

## L'appiattimento sui «materiali normativi» produce mostri

Il malessere dilagante nella società in materia di tributi viene frettolosamente addebitato dagli studiosi al «legislatore», alle autorità, ai giudici, agli «evasori», insomma «a qualcun altro». Senza accorgersi che la classe dirigente e la pubblica opinione sono prive, da decenni, di una chiave di lettura della tassazione che travalichi quelle istintive, sugli onesti, i disonesti, la solidarietà, la proprietà, la pressione fiscale eccessiva, e tanti altri ragionamenti alla portata di tutti.

Tra queste divagazioni generiche e settoriali tecnicismi professionali, la comunità scientifica del diritto tributario sembra aver mancato l'obiettivo di controllare la propria materia, e di essere un punto di riferimento per l'opinione pubblica e le classi dirigenti.

Sui diversi motivi di questo fallimento mi sono soffermato in altra sede (1), e ricordo brevemente la collocazione dei tributi in una zona grigia tra vari punti di osservazione della convivenza sociale, quello economico, quello aziendale, quello giuridico, quello politico.

In materia tributaria si puntualizzano tutti i complessi di queste discipline verso l'idea di scientificità espressa dalle scienze fisiche, che si cerca di imitare in vari modi. Gli economisti lo fanno attraverso quella che chiamo «socio matematica» (2) e gli operatori del diritto lo fanno mettendo i «materiali normativi», al posto del «dato naturale» delle scienze fisiche (3). È un atteggiamento collegato al giuspositivismo, ma degenerato da «teoria» ad «abitudine», anche perché mai avallato dai teorici, neppure da Kelsen. Quando però le teorie sono troppo complicate prevalgono le abitudini; appiattirsi sui materiali normativi è relativamente poco dannoso nei settori del diritto accessibili e sereni, dove c'è una riflessione condivisa e i «materiali» grossomodo la rispecchiano; nei settori dove invece questa serenità, derivante dalle spiegazioni condivise, manca, essa non può essere certo creata dalle istituzioni con «nuovi materiali», e non serve che gli studiosi li scrutino come facevano gli alchimisti alla ricerca della pietra filosofale; in questa ricerca sono creati prolissi miscugli di materiali dove si «dice che qualcuno dice», interpolandoli con mezze conclusioni, ammiccanti ad altri materiali, dove il giro ricomincia potendo andare avanti all'infinito. Senza un reale filo conduttore, ma con una scientificità apparente, che disorienta il lettore e fa la sua figura (4).

Invano le classi dirigenti, i cultori di altri settori delle scienze sociali, gli uomini di cultura, gli *opinion makers*, gli altri scienziati sociali, cercherebbero chiavi di lettura in questo guazzabuglio. E quindi fanno di testa loro, senza neppure tentare una impossibile supplenza. E quindi improvvisano, legittimamente, le riflessioni, le diagnosi e le proposte più varie, certo più sensate della «cultura dei materiali complicati», ma estemporanee.

Anche se si tratta di risposte insufficienti, è il massimo che l'opinione pubblica italiana, in materia di aspetti giuridici della tassazione, può fare in queste condizioni. Cioè con una accademia che si è programmaticamente data come oggetto i «materiali», compresi quelli «dottrinali» (5), anziché i comportamenti e le riflessioni, degli individui, delle aziende e delle istituzioni. Per questo, il pendolo dottrinale alternativamente critica o invoca il «legislatore», senza altre forme di rigore che quello dei «dati normativi»; non a caso, appena si abbandona l'ancoraggio ai «materiali», ci si perde nelle già indicate divagazioni riduttive e confusionarie tra economia, politica, etica e varia umanità.

---

(1) Più ampiamente R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011 parr. 2.1 e 2.2, nonché Id., *Manuale giuridico di scienze delle finanze*, Roma, 2012, cap. ottavo.

(2) R. Lupi, *Manuale giuridico di scienze delle finanze*, cit., par.5.2.

(3) R. Lupi, *Manuale giuridico di scienze delle finanze*, cit., par. 5.3.

(4) Del resto, una delle abilità inutili delle scienze umane è anche quella di parlare senza dire nulla, ma senza farsi smascherare (cito sempre, come esempio, le indimenticabili *supercazzole* di Amici miei).

(5) Come la divinità di Plotino, che poteva pensare solo se stessa pensante.

Il Fisco italiano è un corpo allo sbando semplicemente perché è allo sbando quella che ne dovrebbe essere la testa pensante, che ha consumato le proprie energie, le proprie capacità di pensare e riflettere, tentando sterili spiegazioni «legalistico-processuali» (6) di una materia che - invece - è «amministrativistico economica» (in due parole «diritto amministrativo dei tributi», secondo il titolo che mi propongo di attribuire al mio prossimo manuale).

La sterilità di questa prospettiva (7) ha fatto passare, alla lunga, anche la voglia di pensare, di riflettere propositivamente. Le energie pian piano si sono consumate, assieme all'entusiasmo, che inevitabilmente si logorava nel preconetto di dover pensare per interposta persona, attraverso i «materiali». A forza di rispondere a un ragionamento con una citazione, anziché con un altro ragionamento, la capacità di riflettere si indebolisce pian piano, e una volta che il diritto tributario è rimasto senza testa non c'è un «viagra mentale» che possa recuperarlo dal limbo delle inconcludenti litanie di materiali e divagazioni.

Ne derivano riflessi distruttivi sulla cosiddetta «pratica», che ha recepito il modello, semplificandolo e schematizzando i materiali in una acefala parafrasi di legislazione, sentenze, risoluzioni ministeriali, opinioni della pubblicistica, in una deprimente passerella di attualità senza passato e senza futuro. Invece della riflessione pratica sui casi, anche qui c'è stato un appiattimento sul solito ritornello del «qualcuno dice che».

A questa matrice sono riportabili anche i «processi verbali di disquisizione», cioè prolisse contestazioni fiscali basate su indecifrabili miscugli di normativa, sentenze, richiami dottrinali, interpolati da vicende fattuali pacifiche, enunciate in modo tendenzioso e insinuante. Sono prolissi sproloqui molto simili alla pubblicistica suddetta, e per questo difficilissimi da contestare nel merito proprio perché la loro sostanziale mancanza di senso compiuto non è abbastanza evidente perché i giudici li sconfessino con serenità. Se il contribuente prova a prenderli sul serio, e a dar loro un senso, si impantonerà inevitabilmente in discorsi indecifrabili e immancabilmente si vedrà dare torto da un giudice frastornato (8). L'appiattimento sui materiali mostra anche qui la propria oggettiva pericolosità. Le classi dirigenti, le istituzioni, l'opinione pubblica, hanno intuito la situazione, ma non possono sostituirsi a un cambiamento che deve venire dall'interno, e che deve prima di tutto liberarsi di questo «non pensiero». È una preconditione per costruire il «diritto amministrativo dei tributi» e per migliorare l'amministrazione pubblica in genere, del che l'Italia ha disperatamente bisogno.

Raffaello Lupi

---

(6) Con risvolti angustamente professionali, quindi per definizione privi di respiro sistematico. Per essere precisi, anche se un po' prolissi, si potrebbe parlare, per il diritto tributario, di deriva «legalistico-processuale-professionale-consulenziale». Non c'è ovviamente nulla di male, per gli studiosi, a fare consulenza e professione, purché in parallelo essi sistematizzino concetti, attività che distingue lo studioso dal professionista.

(7) Nascita dell'obbligazione, natura del processo, ecc.

(8) In una materia a matrice amministrativistica, inevitabilmente impugnatoria, «giudice frastornato» fa rima con «ricorso rigettato».

## Accertamento

<b>Adesione dopo l'impugnazione, ma prima della costituzione in giudizio. Perché no?</b> <i>di Dario Stevanato, Sara Serasin, RL</i> .....	<b>247</b>
---	------------

## Dichiarazioni

<b>Utilizzo in dichiarazione di una perdita inesistente tra errori materiali e vizi di volontà</b> <i>di Dario Stevanato</i> .....	<b>253</b>
---	------------

## Redditi d'impresa

<b>Integralmente deducibili i costi connessi a plusvalenze o dividendi «esclusi» in regime «pex»</b> <i>di Stefano Palestini, RL</i> .....	<b>260</b>
<b>Società di comodo e riliquidazione automatica delle imposte sui redditi</b> <i>di Piero Bertolaso, RL</i> .....	<b>264</b>

## IVA

<b>Sanzione al cessionario/committente per omessa regolarizzazione della fattura, tra omissioni materiali e riqualificazioni interpretative</b> <i>di Emanuele Artuso, RL</i> .....	<b>270</b>
<b>Conferme sull'incontestabilità del leasing nautico con maxicanone «normale»</b> <i>di Marco Marani</i> .....	<b>274</b>
<b>Spettano i crediti di una dichiarazione IVA non inviata dall'intermediario?</b> <i>di Alessandra Caputo, RL</i> .....	<b>280</b>

## Contenzioso tributario

<b>Reclamo-mediazione: gli scoordinamenti sistematici di un istituto apprezzabile</b> <i>di Alessia Sbroiavacca, Dario Stevanato, RL</i> .....	<b>284</b>
<b>Un «reclamo» scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite</b> <i>di Giuseppe Ingrao, Francesco De Domenico, RL</i> .....	<b>288</b>

## Reati tributari

<b>Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza «Dolce e Gabbana»</b> <i>di David Terracina, RL</i> .....	<b>295</b>
<b>La fittizietà come «quid pluris» rispetto all'indeducibilità nel reato di dichiarazione infedele</b> <i>di Dario Stevanato, RL</i> .....	<b>303</b>

## Ritenute alla fonte

<b>Ritenute alla fonte: gli equivoci delle spiegazioni civilistico-processuali</b> <i>di Filippo Brisacani, Leda Rita Corrado, RL</i> .....	<b>307</b>
--	------------

## Riscossione

<b>Quali sanzioni per l'omessa maggiorazione 0,40% sul saldo e la prima rata di UNICO?</b> <i>di Nicola Gualandi e Marcello Tarabusi, RL</i> .....	<b>314</b>
---	------------

## Fiscalità internazionale

<b>Cautele contro le esenzioni di dividendi esteri: perché cambiare da «corrisposti» a «provenienti»?</b> <i>di Leda Rita Corrado, RL</i> .....	<b>326</b>
<b>Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa</b> <i>di Antonio Tomassini, RL</i> .....	<b>332</b>

## Dogane

<b>Royalties «integratrici del prezzo» e valore in Dogana</b> <i>di Benedetto Santacroce e Ettore Sbandi, Raffaello Lupi</i> .....	<b>340</b>
---	------------

# Dialoghi TRIBUTARI

Riflessioni operative e sistematiche sulla tassazione attraverso le aziende

## Coordinamento editoriale

Raffaello Lupi, Dario Stevanato

## Comitato di revisione:

Massimo Basilavecchia, Mauro Beghin, Luigi Arturo Bianchi (\*), Cesare Cavallini (\*\*), Daria Coppa, Francesco d'Ayala Valva, Lorenzo del Federico, Guglielmo Frasoni, Maria Cecilia Fregni, Salvatore Muleo, Luciano Pezzolo (\*\*\*), Salvatore Sammartino, Giuseppe Zizzo

## Comitato di redazione:

Stefania Capitani, Claudio Carpentieri, Leda Rita Corrado, Mario Damiani, Mauro Franchi, Giuseppe Ingraio, Raffaello Lupi, Andrea Manzitti, Giuseppe Molinaro, Alessandro Santoro, Dario Stevanato, David Terracina

## Ufficio Studi Fondazione Studi Tributari:

Nominativi in corso di definizione

(\*) Diritto commerciale

(\*\*) Diritto processuale civile

(\*\*\*) Storia della tassazione

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi)  
<http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Valeria Ruggiero

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

## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche 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)

## 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](mailto:info@db-consult.it)  
[www.db-consult.it](http://www.db-consult.it)

## Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento

## 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 60 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](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it)

## Italia

abbonamento annuale: € 178,00

## Estero

abbonamento annuale: € 356,00

## 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: € 35,00

**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 Tributari,  
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 personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

## Adesione dopo l'impugnazione, ma prima della costituzione in giudizio. Perché no?

di Dario Stevanato, Sara Serasin, RL

L'approssimarsi del termine per la proposizione del ricorso preclude non di rado la conclusione di adesioni che, ancorché per molti versi giunte a «maturazione», non si sono perfezionate in tempo utile nei canonici centocinquanta giorni dalla notifica dell'atto di accertamento. È dunque da valutare la possibilità di perfezionare l'adesione anche successivamente alla notifica del ricorso all'Ufficio finanziario, ma prima della costituzione in giudizio del ricorrente, in quel «limbo» temporale in cui la causa ancora non è stata incardinata davanti al giudice.

### ■ Notifica del ricorso e successiva stipula «in extremis» di un accertamento con adesione

Dario Stevanato

Succede con una certa frequenza che, nonostante proficui contatti finalizzati all'accertamento con adesione, previa l'istanza del contribuente destinatario di un avviso di accertamento, non si riesca, in tempo utile onde evitare la decadenza del termine per la proposizione del ricorso (cioè, in sostanza, nei 150 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento), ad addivenire ad una soluzione concordata e/o a formalizzarne gli esiti.

In casi del genere, il contribuente è ovviamente «costretto», per evitare la definitività dell'avviso di accertamento, a proporre ricorso, il che non avviene *uno actu*, bensì in due tempi, attraverso un procedimento articolato; ci si potrebbe a questo punto chiedere se, dopo la notifica del ricorso all'Ufficio finanziario, e nei trenta giorni successivi, prima della costituzione in giudizio del ricorrente, le parti possano ancora cercare una soluzione concordata - cioè la stipula di un accertamento con adesione - evitando così il contenzioso. L'interrogativo è cioè se, nei trenta giorni successivi alla notifica del ricorso e precedenti alla costituzione in giudizio del ricorrente, sia ancora possibile sottoscrivere un accertamento con adesione, con quel che ne segue, tra l'altro, in termini di riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo di legge.

### «Impugnazione» e rinuncia all'istanza di adesione

Apparentemente, la risposta all'interrogativo parrebbe negativa, posto che, a mente dell'art. 6, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 218/1997, «L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza». E questa formula normativa viene a quanto consta richiamata dagli Uffici proprio per escludere una tale possibilità.

Ora, la disposizione citata ha voluto chiaramente sancire un'incompatibilità tra la fase dell'accertamento con adesione e quella giurisdizionale, nel senso che, fallita la possibilità di una soluzione concordata pre-contenziosa, ed adita la via giurisdizionale, il contribuente non può più accedere alla riduzione sanzionatoria che connota l'accertamento con adesione, ma tuttalpiù a quella, meno conveniente, della conciliazione giudiziale. L'ordinamento mostra di preferire le soluzioni concordate, che riescano a prevenire una lite giurisdizionale, sia per assicurare all'Erario una pronta ed immediata riscossione, sia per evitare i costi sistemici della controversia, che in ultima analisi rappresenta una sorta di «esternalità negativa» legata al mancato raggiungimento di un accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Mi sembra tutt'altro che dimostrato, tuttavia, che l'invalicabile crinale tra parentesi pregiudizionale (procedimento amministrativo di adesione) e fase giudiziale (proposizione del ricorso e devoluzione della controversia al giudice) sia rappresentato dalla semplice notifica del ricorso all'Ufficio finanziario (*vocatio in ius*), e non invece dal perfezionamento dell'*iter* impugnatorio, che come noto non può prescindere dalla costituzione in giudizio del ricorrente (*editio actionis*), giacché, altrimenti, il ricorso notificato all'Ufficio non produce effetti e determina di conseguenza il consolidamento dell'atto di accertamento.

Mi sembra, insomma, che proprio la struttura «bifasica» di presentazione del ricorso (notifica alla controparte, successiva costituzione in giudizio) renda plausibile esplorare se alla locuzione contenuta nel citato art. 6, secondo cui «l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza», possa essere attribuito - nel particolare contesto - il significato secondo il quale la rinuncia all'istanza, con definitiva e irreversibile impossibilità per il privato di accedere ai meccanismi premiali dell'accertamento con adesione, e di evitare una controversia giurisdizionale (interesse che collima con quello della parte pubblica), è tale soltanto se, effettivamente, una controversia è stata instaurata, il che potrebbe dirsi esclusivamente con riguardo a quelle «impugnazioni» che appunto sono state completate in tutto il loro *iter*, che si sono cioè perfezionate con la costituzione in giudizio del ricorrente.

### **Riferibilità dell'«impugnazione» alla costituzione in giudizio, come interpretazione in linea con le finalità deflative dell'istituto**

Non ci si deve, a questo riguardo, far fuorviare da quelle disposizioni normative o da quelle prassi interpretative che, in materia di accesso a provvedimenti di condono od a definizioni agevolate di tipo premiale (sul genere della «definizione delle liti pendenti»), considerano «liti pendenti» ad una certa data anche quelle situazioni in cui vi è stata la notifica del ricorso, ma non ancora la costituzione in giudizio: tali norme hanno infatti finalità del tutto peculiari, in quanto da un lato tendono ad ampliare il novero delle «liti» definibili in via agevolata e forfetaria, e dall'altro, a ben vedere, perseguono in realtà l'obiettivo di discernere gli atti

accertativi ormai divenuti definitivi per mancata impugnazione o comunque già definiti con altri strumenti, rispetto a quelli ancora *sub iudice*, comprendendo nella categoria anche quelli che lo diverrebbero con la semplice costituzione in giudizio e il deposito del ricorso già notificato.

Nel caso al nostro esame, peraltro, di ricorso notificato all'Ufficio, ma di costituzione del ricorrente non ancora avvenuta, ci troviamo di fronte ad un avviso di accertamento che non è diventato definitivo per mancata impugnazione (visto che la prima fase della proposizione del ricorso - cioè la *vocatio in ius* - ha avuto luogo nei termini), ma che ancora non ha comportato il coinvolgimento dell'organo giurisdizionale. Insomma, visto che le istanze e le esigenze sottostanti all'istituto deflattivo in esame non sono in questa fase state ancora frustrate, non vedrei valide ragioni né ostacoli testuali invalicabili per non estendere la possibilità di una proficua conclusione del procedimento per adesione anche in quel «limbo temporale» in cui l'*iter* di proposizione del ricorso non si è interamente perfezionato (1). Né mi pare un insuperabile ostacolo la possibile sovrapposizione di ruoli all'interno dell'Ufficio finanziario (con passaggio della prati-

#### **Nota:**

(1) Per A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, pagg. 376-377, anche l'impugnazione e instaurazione del giudizio dopo i 90 giorni di sospensione del termine per ricorrere, rispondendo a ovvie e comprensibili preoccupazioni difensive, non precluderebbe la possibilità di definire l'accertamento con adesione, e l'impugnazione non produrrebbe dunque effetti di «rinuncia all'istanza». Se abbiamo compreso il pensiero dell'Autore citato, gli effetti di un eventuale accertamento con adesione potrebbero dunque prodursi anche in corso di causa; mi sembra tuttavia che, in questo modo, si giunga ad una interpretazione abrogante dell'inciso secondo cui «l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza», e, soprattutto, in contrasto con lo spirito e le finalità dell'istituto, che sono quelli di incentivare le parti del rapporto ad una soluzione concordata idonea a scongiurare il coinvolgimento degli organi giurisdizionali. Ove questo obiettivo non venga raggiunto, e dunque la causa venga incardinata davanti alle Commissioni tributarie, la possibilità di un accordo non sarà ancora preclusa, con benefico risparmio di energie amministrativo-processuali, solo che questa dovrà avvenire - a mio avviso - nelle forme della conciliazione giudiziale. Insomma, se si può ipotizzare un allungamento della fase utile alla definizione per adesione fino ai confini estremi della fase pre-contenziosa (a mio avviso individuabili, nella prospettiva che ci occupa, nella costituzione in giudizio del ricorrente), vi è un limite oltre il quale non credo si possa andare, e questo limite va tendenzialmente individuato appunto nella devoluzione della controversia al giudice tributario, che avviene con la costituzione in giudizio del ricorrente.

ca dall'area controlli a quella legale) e il possibile spreco di energie amministrative connesse alla difesa erariale e alla costituzione in giudizio della parte resistente: questa deve infatti avvenire entro sessanta giorni dal momento in cui il ricorso è stato notificato, dunque l'area legale dell'Ufficio finanziario avrebbe ancora trenta giorni di tempo per costituirsi anche laddove gli ulteriori tentativi di trovare una soluzione concordata nel «limbo temporale» di cui sopra dovessero fallire.

Una lettura come quella qui proposta lascerebbe dunque un ulteriore spazio temporale alle parti (trenta giorni, in aggiunta ai centocinquanta) per provare ad addivenire ad una adesione, che se raggiunta chiuderebbe sul nascere la lite, prima ancora che questa sia portata a conoscenza del giudice. Stipulato l'atto di adesione, infatti, il contribuente non avrebbe più motivo per costituirsi in giudizio, e dunque verrebbero rispettate le finalità e gli obiettivi deflattivi dell'istituto, di prevenzione di una lite giurisdizionale.

Si osservi che nelle norme sull'accertamento con adesione non esiste affatto un limite temporale massimo oltre il quale è preclusa all'Amministrazione la stipula di un accordo con il contribuente: tali limiti sono in realtà esogeni, e dipendono dall'avverarsi di circostanze incompatibili con il perfezionamento di un adesione, come ad esempio l'inutile spirare del termine per la notificazione del ricorso (con conseguente cristallizzazione dell'originario avviso di accertamento), o appunto l'avvenuta «impugnazione», che la legge ritiene incompatibile con la prosecuzione del procedimento amministrativo di adesione, salvo chiedersi che cosa si debba intendere per «impugnazione». Se la finalità sottostante all'art. 6 citato è quella di evitare sovrapposizioni tra contraddittorio amministrativo (procedimento di adesione) e fase giurisdizionale, la stessa appare salvaguardata fino a che la controversia non venga devoluta alla Commissione tributaria.

### **Conferme sistematiche e tendenze sottostanti all'istituto del reclamo-mediazione**

La soluzione testé indicata avrebbe inoltre un ulteriore pregio: nei casi descritti, in cui pur avendo intravisto le parti un possibile sbocco positivo della fase di adesione, questa non è ancora stata raggiunta prima della scadenza del termine utile a

evitare la cristallizzazione dell'atto di accertamento, la notifica del ricorso potrebbe fornire alla controparte quegli ulteriori elementi, magari per diverse ragioni non ancora emersi nel corso del contraddittorio (si pensi ad eventuali eccezioni formali che il contribuente si riservava di far valere soltanto nell'impugnativa giurisdizionale, o ad una più chiara e/o completa allegazione degli argomenti difensivi), utili a completare il quadro conoscitivo dell'Ufficio, superarne le eventuali remore ed eventualmente convincerlo ad addivenire ad una soluzione negoziata, evitando l'alea e i costi del contenzioso.

Ciò troverebbe inoltre, mi sembra, un'ulteriore conferma sistematica in un recente indirizzo dell'ordinamento: mi riferisco al nuovo istituto del reclamo-mediazione, previsto dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro. Tra gli obiettivi della norma, che prescrive al contribuente il quale intenda proporre ricorso di presentare un «reclamo» in via amministrativa che, ove non accolto, produrrà gli stessi effetti del ricorso, vi è infatti quella di imporre al contribuente una piena *disclosure* dei propri argomenti difensivi, onde consentire agli Uffici di valutare con piena cognizione di causa l'effettivo grado di sostenibilità della pretesa, al fine di una ponderata decisione in ordine alla ricerca di una soluzione concordata idonea ad evitare i rischi ed i costi della fase giurisdizionale, e le relative «esternalità negative». Dunque, consentire al contribuente ed all'Ufficio di continuare a ricercare una soluzione di compromesso, nell'ambito delle forme dell'accertamento con adesione, anche dopo che il ricorso è stato notificato ma prima della costituzione in giudizio, asseconderebbe tale recente linea di tendenza del sistema.

## ■ Le ragioni di un'interpretazione «elastica» del termine dell'accertamento con adesione

Sara Serasin

L'innovativa interpretazione della norma proposta dall'Autore che mi ha preceduto - ovverosia quella di considerare quale termine ultimo per definire in adesione un avviso di accertamento, non già il momento di notificazione del ricorso all'Ente impositore, ma quello di 30 giorni successivo, di costituzione in giudizio che il contribuente deve effettuare al fine di perfezionare l'impugnazione promossa - potrebbe apparire di primo acchito frutto di una forzatura.

L'obiezione più fondata, al di là del dato testuale dell'art. 6, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 218/1997, sembra quella logica: l'arco temporale concesso dalla legge per accedere all'accertamento con adesione non è corto o inidoneo rispetto all'evento «accordo» che deve intervenire tra le parti. Il termine, cioè, di 150 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento entro cui il contribuente destinatario dell'atto e l'Agenzia delle entrate debbono addivenire ad una definizione concordata risulta sufficientemente congruo. Sicché, nell'interrogarsi sulla reale esigenza di sposare una interpretazione «estensiva» del termine ed «adeguatrice» del concetto di impugnazione, si potrebbe arrivare a dare una risposta negativa.

Se infatti le parti in tutto questo tempo non sono riuscite a trovare un compromesso, mediando sulle rispettive posizioni e pretese iniziali, riesce difficile ipotizzare che ulteriori 30 giorni siano quelli destinati ad assumere una valenza decisiva in tal senso.

Tuttavia, ritengo che affidarsi alla «sola» logica, correndo il rischio di cadere in facili generalizzazioni, sia del tutto fuorviante in tale materia.

Ecco, dunque, che la risposta al quesito che si è posto chi mi ha preceduto credo sia da condividere in pieno.

Se da un lato, come ben evidenziato, non vi è alcun valido motivo ad ostacolarne l'accoglimento, dall'altro essa sembra rispettare maggiormente la *ratio* dell'istituto, nonché essere più conforme alle esigenze di sistema in cui lo stesso rientra.

Ed, invero, l'accertamento con adesione è certamente un istituto premiale per il contribuente, visto che il suo utilizzo viene incentivato in termini

di abbattimento delle sanzioni, ma al contempo esso è volto a consentire all'Amministrazione finanziaria di acquisire in maniera immediata le somme accertate risparmiando risorse - economiche e amministrative nell'attività difensiva - in liti giudiziali che altrimenti si incardinerebbero.

Ma se tale è la finalità dell'istituto - ovverosia il meccanismo premiale di riduzione delle sanzioni è stato ideato e previsto, non solo per via del riconoscimento ad opera del contribuente del comportamento antiggiuridico posto in essere, ma anche per il risparmio che ne può derivare all'Agenzia delle entrate in termini di spese di giudizio e di attività amministrativa di difesa delle ragioni erariali - è evidente come essa possa venire effettivamente perseguita fintanto che l'Agenzia delle entrate non abbia «investito» risorse per difendersi davanti al giudice tributario.

Il che si verifica nella fattispecie prospettata, laddove a fronte dell'impugnazione proposta dal contribuente con la notifica del ricorso non ha ancora fatto seguito da parte di quest'ultimo l'attività di costituzione in giudizio, la quale è l'unica a fare sorgere in capo all'Amministrazione effettive esigenze di difesa.

E, peraltro, ciò è quello che si riscontra anche in istituti affini, quale quello del ravvedimento operoso, la cui esperibilità da parte del contribuente è ammessa sino a che l'Agenzia delle entrate non abbia «investito» risorse nell'attività amministrativa di indagine e di accertamento, ossia sino a quando l'Agenzia non abbia iniziato nei confronti del contribuente accessi, ispezioni o verifiche o qualsivoglia attività di controllo. Addirittura, la disciplina del ravvedimento operoso determina l'ammontare delle sanzioni da versare, parametrando in misura inversamente proporzionale alla velocità con la quale il contribuente denuncia la violazione commessa e non fa sorgere «astrattamente» in capo all'Agenzia delle entrate l'esigenza di effettuare attività di indagine.

Quel che si cerca di dire è che la postergazione del

---

Sara Serasin - Avvocato in Mestre



termine entro cui è possibile definire in adesione un avviso di accertamento non rappresenta un vantaggio per il solo contribuente, ma anzi mira a mantenere quella duplicità di scopo che contraddistingue l'istituto sino all'ultimo momento utile.

Per converso, ad accogliere la tesi interpretativa dell'Agenzia delle entrate la finalità dell'istituto non verrebbe realmente perseguita sino in fondo, ma si interromperebbe in un momento antecedente coincidente con la notifica del ricorso: l'Agenzia perderebbe l'ultima possibilità di ottenere, nei successivi 30 giorni entro cui deve essere effettuata la costituzione in giudizio, quel risparmio di risorse finalizzato ad una loro migliore allocazione.

Insomma, il termine ultimo per definire in adesione un avviso di accertamento, come individuato nel momento non già di impugnazione dell'avviso con la notifica del ricorso, ma in quello successivo di deposito del ricorso notificato all'organo giurisdizionale, appare più in linea con la finalità dell'istituto e con le esigenze di sistema, ed in particolare con l'evoluzione ordinamentale che nel corso del tempo ha sempre più incentivato soluzioni «concordate» tra Fisco e contribuente, in linea con una piena valorizzazione di principi quali quello di trasparenza, buon andamento della Pubblica amministrazione e centralità del contraddittorio.

## ■ Un piccolo argine alla tendenza a non decidere

RL

Due brevi parole di totale consenso alle considerazioni degli Autori che precedono, pienamente consapevoli dei danni sociali connessi a un'idea del diritto tributario come di una lite tra parti, con il giudice che decide a chi dare ragione. Questa concezione ci ha portato alla deresponsabilizzazione, alla paralisi e alle lacerazioni sociali che pervadono il nostro Paese. Da cui si può uscire solo comprendendo che la tassazione è una funzione amministrativa, in cui l'accordo tra contribuente e Fisco non è uno «strumento deflativo del contenzioso», una soluzione di ripiego, malauguratamente dovuta alla negligenza degli accertamenti e alla litigiosità dei contribuenti.

L'accordo tra contribuente e Fisco sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari è invece il logico sbocco della fase valutativa di quella ricchezza che non può essere determinata attraverso le aziende, e quindi richiede, oggi come nel passato, un intervento amministrativo adeguatamente diffuso, senza il quale la registrazione fiscale della ricchezza viene inevitabilmente omessa, a prescindere da divagazioni su fantomatiche onestà e disonestà fiscali. Perché la ricchezza non registrata è un problema prima di tutto dell'organizzazione degli Uffici tributari, uno dei tanti servizi pubblici paralizzati da una idea distorta di legalità, degenerata in legalismo strumentale alla deresponsabilizzazione. Che appunto spinge all'eterno rinvio, agli

incontri interlocutori, alla chiusura all'ultimo momento. Anche per prendersi - giustamente - tutti i tempi per accorgersi di qualche aspetto che, anticipando la decisione, potrebbe sfuggire. Invece del motto «chi ha tempo non aspetti tempo» le cautele usuali in quella specie di giungla legalistica in cui siamo immersi spingono a differire la decisione. Così come avviene anche dal lato dei professionisti, che magari predispongono gli atti in anticipo, ma poi - prima di presentarli - si prendono tutto il tempo per verificare se è sfuggito qualcosa.

A maggior ragione, in un contesto pubblico pieno di sospetti e diffidenze, le decisioni non si anticipano. Perché decidere sotto la spinta dell'urgenza è un segno indiretto di essere «sotto pressione», oberati di lavoro, e quindi una scusante anticipata per eventuali disattenzioni. Qualche volta però va male, all'ultimo momento qualcosa si blocca e, come si diceva negli articoli precedenti, il contribuente è costretto a presentare ricorso. Giustamente gli Autori che precedono hanno mostrato l'assurdità di riferire a questa eventualità, a questi ricorsi presentati a ridosso della scadenza, l'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218/1997 sulla presentazione del ricorso come «rinuncia» alla procedura di accertamento con adesione. Di rinuncia si può infatti parlare quando il contribuente ha margini di scelta, ma quando è a ridosso della scadenza è privo di margini. Perché il passare del tempo gli im-

porrà comunque di rinunciare alla procedura di accertamento con adesione. Restare inerti, infatti, comporta l'acquiescenza all'atto impugnato. Quindi il contribuente intenzionato a proseguire le trattative non ha altra scelta che presentare ricorso, ma qui ritengo che debba agire di concerto con gli Uffici amministrativi. Che semplicemente hanno bisogno di tempo per valutare un incidente sopravvenuto, un dubbio dell'ultimo momento, e non possono chiudere la procedura tempestivamente. Una via di uscita sono infatti i verbali di contraddittorio. In cui si potrebbe rappresentare la situazione sopravvenuta, con la necessità del contribuente di presentare ricorso, dando atto dei motivi

di impossibilità di chiudere tempestivamente una trattativa che non si è interrotta, ed ha ancora prospettive, ma richiede qualche giorno in più. Nello stesso verbale si potrebbe quindi dare atto della necessità tecnica di presentare il ricorso per motivi di tempo, lasciando impregiudicati accordi successivi, nel termine della costituzione in giudizio. Se poi, secondo un articolo che pubblicheremo sul prossimo numero di *Dialoghi*, è sostenibile la possibilità di far decorrere il termine per la costituzione in giudizio da quando il ricorrente ha notizia che l'Ufficio ha ricevuto l'atto, ci potrebbe anche essere ancora più respiro per la naturale soluzione amministrativa della controversia.

## RIVISTE

### Corriere Tributario

*Settimanale di attualità, critica e opinione*

Direzione scientifica: Cesare Glendi

Coordinamento scientifico: Gianfranco Ferranti



Da oltre 30 anni Corriere Tributario è il più qualificato punto di riferimento per professionisti e aziende e offre settimanalmente **approfondimenti d'autore** sulle problematiche di **attualità** e **questioni controverse** in tema di **fisco, bilancio e principi contabili**.

La Rivista assicura un'informazione **tempestiva ed esauriente** sulle **novità legislative, giurisprudenziali** e di **prassi amministrativa**, approfondendo anche circolari di istituzioni di rilevanza nazionale come l'Istituto di ricerca dottori commercialisti ed esperti contabili, Assonime, Abi, Confindustria e Notariato.

Una guida sicura sull'**evoluzione della giurisprudenza nazionale e comunitaria** attraverso la puntuale **Rassegna** che ogni settimana anticipa le più rilevanti sentenze di legittimità e di merito, annotate dalla direzione scientifica.

L'abbonamento alla rivista comprende:

- Il **settimanale Pratica Fiscale**
- **6 tascabili di Corriere Tributario**
- **4 Monografie**
- **Speciale on-line Manovra Finanziaria**
- Consultazione dei **contenuti on-line della rivista e pdf in anteprima** da [www.ipsoa.it/ctonline](http://www.ipsoa.it/ctonline)

Abbonamento annuale: € 319,00

Periodicità: settimanale

Ipsa, pagg. 80

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- **Agenzia Ipsa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- [www.shopwki.it/ct](http://www.shopwki.it/ct)

## Utilizzo in dichiarazione di una perdita inesistente tra errori materiali e vizi di volontà

di Dario Stevanato

Secondo il principio di diritto statuito dalla sentenza della Corte di cassazione n. 7294 del 2012, la modificabilità degli errori commessi nel compilare la dichiarazione tributaria dipende dal suo contenuto, e ai «vizi della volontà» non si possono estendere le conclusioni raggiunte da tempo con riguardo al generale inquadramento di tali atti tra le «dichiarazioni di scienza o di giudizio». Non sembra tuttavia che il caso deciso, di errore nel riporto e compensazione di una perdita, rientrasse tra le manifestazioni negoziali, e in ogni caso l'errore era essenziale e immediatamente riconoscibile dall'Amministrazione.

La sentenza della Corte di cassazione n. 7294 del 2012 (1), in relazione ad un'ipotesi di erroneo utilizzo in compensazione di una perdita in realtà insussistente, afferma il principio, in sé corretto, secondo cui occorre sceverare, nell'ambito delle dichiarazioni tributarie, le parti in cui le stesse esprimono «dichiarazioni di scienza o di giudizio», rispetto a quelle in cui il contribuente, esercitando le facoltà di opzione previste dall'ordinamento, manifesta la sua autonomia negoziale. Infatti, ci ricorda la Cassazione, mentre l'esposizione di dati ed elementi relativi alla quantificazione e qualificazione dell'imponibile è sempre rettificabile dal contribuente sia per errori di fatto che di inquadramento giuridico (salvi limiti temporali e decadenze previste dalla legge), diversa è la disciplina dell'errore in relazione alle manifestazioni di volontà negoziale, poiché in tal caso il vizio della volontà può essere fatto valere dal soggetto passivo solo dimostrando l'essenzialità e la obiettiva riconoscibilità dell'errore da parte dell'Ufficio finanziario.

Come detto, tale principio di diritto è corretto e condivisibile, solo che lo stesso è stato applicato dalla Corte ad una fattispecie che andava risolta ammettendo la rettificabilità dell'errore materiale commesso dal contribuente. La sentenza è insomma viziata da una erronea «sussunzione» della fattispecie concreta in quella astratta, per le ragioni che seguono.

### **L'automatismo nei meccanismi di riporto delle perdite esclude la pianificazione del contribuente, che non fa «scelte negoziali»**

La causa decisa dalla Corte verteva sui seguenti fatti. Una società, nell'indicare in compensazione dal reddito dichiarato in un certo periodo d'imposta le perdite di un'annualità precedente, aveva erroneamente riportato una perdita di un esercizio chiuso in realtà in utile, pur disponendo di altre perdite riportabili negli esercizi immediatamente successivi a quest'ultimo. L'Amministrazione finanziaria, accortasi che non vi era, nel periodo di imposta indicato dal contribuente, alcuna perdita suscettibile di riporto, aveva dunque disconosciuto la compensazione e recuperato a tassazione l'imposta corrispondente al reddito non validamente compensato.

Orbene, secondo la Cassazione tale errore non potrebbe essere rettificato dal contribuente o comunque corretto dall'Amministrazione, giacché «l'esercizio della facoltà di opzione ... di utilizzare le perdite di anni di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi», costituirebbe «espressione di manifestazione di vo-

#### **Nota:**

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 257.

lontà negoziale», con la conseguenza che non avendo il contribuente fornito la prova della «obiettiva riconoscibilità» dell'errore da parte della Amministrazione finanziaria, non vi sarebbe la possibilità di attribuire rilevanza al vizio della volontà, dovendo dunque essere rigettato il ricorso per Cassazione del contribuente, e, per l'effetto, confermata la rettifica dell'imposta operata dall'Ufficio.

Come ho sopra rilevato, la pronuncia in esame è a mio avviso criticabile, per due ordini di ragioni.

In primo luogo, non mi sembra condivisibile la prospettazione, fatta dalla Cassazione, secondo cui il diritto al riporto delle perdite fiscali pregresse configurerebbe una «facoltà di opzione» e una «manifestazione di volontà negoziale».

Il riporto delle perdite pregresse, nel previgente art. 102 (applicabile *ratione temporis*) come nell'attuale art. 84 del T.U.I.R., è infatti congegnato alla stregua di un automatismo, e costituisce, più che una facoltà di scelta tra diverse alternative sul tappeto, un diritto ad operare una variazione in diminuzione a compensazione del reddito dell'esercizio oggetto di dichiarazione. Se si vuole parlare di una facoltà di «scelta» o di una «opzione», si tratterebbe allora di una «scelta obbligata», come peraltro emerge dalla stessa formulazione della norma citata, secondo cui «la perdita di un periodo d'imposta ... può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi ... per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi». Come risulta dall'ultimo inciso, che ho riportato in corsivo, il contribuente non ha in realtà alcun margine di manovra o di pianificazione nel riporto delle perdite pregresse, essendo vincolato ad utilizzare interamente la perdita in compensazione appena se ne presenta la possibilità, cioè non appena si manifestano redditi capienti. Il contribuente, dunque, non ha affatto la possibilità - come invece ritenuto dalla Cassazione - di soprassedere nell'utilizzo della perdita e di riportare la stessa a scomputo del reddito degli anni successivi: considerato infatti che la perdita deve essere computata in diminuzione del reddito dei periodi successivi «per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi», ciò significa che il contribuente è tenuto ad utilizzare la perdita non appena se ne presenti la possibilità, cioè non appena venga dichiarato un reddito positivo, non potendo certo temporeggiare e «optare»

per una compensazione dai redditi di annualità successive (2). La legge non delinea alcuna possibile alternativa tra l'utilizzo della perdita in compensazione del reddito di un esercizio, piuttosto che del reddito di quelli successivi, imponendo la compensazione nel primo esercizio utile.

Certo, l'utilizzo in compensazione delle perdite richiede un adempimento dichiarativo da parte del contribuente, che ha l'onere di indicare le perdite che intende utilizzare in compensazione, tenendole distinte da quelle «non (ancora) compensate», di cui occorre tenere traccia e memoria per gli anni successivi: si tratti tuttavia di indicazioni da cui esulano manifestazioni volitive e scelte negoziali, e che sono paragonabili a quelle relative alle «variazioni in diminuzione» che vanno effettuate nella dichiarazione dei redditi. Si tratta cioè dell'indicazione, di cui il contribuente è comunque onerato, di elementi negativi di reddito da esporre negli appositi «righe» del modello di dichiarazione, senza che tali indicazioni si tramutino in «scelte negoziali» o «esercizi di opzioni»: se vogliamo, il diritto di portare in deduzione un elemento negativo di reddito mediante apposita variazione in diminuzione costituisce espressione di una facoltà o di una scelta solo in un'accezione molto relativa, nel senso che se il contribuente si dimentica di apporare la variazione, il reddito e l'imposta vengono calcolati al lordo e senza tener conto di tale ele-

#### Nota:

(2) Si veda, in questo senso, quanto osservato da M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1999, Vol. II, pag. 1406, secondo cui «il contribuente non ha libertà di decidere il *quantum* della compensazione in quanto le perdite a disposizione devono servire per abbattere tutto il reddito conseguito negli esercizi immediatamente successivi a quelli in perdita. Ne consegue che il contribuente, ove intenda avvalersi del riporto delle perdite, è obbligato a portarle in diminuzione interamente del reddito complessivo dell'esercizio o degli esercizi successivi a quello in cui si è verificata e, comunque, non oltre il quinto». In argomento vedi anche A. Giovanardi, «Il riporto delle perdite», in *Irpeg. Ilor, Giur. Sist. di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1996, pag. 196, il quale rammenta che lo scopo della disposizione che vieta ogni pianificazione nel riporto delle perdite risiede nella sua applicabilità a imprese individuali e società di persone, situazioni in cui possono esservi profili di convenienza nel ritardare la compensazione legati alla progressività delle aliquote, e alla loro mutevole incidenza nei diversi esercizi. La *ratio* della limitazione sarebbe invece poco comprensibile laddove riferita a società di capitali assoggettate ad un'imposta proporzionale sul reddito, e parrebbe spiegarsi solo con argomenti «deboli», di omogeneità della disciplina.

mento. Il nostro sistema è in fondo basato sull'autodichiarazione e sulla *compliance*, e non si può probabilmente pretendere, più di tanto, che l'Amministrazione venga «in soccorso» del contribuente ponendo rimedio alle sue dimenticanze. Ciò che invece non sembra accettabile è che l'Amministrazione ostacoli il contribuente che, accortosi della propria omissione, voglia porvi rimedio rettificando la dichiarazione presentata.

Poiché qui non si discute, infatti, di «manifestazioni negoziali», di «scelte tra più opzioni», laddove il contribuente commetta un errore o una dimenticanza nell'effettuare tali variazioni non gli è certo preclusa la possibilità di rettificare la dichiarazione. Insomma, mi sembra che l'indicazione in compensazione dai redditi dell'esercizio di perdite di esercizi pregressi sia una fattispecie molto diversa rispetto a quelle inquadrabili tra le vere e proprie manifestazioni di volontà, come la scelta se rateizzare o meno una plusvalenza, se optare o meno per un certo regime contabile o di determinazione forfetaria del reddito, se riportare a nuovo o chiedere a rimborso un credito di imposta. In questi casi, infatti, il contribuente ha effettivamente una facoltà di scelta, in relazione ad alternative tutte percorribili; nel caso della compensazione delle perdite pregresse, invece, il comportamento dichiarativo del contribuente è sostanzialmente vincolato (3).

La decisione della Cassazione, in definitiva, mi sembra anzitutto censurabile laddove ha ritenuto che con l'utilizzo in compensazione delle perdite il contribuente eserciti una facoltà di opzione, una manifestazione negoziale non modificabile secondo il paradigma delle rettifiche concernenti le «dichiarazioni di scienza», bensì da far valere in base agli schemi logico-giuridici per attribuire rilevanza ai vizi della volontà. In realtà, nel caso di specie si trattava pacificamente di un «errore materiale», cioè un errore di fatto, visto che la perdita indicata dalla società in compensazione era, in realtà, insussistente.

**La sussistenza dei requisiti di essenzialità e obiettiva riconoscibilità dell'errore, idonei a far valere il «vizio della volontà» (ove ritenuto tale) commesso nel compilare la dichiarazione**

Il ragionamento della Cassazione è poi censurabile anche sul suo stesso terreno, della supposta inquadribilità della compensazione delle perdite fiscali

pregresse tra le scelte opzionali del contribuente, da modificare sulla base delle regole contenute negli artt. 1427 ss. c.c.

Anche ammesso che la questione vertesse sulla rilevanza di un vizio della volontà, la Corte ha inspiegabilmente negato che sussistessero gli elementi per farli valere nel caso di specie, ritenendo che il contribuente non avesse dimostrato i requisiti per la rilevanza dell'errore, ovvero la sua essenzialità, e, soprattutto, la obiettiva riconoscibilità del medesimo da parte dell'Amministrazione («ne consegue che non avendo la ricorrente fornito prova del requisito di obiettiva riconoscibilità dell'errore da parte dell'Amministrazione finanziaria ... indispensabile affinché il vizio della volontà possa incidere, invalidandola, sulla predetta dichiarazione negoziale, il ricorso, in relazione ad entrambe le censure prospettate, deve essere rigettato»).

Ora, se sull'inquadramento dell'istituto della compensazione delle perdite fiscali pregresse si possono in fondo comprendere le ragioni alla base della pronuncia dei giudici, che hanno equivocato sulla «facoltà di scelta» del contribuente, non rendendosi conto che trattasi tutt'al più di una «scelta obbligatoria», cioè di un onere di compilazione dei righe della dichiarazione paragonabile a quello concernente ogni altra «variazione in diminuzione», da cui è scesura ogni manifestazione negoziale, è invece più difficile comprendere il ragionamento della Corte - peraltro, sul punto, molto stringato - nella parte in cui nega che l'errore fosse «obiettivamente riconoscibile» da parte dell'Amministrazione.

Ricordo, invero, che la società aveva errato nell'indicare, quale perdita pregressa da utilizzare in compensazione dal reddito dell'esercizio, il «risultato» di un esercizio precedente che si era in realtà chiuso in utile, pur disponendo la società di perdite fiscali capienti negli esercizi immediatamente successivi. Non mi sembra dunque in alcun modo in discussione che l'errore (materiale), oltre che essenziale (era stata indicata in compensazione una perdita solo

**Nota:**

(3) Nei periodi di imposta oggetto della pronuncia della Cassazione non operava ancora il differente regime delle perdite riportabili relative ai primi tre esercizi, che possono essere indifferentemente utilizzate in luogo di quelle degli esercizi successivi, senza vincoli di priorità, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nel corso di Telefisco 2012 (cfr. risposta 5.8 della circolare dell'Agenzia delle entrate 19 giugno 2012, n. 25/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

putativa, visto che l'anno di riferimento della stessa si era in realtà chiuso in utile), fosse obiettivamente riconoscibile dall'Ufficio finanziario, che non a caso aveva recuperato a tassazione l'imposta corrispondente al reddito oggetto di compensazione, giacché abbattuto da una perdita inesistente.

Vi erano dunque tutti gli elementi per attribuire rilevanza all'errore, anche applicando lo schema dei vizi della volontà, posto che l'errore non solo era essenziale (era stata portata in compensazione una perdita di un esercizio chiuso in realtà in attivo), ma altresì sicuramente riconoscibile dall'Amministrazione. Non vi era insomma possibilità di equivocare sulle reali intenzioni del contribuente e sul fatto che lo stesso fosse caduto in errore, posto che la «scelta» di compensare il reddito dell'esercizio con le perdite pregresse non poteva certo essere riferita ad una perdita inesistente (quella, putativa, dell'esercizio in utile), ma soltanto alle perdite degli esercizi successivi, che invece erano state dichiarate come «non (ancora) compensate». Insomma, l'errore commesso dal contribuente era nel caso di specie rilevabile *ictu oculi*, e non richiedeva chissà quali indagini o congetture: il contribuente non poteva aver voluto compensare la perdita di quel particolare anno, indicata a scampo del reddito dell'esercizio oggetto di dichiarazione, per il semplice motivo che, in quel particolare anno, non vi era alcuna perdita da riportare. La «manifestazione di volontà» di cui parla la Cassazione aveva insomma un oggetto impossibile, e l'errore era stato prontamente rilevato dall'Amministrazione, che aveva emesso un atto di rettifica (4).

## L'atteggiamento ostruzionistico dell'Ufficio in una vicenda risolvibile in via amministrativa

Si osservi, d'altra parte, che anche se la compensazione non opera *ope legis*, dovendo essere richiesta dal contribuente in sede di dichiarazione, l'omessa richiesta non comporta la decadenza dal diritto al riporto delle perdite, come riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria (5).

Inoltre, si osservi che, sempre secondo l'Amministrazione, in caso di rettifica da parte dell'Ufficio di una perdita dichiarata in un esercizio e utilizzata in compensazione in un esercizio successivo, è stata in passato riconosciuta la possibilità per il contribuente di utilizzare le eventuali perdite degli anni successivi a quello per cui la perdita era stata di-

sconosciuta (6): ebbene, proprio tale precedente avrebbe consentito all'Ufficio finanziario, nel caso qui in esame, di riconoscere senza particolari problemi l'operare della compensazione, visto appunto che era stata disconosciuta la compensazione di una perdita «rettificata» in quanto indicata dal contribuente per errore e in realtà inesistente, e che esistevano invece perdite negli esercizi successivi che il contribuente aveva a quel punto dichiarato - se non altro in sede di impugnazione dell'atto di rettifica dell'Ufficio - di voler compensare (a tal fine l'Amministrazione, come visto nella circolare citata alla nota precedente, ha ritenuto sufficiente una comunicazione in forma scritta da parte della società all'Ufficio finanziario competente).

### Note:

(4) Sul punto appare dunque ancor più incomprensibile l'atteggiamento della Cassazione, secondo cui sarebbe emerso «in modo oggettivo ed inequivoco, dalla indicazione contenuta nella dichiarazione dei redditi, la manifestazione di volontà della società contribuente di imputare al solo anno 1989 la perdita detraibile, così da mantenere impregiudicata la eventuale detraibilità delle perdite verificatesi negli anni 1990-1992». Peccato che non poteva essere quella la volontà del contribuente, visto che la perdita indicata in compensazione non esisteva!

(5) Cfr. risoluzione 5 novembre 1976, n. 10/1429, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(6) Si riporta per comodità del lettore il quesito e la relativa risposta contenuti nella circolare 16 luglio 1998, n. 188/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA: «**D.** Una società di capitale ha presentato per gli anni 1991, 1992 e 1993, dichiarazioni dei redditi in perdita ai fini IRPEG. La dichiarazione dei redditi per l'anno 1996 ha evidenziato un reddito imponibile ai fini della predetta imposta, ma la società non ha scontato l'imposta medesima in quanto ha scomputato dal reddito imponibile la perdita fiscale dichiarata per l'anno 1991. In sede di rettifica della dichiarazione dei redditi dell'anno 1991, la perdita fiscale è stata parzialmente ridotta con la conseguenza che il reddito imponibile dichiarato per l'anno 1996, non risulta più interamente coperto dalla perdita del 1991. Si chiede se nella circostanza descritta sia consentito l'utilizzo da parte della società della perdita fiscale dell'anno 1992 ancora disponibile.

**R.** Nel caso descritto si ritiene che la perdita ancora disponibile dell'anno 1992 possa essere utilizzata in compensazione con il reddito dell'anno 1996. Si fa presente peraltro che con R.M. 10/1429 del 5 novembre 1976, della soppressa Dir. Gen. Imposte dirette è stato precisato che l'art. 102 del T.U.I.R., nel consentire il riporto delle perdite, non pone come condizione essenziale che la compensazione con gli utili degli esercizi successivi sia fatta valere nella concatenazione di più dichiarazioni. Nell'ipotesi prospettata si ritiene che sia sufficiente da parte della società una comunicazione in forma scritta da indirizzare al Centro di Servizio o all'Ufficio delle Entrate competente con la quale si manifesti l'intenzione di compensare la quota di reddito dell'anno 1996, non più coperta dalla perdita dell'anno 1991, con la perdita ancora disponibile dell'anno 1992».

Per concludere, da tutta la vicenda promana il solito spiacevole sapore formalistico, e forse anche l'auto-compiacimento dei giudici per una impalcatura concettuale semplicemente fuori luogo ed avulsa rispetto al caso di specie: la sentenza annotata - come pure l'atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria che aveva operato la rettifica fiscale e si era opposta

alla richiesta di compensazione delle perdite dichiarate negli esercizi successivi - appare ispirata ad un legalismo a senso unico, ad un preteso rigore dimostrativo tutto sbilanciato a svantaggio della parte privata. Il che certo non contribuirà all'instaurarsi di un clima di fiducia dei contribuenti nell'operato delle istituzioni (amministrativa e giurisdizionale).

## ■ La sentenza

**Cassazione, Sez. trib., Sent. 11 maggio 2012 (17 novembre 2011), n. 7294 - Pres. Adamo - Rel. Olivieri**

### Svolgimento del processo

Con sent. 14 dicembre 2005, n. 166 la Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez. XIV, Roma, in accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio ... dell'Agenzia delle entrate riformava integralmente la decisione di prime cure e dichiarava legittimo l'avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione «integrativa» dei redditi 1994, presentata da I.N.E. s.p.a. in liquidazione, recuperando a tassazione ai fini IRPEG ed ILOR l'importo di lire 533.451.000 pari al reddito prodotto dalla società nell'anno 1994 ed azzerato per riporto perdite relative al quinto anno precedente (1989), indicate nella dichiarazione dei redditi presentata in data 30 maggio 1995 in complessive lire 5.425.938.000, importo successivamente corretto in lire 4.892.487.000 nella predetta dichiarazione «integrativa» presentata il 9 giugno 1995.

I giudici di merito accoglievano la tesi dell'Ufficio secondo cui, essendo risultato in attivo per lire 500.342.000 l'esercizio di bilancio relativo all'anno 1989, come emergeva dai dati indicati dalla società contribuente nella dichiarazione relativa al corrispondente anno d'imposta, nessuna perdita risultava prodotta nell'anno 1989 e, non avendo la società inteso riportare nel Mod. 760/95 le perdite verificatesi negli anni 1990, 1991 e 1992 - non essendo stati iscritti tali importi, ammontanti a complessive lire 627.240.000, nel quadro M della dichiarazione predetta - l'importo concernente l'anno 1989 non poteva essere riportato in diminuzione del reddito prodotto nel 1994.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo violazione o falsa applicazione degli artt. 36-bis, 36-ter, 39 e 40 del D.P.R. n. 600/1973, art. 102 del T.U.I.R., nonché vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione.

Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate. La società contribuente ha presentato memoria ex art. 378 c.p.c.

### Motivi della decisione

**1.** La sentenza d'appello, dopo aver ricondotto il potere di accertamento esercitato dall'Amministrazione finanziaria nello schema dell'accertamento in rettifica con

metodo analitico ex art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973, ha ritenuto che la società non potesse portare in diminuzione dal reddito netto prodotto nell'anno 1994 (per l'importo dichiarato di lire 533.451.000) la perdita di lire 4.892.487.000, riportata dall'anno 1989, in quanto in detto anno la società non aveva registrato alcuna perdita di esercizio, come emergeva dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 1989 nella quale era stato indicato un saldo attivo di bilancio di lire 500.342.000. Né potevano essere portate in diminuzione le perdite registrate negli anni 1990-1992 per complessive lire 627.240.000 in quanto tale importo era stato riportato dalla società nel quadro M del modello 760/95 tra le perdite di esercizio di anni pregressi «da non compensare».

**2.** La società deduce violazione degli artt. 36-bis, 36-ter, 39 e 40, del D.P.R. n. 600/1973, nonché vizio di motivazione della sentenza impugnata, sostenendo che la volontà di operare la compensazione delle perdite relative agli anni pregressi con i redditi 1994 emergeva, comunque, dalla dichiarazione integrativa in cui si era provveduto a compensare integralmente il reddito prodotto pari a lire 533.451.000, e che pertanto l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto limitarsi a correggere l'errore formale (indicazione dei dati nel quadro M), anziché disconoscere le perdite portate in diminuzione.

Inoltre la motivazione della sentenza era viziata da insufficienza logica non avendo adeguatamente motivato i giudici di merito le ragioni per le quali, a cagione di meri vizi formali della dichiarazione, doveva essere negato il diritto alla compensazione del reddito con le perdite pregresse. La motivazione doveva ritenersi anche omessa in quanto i giudici d'appello avevano inesattamente ritenuto che nella dichiarazione integrativa tutte le perdite relative agli anni 1990-1992 fossero state indicate come «non compensate», mentre tale indicazione riguardava soltanto le perdite 1990 e 1991 ma non anche la perdita di lire 494.345.000 relativa all'anno 1992 (dovendo in tal senso correggersi l'erroneo riferimento all'anno 1993 contenuto a pag. 7 del ricorso) che dunque bene avrebbe potuto essere calcolata in diminuzione.

**3.** L'Agenzia delle entrate ha controdedotto prestando

piena adesione alla motivazione della sentenza d'appello ed instando per il rigetto del ricorso.

**3.** Occorre premettere che risultano accertati nei giudizi di merito i seguenti elementi di fatto:

– la società nelle dichiarazioni dei redditi relative agli anni 1990-1992 ha indicato perdite per lire 627.240.000 che sono state trascritte nella dichiarazione dei redditi 1994 al quadro M del modello 760/95 relativo a perdite di esercizio verificatesi negli anni precedenti e non portate in diminuzione dal reddito («da non compensare») ai sensi dell'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis* (come modificato dall'art. 1 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133).

– nella dichiarazione relativa ai redditi dell'anno 1994, presentata in data 30 maggio 1995, la società ha indicato componenti positivi di reddito per complessive lire 533.451.000 che ha azzerato portando in diminuzione perdite registrate nell'anno 1989 per complessive lire 5.425.938.000, importo successivamente corretto in lire 4.892.487.000 nella «dichiarazione integrativa» presentata il 9 giugno 1995.

– l'Amministrazione finanziaria, rilevando dall'esame della dichiarazione dei redditi dell'anno 1989 che la società in quell'anno non aveva registrato perdite ma anzi aveva indicato un saldo attivo di bilancio di lire 500.342.000, ha disconosciuto il diritto della società a riportare perdite dell'anno 1989 nei successivi anni d'imposta e quindi a compensare il relativo importo con i redditi dichiarati per l'anno 1994.

**4.** Tanto premesso il ricorso deve essere rigettato.

**4.1** La ricorrente con un unico complesso motivo denuncia la violazione di norme di diritto (artt. 36-bis, 36-ter, 39 e 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 102 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e vizi della motivazione sostenendo che i giudici di appello disconoscendo, in conseguenza di un mero errore formale, il diritto alla compensazione del reddito dell'anno 1994 con le perdite verificatesi entro il quinto periodo d'imposta antecedente, avrebbero violato l'art. 102 del T.U.I.R. («La perdita di un periodo di imposta, determinata con le stesse regole valedoli per la determinazione del reddito, può essere portata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuna di essi ...» testo vigente *ratione temporis*) nonché il principio di diritto costantemente affermato da questa Corte secondo cui gli errori di fatto e di diritto, formali o materiali della dichiarazione fiscale possono essere sempre corretti dal contribuente e debbono essere corretti d'ufficio dall'Amministrazione finanziaria - anche se a favore del contribuente - in sede di esercizio del potere di accertamento formale automatizzato ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, in quanto diversamente - nel caso in cui si intendesse negare la rettificabilità dell'errore - verrebbe a ledersi il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., rimanendo assoggettato il contribuente ad un onere fiscale indebito.

Avendo la società espresso chiaramente nella dichiarazione la volontà di operare la compensazione tra reddito e perdite verificatesi negli anni precedenti, l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto riconoscere comunque tale compensazione, indipendentemente dall'erronea imputazione ed indicazione dell'ammontare di dette perdite.

**4.2** La tesi difensiva è infondata in quanto il principio di diritto cristallizzato nella sentenza resa a Sezioni Unite 25 ottobre 2002, n. 15063, ribadito da SS.UU., 6 dicembre 2002, n. 17394 e da SS.UU., 9 gennaio 2003, nn. 119-123, ed al quale si sono uniformate le successive sentenze rese a Sezioni semplici (cfr. Cass., Sez. V, 19 maggio 2003, n. 7810, Id. 23 maggio 2003, n. 8153, Id., 6 aprile 2004, n. 6787, Id., 6 luglio 2004, n. 12405 - con riferimento all'emendabilità della dichiarazione mediante «ritrattazione implicita» costituita da successiva istanza di rimborso - Id., Sez. V, 9 luglio 2004, n. 12791, Id., 3 marzo 2005, n. 4609, Id., 8 luglio 2008, n. 18673, Id., 19 dicembre 2008, n. 29738) trova fondamento nell'argomento secondo cui l'indicazione dei dati relativi alle singole voci contenute nella dichiarazione dei redditi sottoscritta dal contribuente non produce gli effetti negoziali della ricognizione di debito titolata (e dunque non integra manifestazione di volontà negoziale) ma si esaurisce in una mera esternazione di scienza e di giudizio, sempre modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e valutazione dei dati riferiti (vedi sentenze citate: da ultimo ancora Cass., Sez. V, 4 febbraio 2011, n. 2725). L'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione, tuttavia, non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi *tout court*, ma deve correttamente circoscriversi alla indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad esempio, errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti la esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta), rimanendo a tali ipotesi estranea la concreta fattispecie in esame in cui - come riconosciuto peraltro dalla stessa società ricorrente - il contribuente, con la stessa dichiarazione, viene ad esercitare una facoltà di opzione riconosciutagli dalla norma tributaria (art. 102 del T.U.I.R. nel testo vigente *ratione temporis*), potendo, alternativamente, scegliere liberamente o di portare in diminuzione dal reddito dichiarato le perdite (maturate nel precedente quinquennio), oppure di riportare nelle dichiarazioni relative ai successivi anni d'imposta le perdite (verificatesi non anteriormente al quadriennio) non utilizzate per la compensazione. Tale opzione integra esercizio di un potere discrezionale di scelta nell'*an* e nel *quando* riconducibile ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto che è diretta ad incidere sulla obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento all'imposta, e dunque eventuali errori della volontà espressa dal contribuente assumono rilevanza soltanto ove sussistano i requisiti di essenzialità e riconoscibilità ex art. 1428 c.c. norma che trova applicazione, ai sensi dell'art. 1324 c.c.,



anche agli atti negoziali unilaterali diretti ad un destinatario determinato (cfr. Cass., Sez. III, 1° ottobre 1993, n. 9777. In termini, con riferimento all'opzione prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, per avvalersi del regime di dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione relativi ad operazioni esenti, esercitata mediante la dichiarazione annuale IVA: cfr. Cass., Sez. I, 27 marzo 1997, n. 2732; Id., Sez. I, 19 settembre 1997, n. 9310; Id., Sez. I, 5 novembre 1998, n. 11102).

La circostanza di fatto incontrovertita della scelta da parte della società di portare - mediante presentazione di dichiarazione integrativa - in diminuzione dal reddito dell'anno 1994 (lire 533.451.000) la sola perdita realizzata nell'anno 1989 (lire 5.425.938.000) riportando nel Mod. 760/M tra le «perdite ... da non compensare» (cfr. sentenza d'appello motivazioni, pag. 3) quelle verificatesi negli altri precedenti anni, non consente *ex se* di riconoscere nella fattispecie un mero errore di diritto o di fatto (materiale o di calcolo, ovvero formale) obiettivamente rilevabile ed emendabile in ogni tempo, emergendo all'opposto, in modo oggettivo ed inequivoco, dall'indicazione contenuta nella dichiarazione dei redditi, la manifestazione di volontà della società contribuente di imputare al solo anno 1989 la perdita detraibile, così da mantenere impregiudicata la - eventuale - detraibilità delle perdite verificatesi negli anni 1990 - 1992 - riportate ed utilizzate nella dichiarazione da presentare nell'anno 1995 - dal reddito prodotto dalla società nel successivo anno d'imposta 1995.

La questione sottoposta alla Corte può dunque risolversi alla stregua del seguente principio di diritto: «la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, in cui sia incorso il dichiarante nella sua redazione, è sempre emendabile e ritrattabile - salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento determinato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di scadenze - per quanto concerne i dati in essa indicati riferibili ad esternazioni di scienza e di giudizio (quali, a titolo di esempio, gli errori di calcolo o di liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi di reddito; l'inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito o l'errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste), mentre esulano da tale disciplina gli altri errori commessi nella dichiarazione fiscale e relativi all'indicazione di dati riferibili, invece, ad espressione di manifestazioni di volontà negoziale (qual è, come nel caso di specie, l'esercizio della facoltà di opzione - riservata al contribuente dall'art. 102 del T.U.I.R. nel testo vigente *ratione temporis* - di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi d'imposta successivi). In quest'ultima ipotesi ove il contribuente intenda contestare l'atto impositivo notificatogli dall'Amministrazione finanziaria per far valere l'errore commesso, lo stesso è onerato, se-

condo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 ss. c.c. - estesa dall'art. 1324 c.c. in quanto compatibile agli atti unilaterali *inter vivos* a contenuto patrimoniale - a fornire la prova della rilevanza dell'errore con riguardo ad entrambi i requisiti dell'essenzialità (nella specie dovendo ravvisarsi tale requisito nell'errore che cade sulla "qualità di perdita" dell'importo da portare in diminuzione, o ancora nell'errore determinato da ignoranza od errata comprensione della portata delle norme tributarie applicabili) e dell'obiettiva riconoscibilità (da valutarsi secondo la diligenza propria che deve essere richiesta agli Uffici accertatori)».

Ne consegue che non avendo la ricorrente fornito prova del requisito di obiettiva riconoscibilità dell'errore da parte dell'Amministrazione finanziaria (errore relativo sia alla imputazione delle perdite all'anno 1989; sia alla quantificazione dell'ammontare delle stesse in cui è incorso la contribuente tanto nella dichiarazione originaria che in quella integrativa), indispensabile affinché il vizio della volontà possa incidere, invalidandola, sulla predetta dichiarazione negoziale, il ricorso, in relazione ad entrambe le censure prospettate, deve essere rigettato.

**4.3** L'ulteriore questione sollevata dalla società in ordine all'errore logico in cui sarebbe incorso la Commissione tributaria regionale laziale omettendo di rilevare che la perdita di lire 494.345.000 relativa all'anno 1992 (dovendo in tal senso correggersi l'erroneo riferimento all'anno 1993 contenuto a pag. 7 del ricorso) risultava dalla lettura della dichiarazione portata in detrazione dal reddito dell'anno 1994, censura che sconfina con l'errore percettivo denunciabile esclusivamente con il mezzo di impugnazione della revocazione *ex art. 395*, primo comma, n. 4), c.p.c., non può accedere al sindacato di legittimità della Corte per manifesto difetto del requisito di autosufficienza del motivo, avendo omesso del tutto la società ricorrente di trascrivere integralmente il documento (dichiarazione fiscale) che i giudici di merito non avrebbero esaminato con la dovuta attenzione, in tal modo impedendo alla Corte di svolgere l'indispensabile verifica pregiudiziale della congruità e fondatezza della censura, anche sotto il profilo del carattere determinante della prova (cfr. Cass., SS.UU., 24 settembre 2010, n. 20159; Id., Sez. VI, ord. 30 luglio 2010, n. 17915; Id., Sez. III, 4 settembre 2008, n. 22303; Id., Sez. III, 31 maggio 2006, n. 12984; Id., Sez. I, 24 marzo 2006, n. 6679; Id., Sez. lav., 21 ottobre 2003, n. 15751; Id., Sez. lav., 12 giugno 2002, n. 8388).

**5.** In conclusione il ricorso deve essere rigettato con conseguente condanna della parte soccombente alla rifusione delle spese del presente giudizio che si liquidano in dispositivo.

## P.Q.M.

La Corte Suprema di cassazione:

– rigetta il ricorso proposto da I.N.E. s.p.a. in liquidazione e condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di presente giudizio che liquida in euro 5.000,00 per onorari oltre le spese prenotate a debito.

## Integralmente deducibili i costi connessi a plusvalenze o dividendi «esclusi» in regime «pex»

di Stefano Palestini, RL

L'ineccepibile sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 225 del 2011 conferma un principio fondamentale in tema di fiscalità societaria, cioè che la irrilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze su cessione di partecipazioni non esprime una esenzione, ma una modalità di coordinamento tra due diverse manifestazioni della stessa ricchezza, le partecipazioni ed i beni della società partecipata. Quindi i costi professionali, di «due diligence» e di consulenza, sopportati da venditore ed acquirente, indifferentemente, sono ordinariamente deducibili, anche in quanto tassati in capo ai rispettivi percettori.

### ■ Una sentenza istintiva, ma ineccepibile

Stefano Palestini

La sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 225 del 2011 (1) è una di quelle sentenze la cui decisione è condivisibile, ma la cui motivazione lascia insoddisfatto il bisogno di comprendere le reali ragioni «proto-normative» per cui un costo sia deducibile o meno con una ricostruzione dinamica della circolazione della ricchezza tra tutti i soggetti realmente coinvolti.

Tuttavia dovremo ormai essere consapevoli che è ingiusto nei confronti degli organi giurisdizionali aspettarsi che essi svolgano una funzione suppletiva del compito di elaborazione, sistematizzazione e teorizzazione dei concetti del diritto tributario, che spetta ai «giuristi», nel rispetto dei ruoli ricoperti da ciascuno nella società.

Ecco quindi che il giudice intuisce la soluzione grazie alla propria esperienza, alla conoscenza generale del diritto (2) piuttosto che tramite le argomentazioni intuitive, ma suggestive, della difesa, che facilitano comunque una motivazione sostenibile.

La sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 225 del 2011 decide a favore della deducibilità integrale dei costi di una *due diligence* (3) svolta propedeuticamente alla cessione di una partecipazione assoggettata al regime della PEX, per la quale l'Amministrazione finanziaria

reclamava l'indeducibilità per una quota pari a quella esentata da imposizione sulla plusvalenza. Lo schema interpretativo seguito è stato quello di considerare tali costi come accessori al corrispettivo di cessione e quindi applicare l'art. 86, comma 2, del T.U.I.R. (4) (5).

**Stefano Palestini** - Dottore commercialista in Ascoli Piceno

#### Note:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 263.

(2) Quella specialistica è troppo complicata, tra simmetrie, continuità dei valori e salti di imposti, rapporti tra reddito e contabilità, ricchezza nascosta stimabile solo induttivamente, ecc.

(3) La *Vendor Due Diligence* è un servizio consulenziale fortemente personalizzato, solitamente caratterizzato da una analisi indipendente dello stato attuale e prospettico del business, delle strategie e delle *performance* e che fornisce ai potenziali acquirenti un conforto sulla qualità del modello di *business* e rassicurazioni sul livello di *compliance* legale e fiscale, evidenziando in tutti questi campi rischi ed opportunità. Inoltre si propone di rappresentare le problematiche e le criticità che possono essere rilevanti per il compratore e fornisce soluzioni appropriate al venditore per governare il processo negoziale e di vendita.

(4) «La plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato», art. 86, comma 2, del T.U.I.R.

(5) Si rinvia alla circolare 13 marzo 2006, n. 10/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) in cui è illustrata la tassazione dei costi accessori e di diretta imputazione alla cessione delle partecipazioni.

Come già anticipato, la motivazione appare superficiale, quasi istintiva, giungendo ad escludere l'accessorietà dei costi in modo di fatto assiomatico precisando che «non avendo all'evidenza niente a che fare con oneri "accessori" quali spese notarili, provvigioni a mediatori e simili, e non essendo stati sostenuti "in occasione" della cessione, ma quale suo presupposto: senza di essi non ci sarebbe stata alcuna cessione» (6).

Invece l'interesse per questa decisione va al di là del caso specifico permettendoci di far luce su una ricostruzione sistematica dell'istituto della «pex» fino ad ampliare l'orizzonte dell'indagine, approfondendo il perimetro di operatività delle simmetrie impositive e della circolazione dei relativi flussi di reddito.

L'introduzione della «pex» è avvenuta con l'obiettivo di spostare la tassazione dai soci al livello soggettivo inferiore, rappresentato dalle società che producono il reddito, sterilizzando quello che avviene «al piano di sopra»; il coordinamento della tassazione tra i due livelli è avvenuto tramite la neutralizzazione in capo ai soci degli effetti fiscali sui flussi reddituali connessi alla gestione delle partecipazioni (dividendi, svalutazione partecipazioni e *capital gain*) al fine di garantire il coordinamento della tassazione tra socio e società.

La tendenziale irrilevanza fiscale dei *capital gain* non è quindi una agevolazione o una mera compensazione a livello di sistema tra minusvalenze e plusvalenze, bensì è lo strumento che consente di evitare all'origine rischi di doppie imposizioni. Infatti tali redditi trovano la loro origine in riserve di utili già tassate, prospettive di utili futuri che saranno quindi tassati a suo tempo ed infine plusvalenze latenti su beni aziendali (7).

A questo punto è facile comprendere come i costi di una tale *due diligence* non abbiano alcun rapporto di causa-effetto con il valore del *capital gain* e quindi non vi sarebbe alcuna giustificazione logica per un suo trattamento fiscale conforme a quello del *capital gain*, a condizione di non cadere nell'illusione ottica di considerare tale costo come un fattore di produzione della plusvalenza. Invece si tratta di costi diretti ad eliminare le asimmetrie informative tra acquirente e venditore al fine di valutare meglio l'acquisizione, senza che possa generare un suo valore *ex novo*, che invece è prodotto unicamente dalla gestione passata e prospettica dell'azienda.

Ma ancora più interessante è calare le riflessioni appena svolte all'interno di un orizzonte di sistema, da cui è facile capire che la plusvalenza non è tassata in capo al venditore perché in realtà è stata già tassata o lo sarà in futuro, mentre il costo della *due diligence* sarebbe sicuramente imponibile in capo alla società di revisione o studio professionale; se esso non fosse deducibile in capo al venditore sarebbe sostanzialmente tassato due volte, perché non si tratta di «consumo», ma di «costo».

La sovrapposizione delle *issue* emergenti dal sistema impositivo al funzionamento dell'intero sistema economico ci deve ricordare che a livello aggregato la grandezza che deve essere tassata è tendenzialmente il PIL costituito dai consumi finali più il risparmio.

Questo implica che i passaggi intermedi di beni e servizi non contribuiscono alla formazione del PIL, realizzando una sorta di «consolidamento» dei redditi di tutti gli operatori economici. In ambito fiscale questo avviene tramite il meccanismo della generica deducibilità dei costi per l'acquisizione dei fattori di produzione e simmetricamente l'imponibilità della loro cessione, dando luogo al principio, immanente nell'ordinamento tributario, della simmetria dei flussi di reddito tassati (8). Il rispetto di questa logica, immanente, consente di tassare una sola volta i redditi presso i soggetti consumatori finali (tramite un processo a catena di tassazioni e deduzioni) (9), in modo da rispettare

#### Note:

(6) Per quanto riguarda il trattamento dei costi derivanti da attività preparatorie alla cessione si rinvia anche alla circolare 4 agosto 2004, n. 36/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) Occorre evidenziare che tali maggiori valori non trovano riconoscimento fiscale e quindi la loro tassazione avverrebbe attraverso minori ammortamenti deducibili o, in caso di cessioni, di maggiori plusvalenze, almeno fino a quando non vi sarà l'opportunità e la convenienza di affrancarli. In assenza di quest'ultima eventualità il loro valore potrebbe essere ridotto dalla fiscalità differita che diverrebbe un elemento di negoziazione del prezzo di cessione.

(8) Principio temperato da una serie di necessità strettamente fiscali: regimi agevolativi, sistemi impositivi diversi per tipologie di reddito, ecc.

(9) Anche il concetto di inerenza può essere spinto all'interno di questo circuito, infatti la deducibilità di un costo non può essere ammessa nelle fasi intermedie di produzione del reddito se in realtà questo rappresenta consumo finale e non un fattore di produzione. In tal caso deve essere interrotta la catena di imposizione (segue)

l'assunto di partenza per cui sono tassati i consumi finali più il risparmio (10).

I costi della *due diligence* non trovano alcuna motivazione per essere assimilati alla irrilevanza fiscale (quasi totale) della plusvalenza, che risponde ad altre esigenze; i *capital gain* oggetto della «pex» sono il veicolo con cui sono trasferiti tra la parte cedente e quella acquirente gli utili accantonati nella società e quelli prospettici ragionevolmente realizzabili in futuro. Più in generale gli utili conseguiti nei passaggi intermedi potrebbero non trasformarsi in consumo o risparmio nello stesso periodo di riferimento se non sistematicamente distribuiti ai soci. In questi casi la soluzione di tassarli presso gli enti di produzione piuttosto che in capo ai soci (ecco che abbiamo la «non imponibilità» dei dividendi e delle plusvalenze da cessione di partecipazioni) risponde all'esigenza

di realizzare un'imposizione sincrona con lo svolgimento delle attività economiche che producono ricchezza ed evitare doppie imposizioni.

**Note:**

(segue nota 9)

ne e deducibilità, non consentendo a quest'ultima di agire tassando il costo, in quanto la sua utilità non va ad essere incorporata nella produzione e va a favore di un qualche *stake holder*. Questi intesi come i principali portatori di interesse che possano agire nella gestione, quindi il titolare dell'attività per imprese medio piccole ed autonomi, il *management* per le grandi imprese.

(10) La remunerazione dei fattori di produzione dedotti alla fine del circuito sarà sempre riconducibile in modo diretto ai soggetti consumatori finali (prevalentemente persone fisiche, ma forse bisognerebbe ragionare anche sulle persone giuridiche che possono essere chiamate di «mero godimento»). Sia la remunerazione del lavoro che del capitale preso a prestito (finanziamenti) vengono di solito liquidati nell'anno e ragionevolmente trasformate in breve in consumo (o risparmio) mantenendo una certa sincronia tra il prelievo con l'attività reale di produzione.

## ■ Confusioni tra «pex» e costi professionali accessori

RL

Il principio di logica economica sancito dalla sentenza in esame è di grande importanza sul piano dell'inerenza e della valenza sistematica della *participation exemption*, che non è una esenzione, ma una tecnica di coordinamento tra tassazione della società e dei soci. A fronte della deduzione da parte della società erogante, i costi professionali in esame sono infatti imponibili in capo ai percettori. Si conferma insomma che la «pex» non è una esenzione, ma una tecnica tributaria per evitare doppie tassazioni e doppie deduzioni tra società e soci. Lo stesso discorso svolto per la *due diligence* è economicamente lo stesso per molteplici costi professionali, e magari anche di commissioni di intermediazione a carico del venditore, oppure di cosiddette prestazioni di *advisor* svolte da banche e società di consulenza. Oltre quanto giustamente mette in risalto Palestini, una conferma della correttezza della soluzione suddetta deriva dall'ipotesi in cui dalla cessione emergessero, anziché plusvalenze esenti, minusvalenze indeducibili. Oltre al danno della indeducibilità della minusvalenza, il contribuente venditore dovrebbe forse anche sopportare la beffa dei costi di *advisor*, consulenza professionale e *due diligence*? Ed inoltre: cosa è

cambiato, per i costi in esame, dai tempi in cui il coordinamento tra società e soci avveniva lo stesso attraverso il sistema del credito d'imposta? Quanto alla generica previsione della legge delega, cui fa un equivoco riferimento la sentenza in rassegna, essa sembra riferirsi ai costi «omogenei» rispetto alla partecipazione, in modo da evitare quegli arbitraggi fiscali che negli anni successivi hanno popolato le cronache dell'«abuso del diritto». Nessun elemento depone però a favore della lettura, data incidentalmente dalla sentenza in rassegna, secondo cui la delega si sarebbe riferita alle spese notarili e di consulenza.

## ■ La sentenza

### Commissione tributaria regionale Lazio, Sez. XXXVII, Sent. 27 settembre 2011 (23 maggio 2011), n. 225 - Pres. Tomei - Rel. Maisto

#### Svolgimento del processo

L'appellante la «società Ve. s.r.l.», del «Gruppo Co.» già «Gr.» avverso la sentenza n. 505/50/09 della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva accolto solo parzialmente il suo ricorso nei confronti dell'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione ai fini IRES, IRAP e IVA, in quanto costi non deducibili, somme pagate per consulenza e servizi d'impresa (euro ...) e per compensi a professionisti (euro ...).

Con l'appello si insiste sui motivi di ricorso, osservando in via principale che la sentenza è sbagliata per l'errata interpretazione dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R. n. 917/1986; e chiedendo in linea subordinata una ridefinizione degli oneri tributari.

L'Ufficio ha presentato memoria di controdeduzioni.

Il processo si è svolto in pubblica udienza con la partecipazione dei rappresentanti di entrambe le parti; la causa è stata decisa con la procedura di cui all'art. 35 c.p.c.

#### Motivi della decisione

L'appello del contribuente deve essere accolto.

Va premesso che i dati di fatto sono ampiamente noti a questo Ufficio e fra le parti e del tutto incontrovertibili, tanto che non è il caso di ripeterli, essendo il *thema decidendum* limitato alla questione di diritto riassunta in narrativa riguardante l'interpretazione dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R. n. 917/1986, in caso di cessione di partecipazione a società con plusvalenza esente (*participation exemption*), alla luce del disposto della legge delega n. 80/2003.

In sostanza, lo scopo del legislatore era quello di favorire nei congrui casi la cessione di partecipazione a società di capitali. Pertanto è stata esentata dal tributo fiscale la plusvalenza derivante dalla differenza tra il corrispettivo e il costo (corrispettivo al netto degli accessori di diretta imputazione, costo non ammortizzato: art. 86, comma 2, del T.U.I.R.). Sono rimasti indeducibili i costi «direttamente connessi con la cessione di partecipazioni esenti» (art. 4, lett. c, della legge n. 80/2003); non sono deducibili le spese, se non in quanto ne derivino ricavi o altri proventi di reddito.

Va detto che la disciplina legale sul punto è quanto mai lacunosa sul piano sostanziale e perfino ermetica su quello lessicale; la stessa Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate ammette nel documento di prassi n. 36/E del 2004 (1) che la disciplina in esame pone problemi nei confronti delle attività «preparatorie» di cessioni di partecipazione.

Tanto premesso, reputa questa Commissione regionale di doversi rifare a quanto precisato nella relazione illu-

strativa alla legge delega, nel senso che i costi esclusi dall'esenzione (quelli «direttamente connessi con la cessione di partecipazioni esenti») sono quelli riferibili agli «oneri accessori sostenuti in occasione della cessione» (spese notarili, provvigioni a mediatori e simili) ed agli altri eventuali «oneri che siano specificamente, e non solo indistintamente, collegati alla realizzazione della plusvalenza esente».

Nel caso di specie, la «Ve.» faceva parte del Gruppo It., il quale, per la conclamata necessità di ripianare la grave situazione debitoria, aveva sottoscritto nel 2003 e nel 2004 la complessa serie di accordi, ben nota alle parti, prima con la *ex banca* ... e poi anche con altri istituti di credito.

Nel quadro di questi accordi il gruppo aveva «dovuto» fornire adeguate garanzie di serietà e affidabilità, sottoponendo alla ditta Mm. la verifica della sua situazione economico finanziaria e patrimoniale, e poi alla «Pr.» una «due diligence - sui dati al 31 dicembre 2003, alla Cb.», la valutazione patrimoniale del gruppo, ed infine allo studio tributario «Pi.» una *due diligence* fiscale. Si tratta di spese assolutamente necessarie, senza le quali non si sarebbe realizzato alcun accordo, fra cui la cessione della partecipazione per cui è causa: ma non per questo esse possono considerarsi «oneri accessori sostenuti in occasione della cessione», non avendo all'evidenza niente a che fare con oneri «accessori» quali spese notarili, provvigioni a mediatori e simili, e non essendo stati sostenuti «in occasione» della cessione ma quale suo presupposto: senza di essi non ci sarebbe stata alcuna cessione.

Neppure si tratta di «oneri che siano specificamente, e non solo indistintamente, collegati alla realizzazione della plusvalenza esente»; a parte che non è chiaro cosa esattamente significhi l'espressione «specificamente e non solo indistintamente collegati», quel che è certo è che non erano specie collegate «specificamente» alla «realizzazione» della plusvalenza esente, non avendo esse niente a che fare col valore della società, né col corrispettivo ricavato.

In definitiva, sciogliendo la riserva, reputa questa Commissione che non sussistano ragioni giuridiche per il disconoscimento delle deduzioni di spesa effettuate dalla società Ve. s.r.l. in relazione alla cessione di partecipazione per cui è causa.

Per la complessità, la novità e la opinabilità delle questioni trattate, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese.

#### P.Q.M.

Il 23 maggio 2011 a scioglimento dell'art. 35 la Commissione accoglie l'appello. Spese compensate.

## Società di comodo e riliquidazione automatica delle imposte sui redditi

di Piero Bertolaso, RL

Entrambe le sentenze annotate, nonostante l'esito difforme (una di accoglimento e l'altra di rigetto), sostanzialmente convergono sul rapporto tra procedura automatizzata, ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, e società non operative. In linea di principio la liquidazione ex art. 36-bis è ammessa solo quando la società liquida l'imposta in base al reddito minimo determinato in via presuntiva, ma poi non la versa. Quando invece la società contesta l'applicazione della disciplina delle società non operative, occorre un ordinario accertamento motivato.

### ■ Sulle «non operative», la liquidazione automatica opera solo per chi liquida l'imposta e non la versa

Piero Bertolaso

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 293 del 2011 (1) è rappresentativa dell'orientamento assunto dalla giurisprudenza di merito relativamente alle controversie innescate dall'impugnazione delle cartelle di pagamento emesse con procedura automatizzata, ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a fronte del mancato adeguamento delle società al reddito minimo, determinato ai sensi dell'art. 30, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Nel caso esaminato nella sentenza n. 293 del 2011 si evince, dalla dinamica processuale, che la società contribuente, esercente attività agricola e di agriturismo, in sede di compilazione del modello UNICO anno 2008, per il periodo d'imposta 2007, redigeva il prospetto, per la verifica dell'operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo per i soggetti non operativi, evidenziando, al rigo RF87, un reddito imponibile minimo superiore a quello indicato nel rigo RN6 del quadro RN, senza peraltro adeguarsi e dichiarando di non essere una «società di comodo». La ricorrente aveva, peraltro, presentato, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, istanza di interpellato, al fine di richiedere la «disapplicazione» del regime previsto per le «società non operative».

L'Ufficio, a seguito del mancato adeguamento della contribuente al reddito minimo, provvedeva all'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte e delle relative sanzioni, ai sensi dell'art. 36-bis. La società impugnava la cartella di pagamento eccependone la nullità per violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis nonché per insussistenza del requisito di «società di comodo», svolgendo la ricorrente un'effettiva attività. Il caso deciso dalla Commissione tributaria provinciale milanese, con l'accoglimento del ricorso, è emblematico per gli spunti di riflessione che si traggono, in particolare circa l'obbligo dell'Agenzia delle entrate di emettere l'avviso di accertamento rigorosamente motivato, a fronte del mancato adeguamento al test di operatività, e quindi «seguendo la procedura accertativa corredata di regolare motivazione», ovvero di limitarsi, *sic et simpliciter*, sulla scorta delle risultanze del modello dichiarativo, a seguito del controllo formale della dichiarazione, a iscrivere a ruolo le maggiori imposte derivate. Nel fare il punto della situazione sul tema si è deciso di se-

Piero Bertolaso - Dottore commercialista in Modena

Nota:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 268.

guire l'*iter* argomentativo utilizzato nella sentenza n. 293 del 2011: una volta illustrato il perimetro di operatività della norma sulle società non operative, si tenterà di approfondire la legittimità dell'utilizzo della procedura automatizzata, *ex art 36-bis*, esponendo alcuni orientamenti formulati dalla giurisprudenza tributaria sull'argomento.

### **Ratio della norma sulle società non operative e insussistenza degli effetti elusivi in presenza di una effettiva attività economica**

La *ratio* ispiratrice della norma è quella di sostituire, per le società non operative, gli ordinari criteri analitici di tassazione del reddito d'impresa con una tassazione sui singoli cespiti, secondo determinati coefficienti di redditività. Il contrasto all'elusione si colloca, più che sull'aggiramento di obblighi e divieti, sull'utilizzo anomalo della forma societaria, caratterizzato dal mancato raggiungimento di risultati economici adeguati, in relazione agli *assets* dei quali la società dispone.

In quest'ottica una società, qualora non persegua il suo naturale fine lucrativo, viene contrastata dall'ordinamento tributario poiché ritenuta potenzialmente autrice di azioni elusive (2) ovvero pregiudizievoli degli interessi erariali.

L'unica via, in chiave garantista per il contribuente, per evitare questa *fictio iuris*, è rappresentata dal ricorso all'istituto dell'interpello. Il disvalore di condotta derivante dall'uso improprio dello strumento societario, penalizzato dall'applicazione della tassazione di tipo «paracatastale» - a base presuntiva - ai vari *assets* posseduti, può essere superato in presenza delle «oggettive situazioni» che hanno impedito la realizzazione di ricavi, nonché del reddito minimo derivato dall'applicazione dei predetti coefficienti. Su questi presupposti il Collegio di prime cure, nella sentenza in commento, ha legittimamente ritenuto che la norma sulle società di comodo debba essere disapplicata qualora venga positivamente dimostrato che il fine per cui è stata costituita la società non è relativo a un'attività di mero godimento ma, bensì, per un'effettiva (*rectius* autentica) attività economica. Il che, nella fattispecie oggetto della controversia, sembra davvero fuori discussione, per cui gli effetti elusivi stigmatizzati dal legislatore non potevano verificarsi. In sede giurisdizionale si evita alla società una surrettizia tassazione patrimoniale su un red-

dito «figurativo», non conseguito, avendo la stessa positivamente dimostrato di non essere una società di comodo.

### **Legittimità della procedura automatizzata per il mancato adeguamento al reddito minimo**

La decisione dei giudici tributari di Milano appare improntata a criteri condivisibili poiché il potere di liquidazione, *ex art. 36-bis*, è riconosciuto, sulla base degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, solo in presenza di specifici casi puntualmente indicati dal legislatore. Nondimeno la Corte costituzionale, nell'ordinanza 7 aprile 1988, n. 430 (3), dopo aver individuato come eccezionali e tassativi i casi rettificabili, senza una formale istruttoria, ha indicato come presupposto per la sua legittimità la mancanza di ogni «valutazione giuridica» poiché qualora questa fosse formulata sarebbe necessario un avviso di accertamento corredato dell'essenziale requisito motivazionale (4). Giova osservare, inoltre, come le rettifiche di cui all'art. 36-bis si collochino nell'ambito della riscossione e liquidazione del tributo e lo stesso legislatore abbia inserito la norma al di fuori del capo relativo alla disciplina dell'accertamento.

Quanto alla controversia - relativa al mancato adeguamento al reddito minimo definito ai sensi dell'art. 30, comma 3, della legge n. 724/1994 - che ha originato l'impulso processuale va evidenziato che le stesse istruzioni alla dichiarazione dei redditi del Modello UNICO 2008 consentono al contribuente, in presenza di una differenza positiva tra il reddito figurativo minimo del rigo RF87 e il reddito imponibile del rigo RN6, la possibilità di

#### **Note:**

(2) D. Stevanato, R. Lupi, «Le nuove norme sulle società di comodo, tra antievasione, pedagogia e scioglimento "agevolato"», in *Dialoghi Tributari* n. 9/2006, pag. 1431; A. Bozzi, D. Stevanato, «Società di comodo e interpello disapplicativo», n. 2/2007, pag. 199; D. Stevanato, E. Bressan, «Società di comodo e primi interpellati applicativi», *ivi* n. 4/2007, pag. 515; G. Melis, D. Stevanato, «Ancora in tema di società di comodo e presunzione di evasione», *ivi* n. 10/2006, pag. 1323; R. Lupi, «La società di comodo come disciplina antievasiva», *ivi* n. 9/2006, pag. 1097. Si veda inoltre il contributo di F. Pistolesi, «L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo», in *Corr. Trib.* n. 37/2007, pag. 2987.

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

(4) Per una disamina si rinvia a F. Niccolini, R. Lupi, «La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2007, pag. 815.

adeguarsi (non l'obbligo), non introducendo la norma in questione una presunzione assoluta (5): «se tra i due termini posti a raffronto il primo risulta superiore al secondo l'adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato integrando il reddito imponibile minimo di rigo RN6 del quadro RN di un importo pari alla differenza dei due predetti termini» (6).

A diversa decisione è giunta la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Gorizia 10 giugno 2011, n. 79 (7) in una ipotesi in cui il contribuente, a seguito del diniego all'istanza di interpello, si era adeguato al reddito determinato in via presuntiva, integrando il rigo RN dell'importo pari alla differenza tra i due valori, omettendo però di versare l'imposta indicata nel rigo RN21. In questo caso la Commissione tributaria provinciale di Gorizia ha respinto il ricorso del contribuente, ritenendo corretta l'adozione della procedura automatizzata *ex art. 36-bis*, in quanto «l'Agenzia ha fatto corretta applicazione della procedura di liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis, avendo provveduto al mero recupero dell'imposta a debito indicata al rigo RN 21 che non risultava versata (...) la società avrebbe potuto disattendere il responso dell'interpello impugnando direttamente la decisione della Direzione Regionale come ammesso dalla più recente giurisprudenza (...) ed innescando comunque l'avviso di accertamento reddituale da parte dell'Agenzia, al quale opporsi per far valere le oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi, così da giustificare la disapplicazione della disciplina dettata dall'art. 30 della legge n. 724/1994».

Nella vicenda sottoposta al vaglio dei giudici milanesi il contribuente non si era invece adeguato al reddito minimo, per cui l'emissione di un avviso di accertamento, con estrinsecazione dell'*iter* logico-argomentativo seguito dall'Ufficio, appare dovuta, sotto il profilo procedimentale, per un duplice ordine di motivi.

*In primis*, come precisato nella circolare 3 marzo 2009, n. 7/E (8), le risposte all'interpello, avendo natura, per l'Agenzia delle entrate, «di atti amministrativi non provvedimenti» cui il contribuente non è tenuto ad adeguarsi, presuppongono l'emissione di un provvedimento, in cui la motivazione si erge a punto di equilibrio tra la doverosità del-

l'azione amministrativa e le irrinunciabili garanzie che devono esser accordate al contribuente (9).

Secondariamente, l'adeguamento al reddito minimo da dichiarare non è fonte per il contribuente di garanzia alcuna potendo l'Amministrazione finanziaria - in forza all'*incipit* dell'art. 30, comma 3 - «fermo l'ordinario potere di accertamento», sottoporre il contribuente ad accertamento, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 ovvero ad accertamento parziale *ex art. 41-bis*, come previsto nella previgente formulazione normativa (10).

### Istanza di interpello e documentazione probatoria di supporto

Nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 293 del 2011 viene evidenziato dal Collegio che «la contribuente ha ampiamente e correttamente provato (...) con la produzione della copiosissima documentazione allegata al ricorso (...) di non esser una società di comodo».

Già in altra decisione della giurisprudenza del merito (11), avente il medesimo *petitum* e risoltasi positivamente per la società con accoglimento del ricorso in sede giurisdizionale (a fronte del diniego all'interpello), veniva evidenziata dal giudice «la corposa documentazione prodotta in giudizio dalla ricorrente».

Viene spontaneo chiedersi se gli esiti della fase procedimentale-autorizzativa, conclusasi con il diniego all'istanza di interpello da parte del Diretto-

#### Note:

(5) Ciò in quanto l'introduzione di una presunzione assoluta sarebbe inammissibile poiché confliggerebbe con gli artt. 3, 24 e 53 Cost.; F. Pistolesi, *op. loc. ult. cit.*

(6) Sull'emendabilità della dichiarazione e art. 36-bis si rinvia a M. Nussi, «Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2009, pag. 77.

(7) Per il testo della sentenza cfr. pag. 269.

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

(9) Nella stessa circolare 2 febbraio 2007, n. 5/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) l'Agenzia delle entrate sostiene che, a seguito del rigetto dell'istanza da parte del Direttore regionale «deve tuttavia ammettersi la possibilità di riproporre la questione concernente l'operatività della società o dell'ente all'esame dei giudici tributari, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento emesso del competente ufficio».

(10) S. Capolupo, «Società di comodo: potere di accertamento e prova contraria», in *il fisco* n. 9/2007, pag. 1211.

(11) Comm. trib. prov. di Rimini, Sez. I, 10 gennaio 2011, n. 3/01/11.



re Regionale, cui ha seguito l'instaurazione del contenzioso, sarebbero stati i medesimi se il contribuente avesse operato con lo stesso zelo nel corredare la propria istanza, inviando già allora la «copiosa» documentazione, prodotta e allegata al ricorso introduttivo. Sebbene l'atto richiesto al Direttore Regionale evidenzi carattere contiguo all'attività interpretativa (12), le finalità del provvedimento di accoglimento o di rigetto vanno ricercate nella prevenzione per cui risulta fondamentale corredare l'istanza della documentazione a ciò necessaria, consentendo l'esplicitarsi dell'attività di monitoraggio, in modo appropriato, evitando in tal modo, per quanto possibile, l'insorgere del contenzioso. Peraltro il recente orientamento assunto dalla Corte di cassazione (13) - secondo il quale le determinazioni in senso negativo del Direttore regionale delle Entrate, a fronte dell'istanza del con-

tribuente volta a ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva (14), costituiscono «atto di diniego di agevolazione fiscale» e sono di conseguenza soggette ad autonoma impugnazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992 - dovrebbe rafforzare tale esigenza, inducendo il contribuente ad effettuare il massimo sforzo, producendo ogni tipologia di documentazione utile a corredo della propria istanza d'interpello.

**Note:**

(12) A. Bozzi, D. Stevanato, «Società di comodo e interpello disapplicativo», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2007, pag. 212.

(13) Cass., Sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8663, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2011, pag. 676, con commento di R. Lunelli e in *Corr. Trib.* n. 21/2011, pag. 1701, con commento di F. Tundo.

(14) F. Tundo, «Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?», in *Corr. Trib.* n. 21/2011 pag. 1701.

## ■ Aspetti procedurali di una disposizione mediatica

RL

Sono pienamente d'accordo con le riflessioni di Bertolaso sull'impossibilità di utilizzare la scorcioia dell'art. 36-*bis* nei confronti delle società non operative, salvo che queste ultime, come nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Gorizia sentenza n. 79 del 2011, non abbiano calcolato l'imposta, omettendone poi il versamento. In questo caso l'art. 36-*bis* è applicabile, come in tutte le altre ipotesi di autodeterminazione delle imposte non seguita da versamento.

Sulla finalità della disciplina in materia di società di comodo, invano Bertolaso si chiede quale sia la *ratio* ispiratrice.

Non è il caso di divagare su fantomatiche sostituzioni degli ordinari criteri analitici di tassazione del reddito d'impresa con una tassazione sui singoli cespiti, per l'utilizzo anomalo della forma societaria. Un utilizzo che sussiste per il 95% circa del milione di società esistente nel nostro sistema, ma che non ha un fine tributario, bensì di spersonalizzazione della ricchezza e di limitazione della responsabilità. Negli articoli citati da Bertolaso comunque avevamo già scritto tutto, e questa breve nota di accompagnamento può consistere solo in una sintesi: la *ratio* della disciplina sulle società

di comodo è che si vende bene in conferenza stampa, alla fine non si fa male nessuno, e si crea un sacco di lavoro professionale. Una sagra dell'inutilità, che è po' il riassunto della sceneggiata in cui si è trasformata la tassazione in questo Paese. Che sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari è gravemente malato al cervello.

## ■ La sentenza

### Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXIII, Sent. 11 novembre 2011 (7 novembre 2011), n. 293 - Pres. Cappabianca - Rel. Di Nunzio

#### Svolgimento del processo

La parte ricorrente ha richiesto la discussione della causa in pubblica udienza.

Il Relatore illustra i motivi della controversia.

Si è costituito l'Ufficio, rappresentato dal Dr (...) che chiede il rigetto del ricorso.

Sono presenti i difensori della ricorrente, (...) che insistono per l'accoglimento del ricorso, facendo osservare che l'Ufficio si è costituito tardivamente, depositano nota spese.

#### Motivi della decisione

La Commissione, visti gli atti, udito il Relatore e le parti presenti all'udienza, si ritira in Camera di Consiglio e assume la seguente decisione:

La cartella di pagamento, oggetto della discussione, è stata emessa dall'Ufficio, con procedura automatizzata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, avendo questi rilevato che la contribuente non si è adeguata al reddito imponibile minimo.

La società contribuente, Società esercente attività agricola e di agriturismo, in sede di compilazione del mod. UNICO, anno 2008 per i redditi anno 2007, compilava il quadro di verifica dell'operatività e di determinazione del reddito minimo imponibile per i soggetti non operativi evidenziando, al rigo RF87, un reddito minimo imponibile di euro ..., al quale dichiarava di non adeguarsi non essendo una società di comodo.

La società contribuente, in data 30 aprile 2008, ha presentato all'Agenzia delle entrate una istanza di interpello ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 53, comma 158, lett. d), del D.L. n. 223/2006, con la quale chiedeva la disapplicazione della normativa sulle società di comodo. In data 18 maggio 2011, l'Agenzia delle entrate provvedeva alla iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, di IRES 2007 per euro ..., maggiorato di sanzioni ed interessi per complessivi euro ...

La società contribuente impugnava la cartella esattoriale, proponendo il ricorso oggetto della discussione, eccependone la nullità, per violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 per la insussistenza dell'asserito requisito di società di comodo e per l'effettivo svolgimento dell'attività agricola e di agriturismo. La contestata violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 è da ritenersi fondata. In vero, nel caso di che trattasi, la contribuente ha dichiarato di non adeguarsi alla applicazione del reddito minimo, non ricorrendone la obbligatorietà in assenza del requisito di Società di comodo, e quindi, non trattandosi di un mero errore, ma bensì dell'assenza o meno di un requisito che

deve essere oggetto di accertamento. Inoltre, l'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, può essere utilizzato dall'Ufficio accertatore solo per ben specificati casi e motivi, come: correggere errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente in sede di determinazione delle imposte, errati riporti di eccedenze di imposte, contributi e dei premi risultanti da precedenti dichiarazioni, per ridurre detrazioni di imposte indicate in misura superiore a quelle spettanti, per ridurre le deduzioni espresse in misura superiore a quelle previste per legge, per ridurre i crediti di imposta esposti in misura superiore a quella prevista per legge e/o non spettanti, per riscontrare la rispondenza della tempestività dei versamenti delle imposte con quanto indicato nella dichiarazione dei redditi, delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta. Or bene, nessuno degli anzidetti e previsti casi risultava essere sussistente per poter giustificare l'emissione della cartella esattoriale ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ed in conseguenza, l'Ente accertatore era obbligato ad eseguire la procedura accertativa corredata di regolare motivazione. Inoltre, ottemperando alla procedura accertativa, l'Ufficio poneva la contribuente nella condizione di dimostrare la insussistenza della presunta qualifica di società di comodo, con la conseguente economicità di instaurazione del presente contenzioso così come è avvenuto con la produzione della copiosissima documentazione allegata al ricorso e dalla quale si evince che:

- la contribuente è effettivamente una Società con la qualifica di imprenditore Agricolo così come certificato dall'Ente Provincia di ... nell'anno 2006;
- la contribuente è in possesso di regolare licenza di esercizio n. ... rilasciata dal Comune di ...;
- La contribuente ha in forza un numero di dipendenti conformi a quelli previsti dall'art 30 della legge n. 724/1994 e come pure rilevasi dal prospetto del personale in forza, dal Bilancio esercizio 2007, dai Modd. 770 anni 2005, 2006 e 2007, dalle comunicazioni trimestrali INPS anni 2005, 2006 e 2007.

La contribuente ha ampiamente e correttamente provato di non essere una società di comodo e di essere meritevole di usufruire delle agevolazioni, previste per legge, per gli imprenditori agricoli.

Il ricorso merita accoglimento per l'illegittimità della cartella impugnata e conseguente condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio che il Collegio liquida in euro ... di cui euro ... per onorario.

#### P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso, annulla la cartella e condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio liquidate in euro ... di cui euro ... per onorario.

## ■ La sentenza

### Commissione tributaria provinciale di Gorizia, Sez. I, Sent. 10 giugno 2011 (9 marzo 2011), n. 79 - Pres. Obizzi - Rel. Miseri

#### Fatto e diritto

A seguito di controllo automatizzato *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973 della dichiarazione dei redditi mod. UNICO/2007 presentata dalla società P. s.r.l. per il periodo d'imposta 2006, l'Agenzia delle entrate iscriveva a ruolo l'importo di € ... più interessi e sanzioni a titolo di IRES, per cui veniva notificata alla società medesima la cartella di pagamento n. ... per la somma complessiva di € ...

Contro la cartella ha proposto tempestivo ricorso la P. s.r.l. esponendo che: il carico tributario consegue al maggior reddito societario determinato in applicazione della disciplina sulle cd. società non operative di cui all'art. 30 della legge n. 724/1990; nell'anno 2006 la società non ha conseguito un ammontare di ricavi sufficienti a superare il test di operatività previsto da detta normativa e pertanto in data 7 marzo 2007 ha presentato alla Direzione Regionale delle Entrate del FVG l'istanza di interpello disapplicativo *ex comma 4-bis* del citato art. 30, sussistendo l'oggettiva impossibilità di conseguire il reddito previsto, ma la Direzione Regionale ha erroneamente rigettato l'istanza. Ciò premesso, la ricorrente lamenta che: l'Agenzia ha utilizzato illegittimamente liquidazione prevista dall'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, trattandosi di rettifica riservata alle ipotesi di mera correzione di errori rilevabili *ictu oculi* dalla dichiarazione, mentre nella fattispecie si è provveduto a determinare presuntivamente il reddito mediante un'attività di interpretazione dell'autoliquidazione operata dalla contribuente; il rigetto dell'interpello disapplicativo da parte della Direzione Regionale è infondato, perché l'impossibilità di conseguire i ricavi presunti è stata determinata da circostanze oggettive costituite dal ritardato rilascio delle licenze amministrative per l'esercizio delle previste attività commerciali; difetta comunque l'intento elusivo perseguito dalla normativa, che ha il fine di impedire il distorto utilizzo dello schema societario per attività di mero godimento di beni patrimoniali a diretto beneficio dei soci. La ricorrente conclude quindi per l'annullamento delle cartella e dell'iscrizione a ruolo impugnate.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle entrate chiedendo la reiezione del ricorso, poiché: è stata la stessa contribuente a indicare in dichiarazione il reddito imponibile minimo determinato in base alla disciplina sulle società non operative, esponendo un'imposta a debito di € ... che non è stata versata, per cui l'Agenzia si è limitata a recuperare tale importo con il controllo formale *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973 senza svolgere alcuna attività accertativa; nel merito, l'adeguamento della società al reddito presunto dimostra l'insussisten-

za di cause idonee ad escludere la normativa applicata. La difesa della ricorrente ha presentato memoria illustrativa.

Il ricorso è stato posto in discussione all'udienza pubblica del 9 marzo 2011.

Osserva la Commissione che il ricorso è infondato e pertanto deve essere respinto.

L'Agenzia ha fatto corretta applicazione della procedura di liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, avendo provveduto al mero recupero dell'imposta a debito indicata al rigo RN21 che non risultava versata. Pertanto, nessuna operazione di accertamento reddituale è stata eseguita, ma di solo riscontro cartolare dei dati esposti dalla società, che ha dichiarato il reddito presunto di € ... quale reddito minimo determinato secondo la disciplina sui cd. soggetti non operativi. Al riguardo non può condividersi la tesi della ricorrente che giustifica tale indicazione come una «scelta obbligata» onde rendere possibile l'invio telematico della dichiarazione, trattandosi di circostanza indimostrata e decisamente contestata dall'Ufficio. Al contrario, la dichiarazione fa seguito ed è in linea con la risposta negativa all'interpello disapplicativo fornita dalla Direzione Regionale, per cui non si può ricavare una volontà contraria dal comportamento tenuto dalla contribuente, che ha dimostrato di adeguarsi al reddito presunto. Diversamente, la società avrebbe potuto disattendere il responso dell'interpello impugnando direttamente la decisione della Direzione Regionale, come ammesso dalla più recente giurisprudenza (cfr. C.T.R. Puglia Bari, Sez. II, 11 maggio 2010, n. 71) ed innescando comunque l'avviso di accertamento reddituale da parte dell'Agenzia, al quale opporsi per far valere le oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi, così da giustificare la disapplicazione della disciplina dettata dall'art. 30 della legge n. 724/1994.

Per i motivi esposti il ricorso va dunque rigettato. Considerata la novità delle questioni trattate, viene disposta la compensazione integrale delle spese di giudizio.

#### P.Q.M.

La Commissione, ogni contraria istanza, deduzione ed eccezione disattese, respinge il ricorso; spese compensate tra le parti.

# Sanzione al cessionario/committente per omessa regolarizzazione della fattura, tra omissioni materiali e riqualficazioni interpretative

di Emanuele Artuso, RL

L'esternalizzazione della tassazione sulle aziende (impropriamente chiamata «autotassazione») cerca di mettere i privati l'uno contro l'altro. Abbiamo le dichiarazioni di intenti, le responsabilità solidali, i DURC, e gli evanescenti obblighi di vigilanza, cui si accompagnano i rituali «non poteva non sapere» negli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria. Di cui esaminiamo in questa sede la sanzione in capo al cessionario/committente per l'omessa regolarizzazione delle violazioni IVA del fornitore. Che devono essere violazioni di fatto, omissioni materiali, oppure - se proprio si vuole inserire anche qualche questione di regime giuridico - errori macroscopici: perché il cliente non ha poteri né doveri di sindacato della valutazione giuridica operata dal cedente/prestatore, trasformandosi, senza corrispettivo, in un ausiliario del Fisco.

## ■ Il cessionario non è un ispettore del Fisco

Emanuele Artuso

A quanto consta, un numero sempre crescente di contestazioni dell'Amministrazione finanziaria riguarda l'omessa regolarizzazione delle fatture da parte dei cessionari/committenti, giusta il disposto dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

In questa sede, è appena il caso di ricordare che tale disposizione impone al cessionario/committente di emendare, attraverso il meccanismo dell'autofatturazione ed entro i trenta giorni dalla registrazione, la fattura irregolare che abbia ricevuto, a pena di una sanzione pari al 100% dell'imposta (1).

Trattasi di fattispecie non certo nuova nell'ordinamento, dato che una previsione di egual tenore era già contenuta nel previgente art. 41, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (il quale peraltro imponeva anche il recupero dell'imposta nei confronti del cessionario); eppure, vale la pena spendervi qualche breve considerazione proprio in ragione dei più recenti approdi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In questa prospettiva, conviene andare subito al

cuore della questione: entro quali limiti il cessionario/committente ha l'obbligo di procedere alla rettifica della fattura?

**Emanuele Artuso** - Dottore commercialista e Revisore legale in Padova

### Nota:

Articolo sottoposto a revisione.

(1) Per un inquadramento della disposizione, si vedano, senza pretesa di esaustività, i contributi di M. Giorgi, «I limiti al coinvolgimento del cliente per "irregolarità" IVA commesse dal fornitore», in *Dialoghi Tributarî* n. 4/2011, pag. 427; L. Cinquemani, «Commento all'art. 6 D.Lgs. n. 471/1997», in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie. IV. IVA e imposte sui trasferimenti* (a cura di G. Marongiu), Padova, 2011, pag. 427; V. Nucera, «Commento all'art. 6, d. lgs. n. 471/97», in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie. II. Accertamento e sanzioni* (a cura di F. Moschetti), Padova, 2010, pag. 705; P. Centore, «Responsabilità solidale del cessionario-committente per l'IVA dovuta», in *Corr. Trib.* n. 10/2000, pag. 683; M. Peirolò, «Responsabilità del cessionario/committente per le fatture irregolari ricevute dal cedente/prestatore», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2000, pag. 875; F. Castelli, «Regolarizzazione delle operazioni non fatturate dai fornitori», in *Corr. Trib.* n. 31/2000, pag. 2241; Id., «La responsabilità dell'acquirente nel caso di omessa fatturazione», *ivi*, pag. 1370.

Prassi amministrativa, dottrina e giurisprudenza si sono più volte soffermate sul tema, con diverse sfumature: da un lato, v'è chi sostiene che la «corresponsabilizzazione» del cessionario deve circoscriversi ai profili intellegibili secondo la diligenza media, in concreto alla mera integrazione o correzione di elementi formali che sono difettosi in maniera macroscopica agli occhi di un operatore economico «normale»; dall'altro, si afferma l'obbligo del cessionario di operare un'analisi delle valutazioni giuridiche effettuate dall'emittente.

**Molteplicità delle ragioni specifiche e sistematiche che suggeriscono un utilizzo «ragionato» della sanzione: riflessioni sui principi che regolano l'accertamento**

In via concreta, è senz'altro preferibile un approccio «caso per caso», che valuti la particolare operazione, le caratteristiche strutturali dei soggetti coinvolti, i loro eventuali rapporti, ecc.; ad esempio, laddove tra cedente e cessionario vi sia un rapporto di controllo o collegamento, è verosimile presumere che quest'ultimo sia edotto delle caratteristiche dell'emittente la fattura e degli elementi strutturali dell'operazione.

In via generale, ad avviso di chi scrive, molteplici ragioni di ordine tanto sistematico quanto operativo militano in favore della prima impostazione di cui s'è prima riferito; essa, peraltro, è stata da tempo abbracciata anche dalla Corte di cassazione, secondo la quale sul cessionario grava l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, ma non anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dallo stesso (2).

Invero, se il cessionario dovesse valutare da un punto di vista giuridico l'operazione già qualificata dal cedente, sarebbe evidentemente gravato di un onere eccessivo e in concreto difficilmente esperibile, dal momento che, trattandosi di una parte privata, non dispone certo dei penetranti poteri istruttori di cui è per contro dotata l'Amministrazione finanziaria (3). A ciò si aggiunga che il cessionario non costituisce una parte maggiormente «qualificata» rispetto al cedente nel definire giuridicamente l'operazione: quindi in astratto ambo le determinazioni dovrebbero avere pari dignità.

A ben vedere, se si accogliesse l'impostazione del Fisco, di fatto il cessionario verrebbe a «sostituirsi» all'Amministrazione finanziaria in una sorta di fase pre-accertativa della qualificazione operata dal cedente, anticipando quindi l'eventuale azione del Fisco; ma ciò appare evidentemente in contrasto con molteplici principi costituzionali (si pensi su tutti al buon andamento della pubblica amministrazione, oltre che con canoni di ragionevolezza). Inoltre, esporre l'operazione ad un asserito potere/dovere di sindacabilità da parte del cessionario andrebbe astrattamente a minare la certezza del rapporto e quindi la stabilità delle operazioni economiche (4).

In sostanza, non pare condivisibile l'impostazione del Fisco in tutti quei casi in cui il regime IVA dell'operazione sia intimamente connesso a peculiarità della cessione/prestazione (che evidentemente sono nella piena conoscenza del solo cedente/prestatore) ovvero agganciato a particolari requisiti del cedente/prestatore che non siano immediatamente percepibili e verificabili dal cessionario/committente: si pensi ad esempio all'applicazione del regime dei «minimi» da parte del cedente/prestatore (riguardo al quale difficilmente il cessionario/committente può operare un riscontro), alla qualificazione dell'operazione quale esente o non imponibile, all'applicazione di una particolare aliquota IVA e via enumerando.

**Riflessioni sui principi domestici ed europei**

In generale, poi, l'insegnamento di matrice europea (segnatamente la giurisprudenza della Corte di giustizia) evidenzia la non punibilità di violazioni cui abbia in qualche maniera preso parte un soggetto in buona fede, che in sostanza abbia utilizzato un grado di diligenza media, ovviamente nel-

**Note:**

(2) In tal senso, si vedano *ex multis*: Cass., 18 febbraio 2000, n. 1841, in *Corr. Trib.* n. 17/2000, pag. 1244, con commento di P. Centore e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2000, pag. 873, con commento di M. Peirolo; Id., 8 marzo 2000, n. 2603, in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA; Id., 27 luglio 2005, n. 15774, *ivi*; Id., 11 settembre 2009, n. 19624, *ivi*, nonché *Comm. trib. reg. Lazio*, 17 marzo 2005, n. 22, *ivi*.

(3) Sul punto, cfr. M. Giorgi, *op. loc. cit.*, pagg. 428 e 429.

(4) Sullo sfondo, restano peraltro da verificare le conseguenze da un punto di vista civilistico della eventuale rettifica dell'operazione; si pensi solo al caso in cui il cedente non concordi sulla riqualificazione o sulla correzione operata dal cessionario, la quale avesse effetti anche civilistici.

l'ambito tecnico dell'operazione: si pensi su tutti al caso delle «frodi carosello» (5).

Quest'ultimo passaggio ci permette peraltro di riflettere sull'impianto e la finalità dell'intero art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997: come sottolineato da attenta dottrina, il vero pericolo che il legislatore ha inteso disinnescare è quello del perfezionamento di una «catena» di operazioni «in nero», vale a dire laddove alla cessione non accompagnata dall'emissione della fattura il cessionario faccia conseguire a sua volta una rivendita «in nero»: in tale configurazione, infatti, non vi sarà alcun passaggio in cui verrà applicata l'IVA, mentre, se il primo acquirente «in nero» rivendesse formalizzando l'operazione (e quindi applicando l'IVA), nessun salto inficerebbe le entrate erariali (6).

Infine, è opportuno precisare che - contrariamente a quanto sostiene l'Amministrazione finanziaria - la norma in questione non dovrebbe applicarsi in tutti quei casi in cui le irregolarità siano meramente formali e quindi non incidano sulla determinazione dell'imponibile e dell'imposta (7); invero, una diversa interpretazione, oltre che con il principio di proporzionalità siccome delineato dal Giudice europeo (8), sembra collidere con i principi statutari e segnatamente quanto codificato dall'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000, nonché quanto previsto dall'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo. Appare quindi ragionevole che la mancata regolarizzazione da parte del cessionario non possa essere sanzionata in quelle

fattispecie in cui siano integrate le condizioni appena enunciate.

In definitiva, per tutte le considerazioni che precedono, la disposizione in esame sembra applicabile con doverosa cautela dall'Amministrazione finanziaria, anche considerando l'entità dei danni che in concreto l'omessa regolarizzazione può arrecare all'Erario.

#### Note:

(5) Come rileva M. Giorgi, *op. loc. ult. cit.*, al quale si rinvia per le citazioni giurisprudenziali (pag. 430, note 11 e 12); per alcune condivisibili osservazioni «di sistema» sul punto, cfr. G. Moschetti, «Consapevolezza dell'altrui frode e detrazione Iva», in *il fisco*, II, 2011, pag. 2117.

(6) In questa prospettiva, cfr. R. Lupi, «Meccanismo IVA ed esigenze di interpretare restrittivamente l'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2011, pag. 431.

(7) Si veda circolare 25 gennaio 1999, n. 23/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in particolare par. 2.7, «omessa regolarizzazione da parte del cessionario o committente».

(8) Per un'ampia indagine sul citato principio e sulle pronunce della Corte di giustizia che lo hanno coniato nell'ambito tributario cfr. P. Marchessou, «Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario», in A. Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, pag. 237 ss. ed in particolare 244 ss.; F. Vanistendael, «Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario», in A. Di Pietro, (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, cit., pagg. 102 ss.; P. Pistone, «Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia», in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, pag. 91 e specialmente pag. 104; G. Moschetti, «El principio de proporcionalidad en las relaciones fisco-contribuyente (Primera parte)», in *Revista Tributaria e des finanças públicas*, Sao Paulo, 2007, pag. 277; Id., «El principio de proporcionalidad en las relaciones fisco-contribuyente. Aplicaciones (Segunda parte)», *ivi*, 2008, pag. 211; Id., «Di un caso di "sproporzionato" rigore interpretativo: a proposito di costi con imprese site in paradisi fiscali e di possibilità correttive», in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pag. 971.

## ■ Delazione fiscale, malattia senile dell'autotassazione

RL

Davanti ai malesseri della tassazione, tutti istintivamente danno la colpa al legislatore, una specie di capro espiatorio, del quale si affannano poi a chiosare i «materiali», senza rendersi conto della loro formazione in gran parte casuale. Dove ideoforza, purtroppo confuse, perché confuse sono quelle dell'opinione pubblica sul tema, vengono assemblate per mostrare di aver fatto qualcosa.

Qualcosa contro la ricchezza non registrata, qualcosa per recuperare gettito, qualcosa per la crescita, qualcosa per le famiglie e via enumerando. Celebrati i rituali comunicati stampa, la nuova legge si stratifica con le altre, fino a costruire un ginepraio che qui ci interessa sotto una particolare angolazione, che è una degenerazione dell'autodeterminazione dei tributi. Cioè la tendenza a spingersi

oltre la richiesta delle imposte sui documenti e le registrazioni che le aziende, per loro interesse gestionale, effettuano. Si richiede infatti alle aziende di svolgere, senza alcun corrispettivo, una sorta di attività di «polizia fiscale», che le responsabilizza al di là dell'utilizzazione delle loro registrazioni per la determinazione della ricchezza. Lo vediamo nelle dichiarazioni di intenti, nell'IVA intracomunitaria, nelle frodi carosello, nella *participation exemption*, nelle ritenute alla fonte, e infine negli acquisti non fatturati dal fornitore. Rispetto agli interessi del Fisco, l'obbligo di regolarizzazione appare punitivo, per gli acquirenti operatori economici, che potrebbero effettuare la vera regolarizzazione economica semplicemente applicando «a valle» l'IVA dovuta. Per gli acquirenti «privati» invece, non è prevista neppure la solidarietà nel pagamento dell'imposta, ma solo (e di recentissimo) la esposizione alla «rivalsa successiva». Questo strano «obbligo di delazione» ha un senso per quello che è manifesto al cliente, ma non può trasformarsi in obbligo di investigazione fiscale per eventi che ricadono nella sfera giuridica del fornitore, che può avere delle sensazioni, fare delle congetture, ma non può avere la certezza legale per mettersi in una posizione imbarazzantissima e lesiva nei confronti del fornitore. Si può discutere sulla applicazione, a circostanze e documenti palesi, di aliquote o regimi IVA inverosimili. Qualche volta il cliente potrebbe non avere alcun ragionevole dubbio che l'aliquota del 6% non esista. Ma cosa ne sa un cliente pasticciare delle aliquote IVA applicate dal fornitore? A maggior ragione questo vale per la qualificazione soggettiva che si è dato il fornitore: se qualcuno ha qualificato il proprio servizio come prestazione occasionale, è aberrante pensare che il cliente possa essere accusato di non poter ignorare che il fornitore lavorasse con tutti. Per quel che ne sapeva lui, insomma, era occasionale, perché conta la conoscenza contabile, data da quello che risulta nella contabilità aziendale, non dalle voci che corrono nella piazza del paese, o da informazioni prese sotto profili diversi (lavoro, sanità, antiriciclaggio, *privacy*, ecc.). Lo stesso vale per l'effettuazione di operazioni nella sfera commerciale oppure istituzionale di un ente non commerciale, o da parte di un soggetto non residente. Il cliente non ha motivo di stravolgere l'impostazione giuridica che si è dato il fornitore, facendo

congetture, immaginando che dietro alcune caratteristiche del fornitore ci debba essere qualcosa da segnalare al Fisco. Senza avere i poteri di indagine per effettuare ispezioni che non ha nessun motivo di fare, né interesse a fare.

Il cliente è un soggetto che deve fare impresa, comprare, trasformare e vendere merci, non fare il poliziotto del Fisco, rischiando di sentirsi dire dopo dieci anni «non potevi non sapere». Sono questi atteggiamenti a togliere la voglia di fare impresa, deprimendo il PIL, l'occupazione e la crescita, per colpa di uno sciocco formalismo legalistico di Amministrazioni che, in cambio dei tributi, troppo spesso restituiscono comunicati stampa, seccature e fastidi.

# Conferme sull'incontestabilità del leasing nautico con maxicanone «normale»

di Marco Marani

Aggiorniamo il filone di ricerca relativo all'IVA sul leasing nautico, segnalando la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 51 del 2011, secondo cui, vista la particolarità del bene oggetto del rapporto, i suoi rischi di perimento e danneggiamento, un elevato maxicanone è del tutto normale, e non può essere utilizzato per riqualificare il leasing in compravendita, col diverso regime IVA delle cessioni di beni, anziché delle prestazioni di servizi.

Il tema dell'IVA sul leasing nautico, sotto osservazione da tempo su *Dialoghi* (1), si arricchisce per un nuovo chiarimento dell'Agenzia sulla nautica da diporto (2), ma anche a seguito di altre pronunce di primo grado favorevoli alle società di leasing (3); c'è poi, riprendendo uno dei nostri titoli, una ulteriore «ardua sentenza» di secondo grado che attesta che «fu vero leasing».

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 51 del 2011 (4), ha infatti ribaltato la sentenza di primo grado di Reggio Emilia (5), riconoscendo che non può esserci alcun intento elusivo nella scelta di acquisire un'unità da diporto attraverso un'operazione di leasing in luogo della compravendita, anche quando alcuni parametri contrattuali del leasing concluso con la società concedente (in particolare il maxicanone, la durata ed il riscatto) appaiono atipici rispetto ai parametri utilizzati in settori del leasing diverso dal nautico.

L'oggetto della contestazione è ben noto: secondo l'Agenzia delle entrate le operazioni presentavano

(2) Il riferimento è alla circolare 29 settembre 2011, n. 43/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) ove l'Agenzia ha affermato come le percentuali forfetarie di presunto utilizzo nelle acque comunitarie, stabilite dalla circolare 7 giugno 2002, n. 49/E (ivi), possono ritenersi tuttora valide in tutte le ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo dell'imbarcazione nelle acque della UE.

I dubbi interpretativi nascevano a seguito delle modifiche apportate alla disciplina IVA dal D.Lgs. n. 18/2010, ed in specie ai requisiti di territorialità per le prestazioni di servizi.

La nuova disciplina della territorialità IVA come noto distingue le prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (B2B) da quelle rese nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (B2C).

Mentre le prime si considerano, di regola, effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è un soggetto stabilito in Italia, per le seconde la regola generale è che si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il prestatore è stabilito in Italia.

Tale criterio, peraltro, trova di fatto applicazione fino a quando non operano le deroghe, tra le quali vanno registrate le ipotesi di: i) locazione, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto messe a disposizione del destinatario in Italia e utilizzate nelle acque territoriali della UE, e ciò vale sia in caso di utilizzatori soggetti passivi (B2B) che privati (B2C); ii) locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine di imbarcazioni da diporto rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti privati (B2C) e utilizzate nelle acque comunitarie. Ebbene, per entrambe le ipotesi richiamate, con la circolare n. 43/E del 2011, cit. le Entrate hanno chiarito che il prestatore di servizi (società di leasing o di noleggio che sia), in assenza di elementi di prova contrari, potrà continuare ad applicare le percentuali forfetarie di cui alla circolare n. 49/E del 2002, cit. per stabilire la quota parte del canone da assoggettare ad IVA.

(3) Comm. trib. prov. di Genova, 23 novembre 2010, n. 180, n. 179 e n. 178.

(4) Per il testo della sentenza cfr. pag. 277.

(5) Commentato da R. Lupi, «Nautica: fu vero "leasing"? Ai giudici l'ardua sentenza», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2010, pag. 432.

**Marco Marani** - Avvocato, Manager Studio Legale Tributario Ernst & Young

#### Note:

(1) In precedenza cfr. M. Marani, M. Giorgi, «Il leasing nautico, l'abuso del diritto e il "comma 22"», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2009, pag. 434; G.E. Barone, R. Lupi, M. Giorgi, «L'Agenzia disinnescia le mine vaganti sulla rotta del "leasing nautico"», *ivi* n. 6/2009, pag. 675; R. Lupi, «Nautica: fu vero "leasing"? Ai giudici l'ardua sentenza», *ivi* n. 4/2010, pag. 432 ed ancora M. Marani, «Nautica: per molte "ardue sentenze" fu vero "leasing"», *ivi* n. 6/2010, pag. 654.



solo formalmente le caratteristiche del leasing, ed in realtà avrebbero raggiunto gli effetti tipici della cessione diretta dei natanti tra la società di leasing e gli utilizzatori, assicurando i vantaggi fiscali propri dei contratti di leasing, vale a dire il criterio forfetario di applicazione dell'IVA, con riscatto a base imponibile normale.

Secondo l'Ufficio, in sostanza, vi sarebbe stata una manipolazione del negozio giuridico di *leasing* finalizzata al conseguimento di un risparmio di imposta ritenuto illegittimo, ravvisando nei parametri contrattuali concordati l'assenza della causa tipica del contratto di leasing, da ricondurre al finanziamento a scopo di godimento del bene per la durata del contratto stesso. La censura dell'Agenzia, dunque, non riguardava la identificazione - del tutto pacifica in causa - del contenuto dispositivo dei due contratti, bensì la qualificazione giuridica del loro contenuto dispositivo, rilevante ai fini della corretta individuazione del trattamento dei corrispettivi contrattuali e delle conseguenti ricadute fiscali.

La sentenza n. 51 del 2011, al pari delle altre, tocca due punti particolarmente delicati (ed in realtà tipici di tutte le contestazioni antielusive/antiabusive che poggiano su riqualificazioni contrattuali o simili): da un lato, l'accertamento della reale natura giuridica di un accordo laddove venga contestata una simulazione contrattuale, dall'altro, la valutazione della legittimità sistematica del trattamento fiscale associato ad un determinato comportamento, sempre più frequentemente negata in sede di verifica senza che venga indicato, in concreto, il requisito dell'aggiramento dei principi del sottosistema tributario di riferimento che una contestazione del genere invece necessita.

### **L'accertamento della reale natura giuridica di un accordo contrattuale**

Sotto il primo profilo il discorso è molto complesso, inserendosi all'interno di quel *puzzle* secondo il quale il diritto tributario, in quanto diritto derivato, fonda la propria disciplina su definizioni giuridiche mutate da altre branche del diritto e, *in primis*, dal diritto civile.

Come osservato da Raffaello Lupi nel suo precedente intervento, la sentenza, al di là dell'esito su cui si può concordare o meno, è una conferma di come in materia tributaria si corra il concreto ri-

schio di travisare il ruolo del diritto civile e di come le analisi dei rapporti giuridici ai fini tributari vadano fatte prettamente in chiave tributaria, senza appiattirsi sulle analisi dei civilisti, che se ne occupano sotto profili del tutto diversi.

Al di là di questo la Commissione tributaria regionale ha motivato la propria decisione sull'assunto che - al fine di riqualificare il contratto come cessione diretta del natante a favore del conduttore, secondo quanto prospettato dall'Ufficio, invece che come leasing, secondo il *nomen juris* utilizzato dalle parti - non poteva ritenersi sufficiente l'affermazione secondo la quale le clausole contrattuali pattuite fossero *border line* tra il leasing e la cessione del bene.

In altri termini i giudici non ritengono violati i canoni dell'interpretazione contrattuale fissati dall'art. 1362 c.c., ed in particolare quello della comune intenzione delle parti, che volevano stipulare un contratto di leasing.

Rispetto al giudizio di primo grado, i giudici di secondo grado si sono convinti dell'inquadrabilità dei rapporti contestati come leasing proprio per le particolari caratteristiche della nautica. La sentenza ha riconosciuto che la presenza di un maxicanone elevato e di un prezzo di riscatto esiguo, se pur atipici in altri comparti del leasing, sono giustificabili nel settore della nautica da diporto, di per sé caratterizzato da differenze sostanziali rispetto ai beni strumentali all'attività imprenditoriale.

Non solo poiché anche la durata dei due contratti (in entrambi i casi 72 canoni mensili per una durata di 6 anni) è stata ritenuta fisiologica. A tal fine la Commissione tributaria ha fatto richiamo ad una nota interna con la quale la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia ha elencato una griglia di indicatori all'interno dei quali le fattispecie contrattuali dovrebbero essere esenti da censure da parte dell'Amministrazione finanziaria (tra questi la durata contrattuale non inferiore a 48 mesi).

### **L'accertamento dell'asserito abuso del diritto**

Sul secondo versante, quello dell'asserito abuso del diritto, la Commissione tributaria ha convenuto come la scelta degli utilizzatori di stipulare un contratto di leasing per acquisire un natante, quando anche conveniente in termini di IVA (e forse non già in termini complessivi di costo dell'operazione, dovendosi considerare anche il peso degli inte-

ressi applicati dalla concedente sul finanziamento in leasing), proprio perché normativamente prevista e rientrante tra quelle fisiologicamente messe sullo stesso piano dal sistema, va considerata legittima, non potendo difatti rientrare nel concetto dell'abuso del diritto la scelta, da parte del soggetto passivo, tra due o più assetti organizzativi e/o giuridici alternativi, di quello che gli consente la maggiore efficienza in termini di IVA.

Per non correre il rischio di ridurre il concetto di abuso ad una clausola vuota, ad una sorta di «norma ombrello» da utilizzare ogni qualvolta gli schemi negoziali atipici non vengano applicati con il loro schema socialmente tipico, va sempre fornita la prova in concreto di un tale abuso e ciò deve avvenire ovviamente tramite l'allegazione di circostanze di fatto da cui inequivocabilmente dedursi l'intento abusivo: sotto questo specifico aspetto i giudici hanno rilevato come la società di leasing avesse fornito prova dell'assenza di un proprio concreto vantaggio fiscale nelle operazioni oggetto di accertamento e come l'Agenzia delle entrate non avesse compiutamente fornito prova del contrario.

In altri termini è apparso ai giudici fuori luogo l'atteggiamento dell'Ufficio che ha innestato, su un tessuto normativo esplicitamente voluto di favore (6), l'iniziativa di stigmatizzare l'operato di coloro i quali hanno sfruttato la norma con la evidente finalità di minimizzare il carico fiscale delle operazioni sottostanti. Il tutto nella logica (e legittima) considerazione che tutti i comportamenti aziendali e non sono ispirati da ragioni di convenienza economica, cui si accompagnano anche riflessi fiscali, senza che vi sia la necessità di giustificarli con una particolare sostanza economica di facciata.

È paradossale poi - rispetto all'avviso di accertamento - far notare come sia la stessa Agenzia delle entrate, nel dettare le proprie istruzioni nel campo del leasing nautico sul proprio sito internet (7), ad affermare che «il cosiddetto leasing italiano risulta essere molto conveniente soprattutto per i privati, siano essi italiani o stranieri, purché la società di leasing sia italiana». Dapprima il settore è stato quindi agevolato da una norma e da un'interpretazione della normativa da parte del Fisco, che avrebbe dovuto spingere gli acquirenti, anche stranieri, a scegliere tale forma contrattuale; successi-

vamente il settore è stato oggetto di accertamento da parte della stessa Amministrazione finanziaria sull'assunto che la preferenza verso contratti di leasing rispetto all'acquisto in proprietà fosse dovuta unicamente alla convenienza fiscale, ravvisandosi un abuso del diritto. Qualcosa quindi non torna.

---

**Note:**

(6) L'adozione del criterio forfetario di applicazione dell'IVA per cui «più la barca è lunga e più può potenzialmente uscire dalle acque territoriali e quindi meno paga di IVA» non è il frutto del caso o di una svista, ma trae origine da apposita scelta tesa a favorire il ricorso al leasing italiano per non perdere consumatori che, diversamente, si sarebbero rivolti in Francia (ove fino al 2009 operava una forfetizzazione al 50% dell'IVA relativa al leasing di imbarcazioni da diporto).

Riportiamo in calce l'ordine del giorno presentato alla Camera dei Deputati nel corso dell'esame da parte dell'Assemblea del disegno di legge finanziaria 2002 (AC 1984) ed accolto dal Governo come raccomandazione nella seduta del 20 dicembre 2001:

«La Camera, considerato che:

- l'istituto del leasing nautico, nato in Francia, è ormai riconosciuto in tutti i Paesi europei;
  - con recente provvedimento del ministero dell'economia e delle finanze detto istituto, che di fatto consente un abbattimento del costo IVA, è stato introdotto anche in Italia, peraltro in modo non completamente soddisfacente;
  - in particolare la circolare ministeriale n. 76/E del 2 agosto 2001, dell'Agenzia delle entrate, nel definire la tabella delle riduzioni IVA per le prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto, collega l'esenzione al periodo di utilizzo delle barche fuori dalle acque territoriali dell'Unione europea;
  - di fatto la circolare concede vantaggi alle grandi imbarcazioni penalizzando quelle di media e piccola dimensione che rappresentano invece la massa delle imbarcazioni da diporto italiane;
  - oggi molti sono indotti, per maggiori vantaggi, a rivolgersi ad operatori francesi;
  - includere invece anche dette imbarcazioni significa sviluppare il settore nella produzione e vendita delle imbarcazioni e soddisfare le esigenze anche delle fasce economiche medio-basse del Paese;
- impegna il Governo a verificare le possibilità di rivedere detta circolare per ampliare la portata dell'istituto a fine di favorire anche le imbarcazioni medio-piccole, in linea con le norme vigenti negli altri paesi europei».

Insomma, forse le «colpe» sollevate dai verificatori alle società di leasing vanno divise.

(7) [http://www.l.agenziaentrate.it/documentazione/guide/nautica/capitolo\\_5.htm](http://www.l.agenziaentrate.it/documentazione/guide/nautica/capitolo_5.htm).

## ■ La sentenza

### Commissione tributaria regionale Emilia Romagna, Sez. I, Sent. 24 marzo 2011 (11 febbraio 2011), n. 51 - Pres. Ferruccini - Rel. Albertini (*stralcio*)

#### Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento n. (...) notificato in data 9 dicembre 2008, traente origine da una verifica effettuata dall'Ufficio controlli fiscali della Direzione regionale Emilia - Romagna, l'Agenzia delle entrate contestava alla società (...) con sede in (...) delle tredici transazioni oggetto dell'attività di controllo, accertando per l'anno 2003, ai sensi dell'art. 54, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, ai fini IVA, una maggiore imposta a debito pari a 2.144.293,12, euro ed irrogando sanzione per pari importo.

Nel detto avviso di accertamento l'Ufficio precisava che «la suddetta attività di controllo rientrava nell'ambito di un percorso di indagine fiscale attivato sul territorio nazionale, con particolare riferimento al settore del Leasing Nautico, a seguito di un più ampio controllo attivato in ambito comunitario ed effettuato in collaborazione e cooperazione con altri Stati della Comunità Europea ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1997, nonché degli artt. 12 e 13 del Regolamento n. 1798/2003. Più precisamente, il suddetto controllo ha riguardato tredici transazioni relative a contratti di locazione finanziaria (leasing) di imbarcazioni da diporto» stipulati dalla contribuente e, con riferimento a due di tali tredici transazioni, l'Ufficio aveva ritenuto che nei contratti di leasing non si rinvenissero gli elementi tipici di tale rapporto contrattuale, pervenendo al convincimento che il contratto di leasing era simulato, mentre tra la società e l'utilizzatore si erano concluse, e dissimulate, vere e proprie cessioni dirette delle imbarcazioni di diporto, al solo fine di giovare indebitamente dell'abbattimento forfetario dell'IVA in violazione di quanto previsto dall'art. 7, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 che, così come novellato dalle modifiche introdotte dall'art. 46 della legge n. 342/2000, ha esteso il trattamento fiscale di favore previsto per le prestazioni di locazione, compresa la locazione finanziaria, il noleggio e simili, di mezzi di trasporto effettuate al di fuori del territorio dell'Unione europea da soggetti nazionali nei confronti di committenti extracomunitari, anche a quelle rese a soggetti residenti o domiciliati in Italia e/o comunque in un altro Stato membro.

In base a tale novella legislativa le locazioni finanziarie rese anche a clienti residenti o domiciliati in Italia, o comunque in un altro Stato membro dell'Unione europea sono escluse dal campo IVA se i mezzi oggetto della locazione finanziaria vengono utilizzati al di fuori dell'Unione europea, e ciò a prescindere dal domicilio o dalla residenza dell'utilizzatore.

(*Omissis*)

La Commissione tributaria provinciale, previamente concessa, ai sensi dell'art. 47, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, la sospensione della esecuzione della cartella impugnata subordinatamente alla prestazione di garanzia fidejussoria per ammontare di 800.000 euro sino alla data di pubblicazione della sentenza di merito, all'esito della discussione in pubblica udienza, assunto in decisione il procedimento, respingeva il ricorso della contribuente, compensando tra le parti le spese di lite. Avverso la suddetta decisione ha proposto appello la società contribuente per chiederne la totale riforma, o quanto meno, in via subordinata, il riconoscimento della inapplicabilità delle sanzioni di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992 e art. 10 della legge n. 212/2000 «per incertezza sulla esistenza e/o sulla portata della norma incriminatrice che si assume essere stata violata»; in via ulteriormente gradata «accertare l'effettiva duplicazione di imposta derivante dalla riqualificazione giuridica delle operazioni contestate e quindi rideterminare l'effettiva imposta a debito del periodo d'imposta 2003».

#### Motivi della decisione

Secondo il principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost. ogni cittadino è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in proporzione alla sua capacità contributiva: in conformità a tale principio sono dettate le disposizioni antielusive di cui agli artt. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 14, comma 7-*bis*, del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.), riferibili esclusivamente alle imposte dirette e a una serie di operazioni straordinarie specificamente individuate.

Il detto principio non è peraltro idoneo a fondare il presupposto logico di un principio generale antielusivo, ovvero di una clausola generale antielusiva immanente nel sistema normativo italiano.

Con specifico riferimento all'imposta IVA, il detto principio costituzionale non può trovare diretta applicazione, e men che meno le normative antielusive dettate in materia di imposte dirette che, secondo consolidata giurisprudenza, sono di «stretta osservanza» riservate alle stesse, talché una loro applicazione analogica all'IVA deve ritenersi illegittima.

La superiore premessa, per quanto scontata, appare comunque opportuna per inquadrare l'accertamento fiscale oggetto della controversia *de qua*, riguardante esclusivamente l'IVA, e che pertanto ha quale unica fonte normativa di riferimento il diritto comunitario, che in assenza di una specifica normativa interna in tema di abuso del diritto, con riferimento all'IVA, estende la propria valenza nel diritto nazionale, posto che le sen-

tenze della Corte di giustizia delle Comunità europee sono vincolanti per il Giudice nazionale.

Peraltro, in tema di abuso del diritto, la giurisprudenza della Corte di giustizia è particolarmente complessa e non sempre univoca ed esaustiva, talché l'applicazione dei principi dettati in sede comunitaria richiede alcune previe riflessioni ermeneutiche.

I Giudici comunitari, specie con sentenza «Halifax», hanno enunciato il principio che in materia tributaria il comportamento elusivo del contribuente, operato attraverso l'«aggiramento» delle norme per ottenere un risparmio d'imposta, non è di per sé sufficiente per disconoscere il risultato raggiunto dal contribuente attraverso un diverso percorso.

Perché possa configurarsi un «abuso del diritto», occorre un ulteriore elemento, occorre anche che il risultato raggiunto sia contrario alle disposizioni fiscali, all'obiettivo perseguito da tali disposizioni: occorre che il risparmio d'imposta realizzato dal contribuente sia illecito, non essendo il comportamento elusivo di per sé bastevole per disconoscere il risultato della transazione contestata.

Si rende quindi necessaria una valutazione della legittimità dello scopo della stessa, confrontata con le disposizioni della direttiva comunitaria, secondo la quale il limite dell'abuso di diritto si deve individuare nella libertà, riconosciuta alle parti, di costruire l'operazione nel modo più vantaggioso possibile, con la conseguenza che l'elusione è perfettamente legittima se non è contraria ai principi dell'imposta.

Pertanto, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'elusione della norma attraverso l'utilizzo di un diverso percorso finalizzato ad un risparmio di imposta non è di per sé illegittimo, e non può qualificarsi *tout court* come «abuso di diritto».

Occorre che nella operazione sospetta sia ravvisabile la presenza di frode, con i limiti della tutela dell'affidamento e della buona fede; occorre ulteriore verifica in ordine alla sussistenza dell'elemento elusivo, cioè di una simulazione relativa posta in essere fra le parti per raggiungere un risultato attraverso un percorso diverso da quello normale e ordinario; occorre infine verificare se il diverso percorso abbia portato ad un risultato lecito o illecito.

Solo se porta ad un risultato illecito, il comportamento del contribuente è *contra legem*, cioè contrario alle disposizioni comunitarie in base alle quali - come si è detto, in assenza di una specifica normativa interna in tema di abuso del diritto con riferimento alla imposta *de qua* - deve essere giudicato, con la conseguenza che l'operazione dovrà essere rimossa quanto ai suoi effetti; per contro, se il risultato è ammesso, l'operazione, ancorché simulata, deve essere riconosciuta valida per gli effetti che produce.

Un'ultima riflessione appare necessaria in tema di applicabilità delle sanzioni: ancorché all'esito delle molteplici verifiche sopra indicate si pervenisse al riconoscimento dell'esistenza di un «abuso di diritto», non per

questo al comportamento riconosciuto abusivo conseguirebbe automaticamente l'irrogazione della sanzione, in merito alla quale occorre una valutazione caso per caso, avuto riguardo all'operazione abusiva, al comportamento del contribuente e al beneficio fiscale conseguito.

L'esposto inquadramento della fattispecie, con particolare riferimento al «leasing nautico», trova conforto nella circolare dell'Agenzia delle entrate 22 luglio 2009, n. 38/E, richiamante la circolare 7 giugno 2002, n. 49 e la risoluzione 13 ottobre 2007, n. 284.

Nella stessa si riconosce la legittimità dell'«utilizzo dello strumento leasing» nel settore della nautica, convenendo per una piena dignità civilistica e fiscale del «leasing» nel detto settore; si conferma il particolare trattamento fiscale di cui all'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, e si conviene sul dato di fatto che la particolare clientela che ordina costose imbarcazioni le prenda secondo sue specifiche esigenze e con particolari adattamenti che potrebbero renderle successivamente di non facile commercializzazione nel mercato dell'usato. È consequenziale che il costruttore pretenda ingentissimi acconti prima di confermare l'ordine, dal cliente stesso oppure dalla società di leasing, e che le società di leasing siano riluttanti a stipulare un pre-contratto su imbarcazioni da costruire secondo caratteristiche tecniche ed esigenze particolari imposte da singoli clienti, se non previo rilascio di dovute ed idonee garanzie a copertura dei rischi.

Il versamento di ingenti acconti al costruttore da parte degli utilizzatori finali trova logico fondamento nella prassi operativa e nulla vieta che gli accordi presi con il costruttore vengano risolti per pervenire ad un finanziamento della residua somma dovuta con la stipula di un contratto di leasing, che spesso viene preferito anche per motivi diversi da quelli prettamente finanziari, ma non per questo possono indurre a qualificare il contratto come simulato.

Deduca nel caso *de quo* l'Ufficio di avere correttamente applicato i principi enunciati dalla Corte di giustizia europea in una serie di sentenze, espressamente richiamate nell'avviso di accertamento a supporto dell'addebito contestato.

Senonché, proprio con riferimento alla richiamata giurisprudenza della Corte di giustizia, ed in forza delle già espresse considerazioni ermeneutiche in tema di «abuso di diritto», deve ribadirsi che il discrimine fra lecito e illecito è appunto lo stesso che individua la «soglia», oltre la quale il comportamento travalica la liceità e può qualificarsi «abuso».

Nel caso di specie i dati oggettivi che l'Ufficio ha ritenuto «oltre la soglia» non possono univocamente essere ritenuti tali.

L'analisi e il percorso logico seguiti dall'Amministrazione finanziaria e dalla Commissione tributaria provinciale possono apparire lineari ma sono ... fuori tema, perché la stessa scelta di optare per la locazione finanziaria in un momento successivo alla scelta del na-

tante non può essere sindacata sotto alcun profilo, in alcun modo trascendendo «l'uso» del diritto.

Lo strumento giuridico «leasing» è stato utilizzato in quanto vantaggioso comportando un risparmio fiscale, ma è la stessa disciplina dell'IVA introdotta dalla novella dell'art. 46 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (collegato alla Finanziaria 2000) all'art. 7, comma 4, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972, che è stata voluta dal legislatore italiano per aiutare il mercato nautico in crisi. La riqualificazione contrattuale operata dall'Agenzia delle entrate non appare condivisibile in quanto le clausole contrattuali pattuite, riguardanti in particolare l'ammontare dei maxi-canone, la durata ed il valore di riscatto, possono apparire *border line*, ma non sono abnormi sino al punto da stravolgere il leasing in compravendita e modificare *tout court* la volontà giuridica e contrattuale delle parti che lo hanno sottoscritto.

Peraltro, nello specifico, la maxi-rata iniziale pari al 50% del valore dell'imbarcazione, che l'Ufficio raffronta al 25% rilevato da (...), come pure il numero delle rate mensili (n. 72 rate per una durata di sei anni) sono dati agevolmente contraddetti dalla difesa della società contribuente, che sul punto richiama altri parametri esemplificativi invocabili come di «pari dignità» e precisamente l'opera «Nautica e Fisco - Una guida per diportisti e operatori» edita nel 2007 dall'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale della Liguria e da «UCINA» organismo di categoria dei costruttori navali, nonché le istruzioni operative fornite agli Uffici periferici dall'Agenzia delle entrate mediante la nota interna della Direzione Centrale Accertamento pubblicata su *Il Sole* - 24 Ore del 23 febbraio 2009, e gli ivi proposti «indicatori di anomalie» sintomatiche di abuso del diritto, applicando i quali la contribuente sarebbe stata assolta.

Un giudizio di merito fondato su siffatti parametri di riferimento potrebbe comunque portare ad un esito fuorviante, contrario ai canoni interpretativi dettati dalla Corte europea, secondo la quale, in definitiva, deve trattarsi di un comportamento finalizzato ad un risultato contrario alle disposizioni fiscali, non bastando che il fine sia stato quello di un risparmio d'imposta.

Sotto il detto profilo, l'*animus* - ovverosia la esistenza di *consilium fraudis* - è stato individuato con riferimento alla società contribuente, il che lascia ulteriormente perplessi.

Se infatti le valutazioni operate dall'Ufficio potrebbero apparire logiche ove riferite all'utilizzatore, atteso che lo stesso ha in effetti tenuto un comportamento qualificabile come quello di diretto acquirente del bene, la società di leasing è stata interessata in quanto tale e in virtù della sua naturale veste istituzionale, conforme al suo oggetto sociale: non si vede come ad essa possa riferirsi direttamente l'abuso, tanto più che essa non ha beneficiato di un *quid minoris* di imposta IVA rispetto a quella gravante sulla compravendita che si assume dissimulata, ma si è limitata, puramente e semplicemente, a svolgere la propria funzione, emettendo a fronte delle obbligazioni contrattuali del contratto di leasing docu-

menti contabili gravati di imposta in conformità alle disposizioni di legge.

Per come è stato delineato l'abuso di diritto dalla Corte di giustizia delle Comunità europee, si deve pertanto concludere che l'avviso di accertamento per cui è causa risulta illegittimo/infondato perché quanto meno non provato dall'Amministrazione finanziaria, sulla quale incombeva l'onere della prova, come enunciato in sentenza emessa nella soggetta materia - ma, ovviamente, in diversa fattispecie - dalla Suprema Corte (Cass. n. 1465 del 17 dicembre 2008), che a conclusione dell'*excursus* motivazionale si riporta testualmente:

(*Omissis*)

Nel caso di specie l'equazione «risparmio d'imposta = simulazione = abuso di diritto» operata dall'Ufficio appare apodittica e tautologica enunciazione, priva di alcun concreto elemento di fatto a supporto probatorio della ricorrenza degli elementi costitutivi dell'abuso di diritto enunciati dalla giurisprudenza comunitaria.

L'appello proposto dalla società contribuente va pertanto accolto, con conseguente riforma della sentenza impugnata. La complessità dei temi controversi e delle problematiche ermeneutiche affrontate giustifica la integrale compensazione delle spese di lite.

#### P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, Sezione I, sciogliendo la riserva espressa in data 27 gennaio 2011, così decide:

- in accoglimento dell'appello del contribuente, ed in riforma della impugnata sentenza, dichiara la illegittimità del provvedimento impositivo dell'Ufficio;
- dichiara integralmente compensate fra le parti le spese del doppio grado di giudizio.



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it  
[www.ipsoa.it/dialoghionline](http://www.ipsoa.it/dialoghionline)

# Spettano i crediti di una dichiarazione IVA non inviata dall'intermediario?

di **Alessandra Caputo, RL**

Con la diffusione delle «dichiarazioni riepilogative», irrilevanti ai fini della liquidazione di imposta, è sempre più frequente, nella casistica professionale «di massa», l'equivoco del mancato invio delle dichiarazioni stesse, ferma restando la regolare corresponsione dell'IVA o delle ritenute. Nel caso dell'IVA - però - i crediti di imposta collegano la dichiarazione successiva con la precedente, la cui omessa presentazione avrebbe dovuto comportare la perdita del credito. Ma i giudici della Commissione tributaria provinciale di Roma, con la sentenza n. 108 del 2010, sono stati di diverso avviso.

## ■ Anche senza la dichiarazione, i crediti IVA liquidati spettano

Alessandra Caputo

Nel caso esaminato nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 108 del 2010 (1) l'Agenzia delle entrate inviava, nell'aprile del 2008, all'impresa C.V. una comunicazione con la quale evidenziava, per il periodo d'imposta 2005, il mancato riconoscimento del credito IVA - per un importo superiore a 8.000,00 euro - indicato nella dichiarazione del periodo di imposta 2004, come da Modello UNICO 2005.

Tale credito di annualità precedente era stato ripreso nel modello UNICO 2006, ma dai chiarimenti assunti presso l'Agenzia si veniva a conoscenza che la prima dichiarazione, da cui emergeva il credito, modello UNICO 2005, pur regolarmente predisposta, non era stata inviata per un imprecisato disguido. Visto che la dichiarazione IVA non è la sede per liquidare l'imposta, che viene invece versata nelle liquidazioni periodiche, regolarmente effettuate, non si era verificato alcun danno all'Erario.

La contribuente, quindi, si affrettava a regolarizzare la situazione, presentando tardivamente la dichiarazione, e inoltrando istanza di autotutela. In tale sede essa spiegava che, non sussistendo danno per l'Erario, non c'era motivo per non riconoscere

il credito IVA maturato nella dichiarazione fortuitamente omessa; chiedeva quindi l'annullamento dell'avviso di irregolarità ed il riconoscimento del credito IVA 2004, considerando che il modello UNICO 2005 era stato presentato, seppur tardivamente, regolarizzando l'omissione.

L'Agenzia delle entrate, invece, non voleva riconoscere il diritto alla detrazione di imposta per una dichiarazione omessa od, al più, da considerarsi tardiva; l'Agenzia riteneva che l'omessa presentazione del modello UNICO impedisce l'utilizzo in compensazione, per l'anno successivo, del credito d'imposta ivi indicato, anche di fronte alla situazione in cui il credito sia realmente esistente ed il contribuente, nel corso dell'anno fiscale in cui è maturato il credito, abbia effettuato i relativi versamenti periodici.

### Il riconoscimento giudiziale del credito

La posizione dell'Ufficio era collegata a disposizioni collocate nel decreto sull'accertamento delle im-

**Alessandra Caputo** - *Praticante Avvocato in Roma*

#### Nota:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 283.

poste sui redditi, che equiparavano la dichiarazione tardiva a quella omessa. La risoluzione 19 aprile 2007, n. 74/E (2) confermava tuttavia che la dichiarazione tardiva era ciononostante utile al contribuente al fine del riconoscimento immediato del credito IVA che, tuttavia, non andava considerato perso neanche nel caso di dichiarazione omessa.

Su questo stesso punto si sarebbe da lì a poco espressa anche la Commissione tributaria regionale Lazio (3), la quale ha riconosciuto il principio secondo cui l'omessa dichiarazione IVA non preclude il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

Ed, invero, lo snodo della questione sembra essere sostanzialmente uno, cioè quello della «base del credito», che erroneamente l'Agenzia ricollegava alla dichiarazione, anziché agli adempimenti infrannuali IVA, come le registrazioni e le liquidazioni. Alla luce di quanto affermato proprio dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 74/E del 2007, il diritto all'utilizzo del credito annuale IVA è strettamente collegato al rispetto degli obblighi di registrazione delle fatture acquisti e della loro regolare liquidazione periodica, ponendosi, come unico termine di decadenza per il suo utilizzo, solo quello dettato dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, che indica, al più tardi, la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

La sentenza della Commissione tributaria regionale Lazio non si pone in contrasto con la più nota sentenza della Corte di cassazione 20 agosto 2004, n. 16477 che «nell'ipotesi di omessa dichiarazione annuale dell'IVA esclude che il credito IVA possa essere recuperato attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo d'imposta successivo» e lascia al contribuente la sola possibilità di procedere al rimborso cd. anomalo; questo perché, con le norme vigenti all'epoca, il diritto alla detrazione doveva essere esercitato entro il mese di competenza o, al più tardi, in sede di dichiarazione annuale.

Nel caso preso in considerazione, non c'è stata nessuna evasione da parte dell'impresa C.V. poiché la stessa dimostrava di aver tenuto regolarmente le proprie scritture contabili con piena corrispondenza tra il dovuto, il dichiarato e il riportato; non c'è stato quindi nessun danno per l'Erario tanto che l'Agenzia delle entrate, da un lato, non contestava all'impresa C.V. l'omessa presentazio-

ne del modello UNICO 2005 né, dall'altro, ha mai esaminato la situazione contributiva, ossia l'esistenza di un credito, ma si era limitata a pretendere il pagamento delle somme riportate salvo rimborso.

In questo caso però, a seguire il ragionamento dell'Agenzia delle entrate, il diritto di credito d'IVA degraderebbe da diritto soggettivo perfetto a diritto condizionato nel suo esercizio dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che sarebbe preclusa la possibilità al contribuente, che abbia tenuto regolarmente le scritture contabili, di procedere a compensazione anche quando l'Agenzia non ha mai contestato la presentazione del modello UNICO.

Il credito, invece, sorge per il solo fatto di avere effettuato operazioni soggette ad IVA con saldo positivo per il contribuente che risultino da fatture regolarmente annotate e di avere eseguito i versamenti periodici, e non perché è stato presentato il modello UNICO.

### Gli stereotipi del Fisco

Il diniego di riconoscimento del credito era fondato sulla trasposizione, in ambito IVA, dove esiste una specie di conto corrente continuo tra Agenzia e contribuente, di logiche elaborate per le imposte sui redditi, dove l'imposta viene liquidata per la prima volta attraverso la dichiarazione. Nell'IVA, invece, la dichiarazione è solo un riepilogo, distinto per aliquota, delle operazioni attive e passive registrate e liquidate nell'anno.

La dichiarazione IVA assume la funzione di fornire dati ed informazioni circa quegli adempimenti in precedenza compiuti dal contribuente, ma rimasti, sino al momento della redazione della dichiarazione, nella sfera personale dello stesso; solo il contribuente è infatti a conoscenza delle registrazioni contabili e delle liquidazioni periodiche operate nel corso dell'anno. In quest'ottica trova il proprio senso il dettato della sentenza della Corte di cassazione 23 agosto 2005, n. 17158 (4), la quale attribuisce alla dichiarazione annuale un ruolo fondamentale nel sistema applicativo dell'IVA, tant'è

---

#### Note:

(2) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(3) Sez. XII, sent. n. 119/12/08.

(4) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

che ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 è obbligatoria la dichiarazione annuale anche se nell'anno in considerazione non è stata fatta nessuna operazione imponibile.

La comunicazione riepilogativa al Fisco di questi dati è importante, per esigenze di monitoraggio, ma non può vanificare gli adempimenti comunque intercorsi in precedenza, dal pagamento dell'IVA, alle liquidazioni, alle registrazioni, ai versamenti consacrati nei modelli appositi, di cui ha contezza anche il Fisco.

Se il contribuente ha regolarmente annotato le fatture sugli acquisti, effettuato le liquidazioni periodiche e i versamenti, la mancanza della dichiarazione, senza altre irregolarità, non è un motivo sufficiente, sul piano della determinazione della ricchezza, per passare all'accertamento induttivo.

La detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni passive e il diritto al rimborso assolvono alla funzione di garantire la neutralità del tributo rispetto ai passaggi compiuti dal bene o servizio prima di essere acquistato dai consumatori finali; questo diritto nasce nel momento stesso in cui l'imposta diventa esigibile e per esercitarlo occorre solo che il contribuente sia in grado di provare su base documentale la competenza del diritto.

La normativa comunitaria chiude il cerchio in tal senso poiché ribadisce, nuovamente, che il diritto alla detrazione IVA è subordinato esclusivamente al possesso di una fattura o ad altri documenti dello stesso valore (5).

Il disconoscimento del credito senza che sia stato violato alcun precetto si concretizzerebbe in una sanzione impropria; proprio l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 74/E del 2007, aveva evidenziato che «il diritto alla detrazione viene meno solo per crediti di imposta relativi a operazioni non registrate o, comunque, non risultanti da liquidazioni periodiche».

Nella controversia esaminata vi era una confusione di fondo che vedeva, da un lato, l'Agenzia delle entrate negare il diritto ad un credito relativo all'anno 2004, mentre la reale questione sembrava attenersi alla legittimità o meno di beneficiare della detrazione di quel credito 2004 nella dichiarazione dei redditi 2006 per il 2005; e proprio a tal fine si riconosceva come inalterato il diritto dell'Ufficio a procedere alle proprie attività di accertamento, ma si doveva altrettanto riconoscere la possibilità del contribuente di dimostrare, tramite documentazione attestante una regolare effettuazione delle registrazioni e liquidazioni, il diritto alla detrazione invocata. Appare del tutto sproporzionata questa soluzione, per un disguido normale quando ci si deve affidare, per le proprie piccole dimensioni, ad un professionista che segue un gran numero di piccole realtà economiche.

---

**Nota:**

(5) Cfr. art. 18, par. 1, della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e art. 178 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

## ■ Una dimenticanza innocua, nella fattispecie

RL

L'articolo precedente ricorda giustamente che qualche volta, come accade per la dichiarazione dei sostituti d'imposta o per la dichiarazione IVA, la dichiarazione serve solo a riepilogare adempimenti che (di regola) devono essere stati effettuati in precedenza in modo del tutto autonomo (registrazioni, versamenti mensili o trimestrali IVA e versamenti delle ritenute alla fonte da parte dei sostituti d'imposta).

In vicende come quella in rassegna emergono tutti gli inconvenienti di aver indugiato su sterili spiegazioni civilistiche delle dichiarazioni tributarie (6),

ricorrendo alle categorie concettuali dei contratti, degli atti di autonomia privata, delle dichiarazioni di volontà o delle dichiarazioni di scienza, della confessione e simili; anche la classificazione meno insoddisfacente, cui è oggi legata la prassi, cioè la «dichiarazione di scienza», è profondamente ridut-

---

**Nota:**

(6) Secondo un atteggiamento analogo, *mutatis mutandis*, a quello già descritto per la sostituzione tributaria da F. Brisacani, «Spiegazioni civilistiche delle ritenute alla fonte: come allontanarsi dalla sostanza del fenomeno», in questo numero di *Dialoghi* a pag. 307.



tiva, in quanto trascura la pluralità di operazioni di registrazione, rendicontazione e qualificazione giuridica che avvengono nelle dichiarazioni fiscali, e negli adempimenti «a monte», come appunto quelli di registrazione e liquidazione. Che sono perfettamente in grado di legittimare *ex post* una dimenticanza innocua sotto il profilo del riconoscimento

del credito IVA, e che comunque sarà stata sanzionabile con misure specifiche relative alla tardività/omissione della dichiarazione. Su cui potrebbe aprirsi una discussione di «violazione formale» o meno, cui sarebbe il caso di dedicarsi *funditus*. Ma la perdita del diritto alla detrazione, e al credito IVA, non c'entra assolutamente nulla.

## ■ La sentenza

### Commissione tributaria provinciale di Roma, Sez. XXXVII, Sent. 23 marzo 2010, n. 108

#### Fatto

Con ricorso C.V., difesa dall'Avv. ..., impugnava la cartella di pagamento n. ... relativa ad IVA, anno 2005, emesso dall'Agenzia delle entrate rilevandone la nullità. A sostegno delle proprie tesi la ricorrente deduceva l'infondatezza della pretesa erariale avanzata. In sede di costituzione in giudizio l'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio e presentava memorie a conseguente conferma del proprio operato.

#### Diritto

La Commissione ritiene fondato il ricorso e pertanto ne dispone l'accoglimento. Infatti le tesi prospettate dalla ricorrente possono ritenersi fondate in quanto basate su principi di diritto specificati nel ricorso stesso. Inoltre, la ricorrente ha prodotto documentazione a supporto della veridicità delle tesi esposte e comprovante la fondatezza del ricorso presentato. In via del tutto preliminare si rileva la tempestività del ricorso presentato così come si rileva dalla copia della ricevuta di spedizione del ricorso nei confronti dell'Ufficio resistente oltre che dall'originale del ricorso presentato presso la Commissione tributaria provinciale di Roma. Per quanto riguarda il merito del ricorso si rileva che la ricorrente aveva ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi/IVA anno 2005-redditi 2004 riportando il credito di imposta nella dichiarazione dei redditi 2006-redditi 2005 di cui alla dichiarazione omessa oltre che dalle scritture contabili registrate. In particolare nel caso di specie appare applicabile il combinato disposto degli artt. 8 del D.P.R. n. 322/1998 e 19 del D.P.R. n. 633/1972 ove si dispone che la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il medesimo non è stato esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo così come avvenuto nel caso di specie. Pertanto non si può confermare la legittimità dell'operato dell'Ufficio emittente non avendo l'Ufficio stesso esposto alcuna tesi decisiva al rigetto del presente ricorso. La peculiarità della controversia, le ragioni

della decisione e i motivi di equità giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

#### P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

## Reclamo-mediazione: gli scoordinamenti sistematici di un istituto apprezzabile

di **Alessia Sbroiavacca, Dario Stevanato, RL**

Su Dialoghi abbiamo sempre sostenuto la necessità di «deprocessualizzare» la determinazione delle imposte, incentivando il contenzioso amministrativo, ma il nuovo istituto del reclamo-mediazione presenta forti scoordinamenti con altri istituti, ed in specie con il procedimento di accertamento con adesione, che l'Agenzia delle entrate (nella circolare n. 9/E del 2012) ritiene attivabile nelle controversie suscettibili di mediazione, pur negando rischi di «sovrapposizione».

### ■ La mediazione e il mancato coordinamento con gli altri istituti deflativi

Alessia Sbroiavacca

Grazie all'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la mediazione è stata estesa alla determinazione dei tributi, in un ambito già costellato da variegati strumenti deflativi del contenzioso. Già dall'introduzione della norma ad opera del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (1), è risultata evidente la parziale sovrapposizione con altri istituti elaborati dal legislatore per garantire la risoluzione delle controversie tributarie (2). Il problema di coordinamento tra i diversi mezzi messi a disposizione delle parti è subito sembrato rilevante ed in merito è intervenuta anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 2012 (3), insistendo in particolare nell'escludere la possibilità di sovrapposizione tra questi. L'attenzione di questo documento è stata infatti interamente focalizzata sull'efficacia del nuovo istituto di reclamo/mediazione come rimedio amministrativo deflativo che, secondo l'opinione espressa, renderà difficilmente giustificabile l'instaurazione del contenzioso in presenza di istanze fondate e concretamente mediabili.

Con particolare riferimento alla procedura di accertamento con adesione, la circolare evidenzia che, sebbene vi sia una condivisione in relazione alla finalità deflativa, sussistono evidenti differenze tali da escludere qualsiasi possibilità di sovrapposizione tra questo strumento e la mediazione, essendo quest'ultima caratterizzata da un ambito

di applicazione diverso e più ampio. Il suo carattere generale deriva principalmente dal fatto che la mediazione opera in relazione, non soltanto agli avvisi di accertamento, ma anche a tutti gli atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle entrate (4), imponendo il riesame dell'atto alla luce dei motivi del ricorso. Inoltre, la mediazione è caratterizzata anche da profili di obbligatorietà riguardanti entrambe le parti del rapporto, posto che il contribuente che intende adire il giudice è tenuto a presentare preventivamente l'istanza, pena l'inammissibilità del ricorso, mentre all'Ufficio è richiesto un sistematico esame dell'istanza. Viceversa, per quanto riguarda l'accertamento con adesione, salvo casi particolari, l'Ufficio non ha alcun obbligo di avviare la procedura.

Nonostante quanto specificato dalla circolare n. 9/E del 2012, permangono delle perplessità sui rapporti tra i due istituti. Infatti, il contribuente può avviare il procedimento di accertamento con

**Alessia Sbroiavacca** - Dottore in Economia

#### Note:

(1) Convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

(2) Sul punto v. anche D. Stevanato, «Reclamo e "mediazione fiscale": lettera a un bambino mai nato», in *Dialoghi Tributarie* n. 1/2012, pag. 98.

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

(4) Compresi i dinieghi di rimborso e le iscrizioni a ruolo.

adesione e, se esso non ha buon esito, può successivamente proporre reclamo con eventuale proposta di mediazione. Non è tuttavia indifferente pervenire all'adesione invece che alla mediazione: nel primo caso, infatti, la sanzione si riduce a un terzo, nel secondo al 40%. Data questa differenza, è molto probabile che il contribuente realmente intenzionato a pervenire alla soluzione stragiudiziale della pendenza si avvalga primariamente del procedimento di accertamento con adesione. Dal tenore dell'art. 17-bis non sembra tuttavia evincersi alcuna preclusione a che il contribuente possa incardinare dapprima il procedimento di accertamento con adesione e successivamente procedere alla notificazione del reclamo (5). Questo succedersi di istanze e procedimenti finalizzati alla composizione della controversia può portare ad una «duplicazione di attività», con disorientamento per il contribuente, che si ritroverebbe a dover ripetere le proprie istanze difensive. In queste circostanze sarà quindi necessario verificare se e in che misura il comportamento di contribuente e Amministrazione tenda a replicare quanto già avviene in fase di accertamento con adesione, quando entrambi tendono ad evitare di formalizzare le proprie proposte onde evitare che queste si trasformino in un'ammissione da far valere di fronte al giudice. Infatti, se il tentativo di accertamento con adesione è fallito (6), appare arduo che reclamo e mediazione possano evitare l'introduzione del giudizio: questa ulteriore fase conciliativa rischierebbe di contribuire inutilmente ad un superfluo aggravio di attività per le parti.

È inoltre necessario sottolineare come il mancato coordinamento (7) della procedura dell'accertamento con adesione con il nuovo istituto conciliativo porti a determinare un moltiplicarsi di opportunità di composizioni stragiudiziali delle pendenze, con evidenti conseguenze negative. C'è il concreto rischio, infatti, che i tempi di introduzione del giudizio tributario si accrescano eccessivamente; sussiste infatti la reale possibilità che tra la notificazione dell'atto impugnabile e il radicamento del giudizio di fronte al Giudice possano trascorrere quasi dieci mesi, periodo questo non conforme all'obiettivo di risoluzione delle pendenze in tempi brevi (8). Inoltre, non esistendo alcun reale incentivo ad avanzare una proposta di mediazione, i contribuenti potrebbero avere interesse a percorre-

re questa via esclusivamente per meri fini dilatori, con la conseguenza che si potrebbe addivenire ad una duplicazione sostanziale dei procedimenti amministrativi nella fase precontenziosa. Sarebbe quindi stato più opportuno stabilire l'alternatività fra il procedimento di accertamento con adesione e quello *ex art. 17-bis*.

## Considerazioni conclusive

Molti sono quindi i dubbi e le perplessità che rimangono in merito alle novità introdotte dall'art. 17-bis con l'istituto del reclamo/mediazione, tra i quali spicca decisamente la concreta possibilità di assistere ad un'irragionevole duplicazione delle opportunità di composizione stragiudiziale delle controversie. È netta l'impressione (9) di trovarsi dinanzi ad un istituto frutto di lodevoli intenzioni, ma che non ha formato oggetto della necessaria ponderazione circa il suo concreto assetto e che, per tale ragione, rischia di non rispondere alle attese che ne hanno accompagnato l'introduzione. Deflazionare il contenzioso è assolutamente ne-

## Note:

(5) La stessa circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 2012, cit., prevede esplicitamente che «in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione dell'eventuale successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione».

(6) La circolare dell'Agenzia delle entrate, n. 9/E del 2012, cit., specifica tuttavia che «nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell'istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, è opportuno che l'Ufficio valuti tutti gli elementi utili per la mediazione, risultanti dagli atti acquisiti, inclusa l'eventuale proposta di definizione formulata in fase di accertamento con adesione».

(7) Non essendo disciplinato il rapporto tra reclamo/mediazione e accertamento con adesione si potrebbe ritenere vi sia una implicita incompatibilità tra i due istituti. Tuttavia, come afferma D. Stevanato, *op. loc. ult. cit.*, «escludere la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione esporrebbe l'art. 17-bis a fondate censure di costituzionalità per violazione del principio di uguaglianza, in quanto ai contribuenti destinatari di pretese fiscali di valore inferiore a euro 20mila sarebbe preclusa la possibilità di accedere al procedimento di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997».

(8) È chiaro quindi come questo risultato non sia conforme all'aspettativa, riconosciuta e tutelata dall'art. 111 Cost. ai sensi del quale «ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata», di definizione della controversia in tempi ragionevoli, ma anzi sia in controtendenza rispetto alle esigenze che hanno portato a questa norma.

(9) V. F. Pistolesi, «Il reclamo e la mediazione nel processo tributario», in *Rass. trib.* n. 1/2012.

cessario, ma la norma non appare sufficientemente meditata (10): solamente il tempo e la giurisprudenza che si formerà potranno dare una precisa latitudine del nuovo istituto, sempre che non debba nuovamente intervenire il Legislatore.

**Nota:**

(10) Come dichiarato da D. Stevanato, *op. loc. ult. cit.*, «l'auspicio è che l'istituto (...) venga radicalmente riscritto per introdurre nel nostro ordinamento un vero filtro amministrativo affidato ad un organo in posizione di terzietà».

## ■ Reclamo-mediazione e accertamento con adesione: davvero nessuna «sovrapposizione»?

Dario Stevanato

Il coordinamento (mancato) tra reclamo-mediazione e procedimento di accertamento con adesione è uno degli aspetti problematici del nuovo istituto. Anche se l'Agenzia delle entrate afferma che non è prospettabile alcuna sovrapposizione tra il reclamo-mediazione e gli altri istituti deflattivi, le cose a mio avviso non stanno in questi termini: secondo l'Agenzia, la peculiarità del procedimento previsto dall'art. 17-bis sarebbe quella di anticipare l'esito del giudizio, evitando un processo dall'esito negativo (per l'Amministrazione) e comunque incerto. Ebbene, mi sembra che anche il procedimento di accertamento con adesione risponda a finalità del tutto omologhe: il parallelismo va ovviamente fatto con riguardo al procedimento per adesione innescato da un'istanza del contribuente presentata successivamente alla notifica di un avviso di accertamento. In tal caso, il contraddittorio susseguente alla presentazione dell'istanza di adesione e la ricerca di un accordo risponde all'interesse pubblicitario di evitare, se possibile, l'instaurazione di un giudizio dall'esito incerto e potenzialmente sfavorevole all'Amministrazione, e di ottenere una immediata riscossione delle somme oggetto di adesione. Si tratta dunque delle stesse finalità del reclamo-mediazione, che secondo l'Agenzia si perfeziona solo con il versamento delle somme nel termine di venti giorni dal raggiungimento dell'accordo (dunque, come accade con l'accertamento per adesione, in caso di mancato pagamento la prospettiva del processo diventa concreta).

Il procedimento di accertamento per adesione rischia dunque di risultare in concreto un «doppione» del procedimento di reclamo, e il rischio, a mio avviso, è che gli Uffici evitino di assumere qualsivoglia decisione nell'ambito del contraddittorio finalizzato all'adesione, non tanto per una

volontà «punitiva» nei confronti dei contribuenti (in fondo il differente coefficiente di riduzione delle sanzioni - 33% anziché 40% - non è molto significativo), quanto per non assumere una determinazione sulla base di elementi che potrebbero risultare parziali. L'Ufficio potrebbe cioè essere indotto a soprassedere ad ogni decisione, attivando un procedimento per adesione soltanto per salvare le forme, con la riserva mentale di attendere la presentazione del reclamo (che ricordiamo è obbligatoria per le liti inferiori a 20 mila euro), «costringendo» così il contribuente a mostrare tutte le sue carte e le sue difese (secondo l'Agenzia il contribuente dovrebbe addirittura già allegare i documenti posti a corredo del reclamo, che invece, nella normale dialettica processuale, vengono depositati solo con la costituzione in giudizio).

Questa situazione, oltre a determinare un inutile allungamento dei tempi della definizione della controversia o, qualora questa non si chiuda nella fase amministrativa, di instaurazione del processo, induce ad interrogarsi sulla disparità di trattamento che si è venuta a creare tra destinatari di accertamenti cui si applica l'obbligatorio procedimento del reclamo, e tutti gli altri contribuenti accertati, non tenuti a presentare il «reclamo» e molto più liberi nelle loro strategie difensive. L'impressione che emerge dalla lettura della circolare n. 9/E del 2012, poi, è che l'Agenzia veda nell'istituto del reclamo, non tanto (o non solo) un'occasione per l'esercizio della sua funzione giustiziale, di «giustizia nell'amministrazione» (spero naturalmente di essere smentito dai fatti, e se così fosse sarebbe da rallegrarsene, vista la parsimonia con cui è finora stato utilizzato il potere di autoannullamento di atti illegittimi e/o infondati), quanto una ciambella di salvataggio nei confronti di atti viziati nel-

la forma (sotto il profilo della motivazione, dei vizi della notifica, ecc.), offerta dalle allegazioni difensive che il contribuente è costretto a presentare anticipatamente. Il processo in questi casi sarebbe infatti evitato, non già con l'accoglimento del reclamo, quanto per effetto dell'annullamento dell'atto viziato e della sua sostituzione con altro atto emendato dai vizi denunciati dal privato. Il reclamo avrebbe insomma l'effetto di una «seconda chance» per l'Ufficio nel confezionamento dell'avviso di accertamento qualora il primo risulti sotto qualche profilo viziato. Naturalmente, mi

rendo conto che qui una delle parti è una Pubblica amministrazione, e che esiste pur sempre il principio di conservazione degli atti amministrativi, che l'art. 17-bis avrebbe l'effetto di garantire. Non mi sembra tuttavia ozioso riflettere sull'effettiva parità processuale della parte privata e di quella pubblica, e sulla differente posizione dei contribuenti a seconda che gli stessi siano o meno destinatari di atti cui si applica la procedura prevista dall'art. 17-bis. Ma avremo modo di riparlarne, soprattutto dopo che si sarà formata una prima prassi applicativa del nuovo istituto.

## ■ Una flessibilità in più sui piccoli importi

RL

L'espressione «istituti deflativi» del contenzioso sottintende una epidermica concezione processualistica del diritto tributario, che è alla radice di tanti equivoci, e comporta una spiegazione riduttiva della «mediazione», o meglio del reclamo amministrativo. Perché di questo si tratta, diretto però ad un organo diverso da quello che ha emesso l'atto. Questo era infatti l'«handicap» dell'accertamento con adesione, soprattutto per le liti di piccolo importo, dove il funzionario che aveva emanato l'atto si sentiva in imbarazzo a rimetterne in discussione l'importo senza una adeguata istruttoria. Quest'ultima veniva svolta per le pratiche di importo significativo, ai fini del «budget» degli Uffici, che potevano anche ridursi significativamente a seguito dell'adesione, in quanto la loro importanza giustificava il dispiegamento di tempi ed energie necessari perché l'Amministrazione si sentisse «coperta», cioè adeguatamente tranquilla di non aver trascurato qualcosa e di non essere esposta a responsabilità «ambientali» (visto che quelle contabili verso la Corte dei conti sono state escluse da un apposito e saggio intervento normativo).

Sta di fatto che, a quanto mi risulta, per le pratiche «seriali», di piccoli commercianti, artigiani, accertamenti sintetici e simili, la disponibilità degli Uffici a rimettere in discussione un accertamento di poche decine di migliaia di euro è molto ridotta. Perché i tempi sono pochi ed evidentemente il funzionario è riluttante ad andare a parlare con il capo team, e questo con il capo ufficio e questo con il

Direttore dell'area controlli della Direzione provinciale. Tendono a prevalere le definizioni standard, basate su abbattimenti percentuali forfetari dell'accertato, collegati alla tipologia di rettifica. Quindi aumentano le risposte del tipo «su uno studio di settore non le posso ridurre più del 20%», con estrema riluttanza a valutare circostanze specifiche del contribuente. Lo spostamento della decisione su un ufficio diverso alleggerisce questo imbarazzo nel rimettere in discussione le proprie precedenti determinazioni. L'accertamento con adesione era uno strumento di contenzioso amministrativo diretto al medesimo ufficio che aveva redatto l'atto, ed era tecnicamente riconducibile alla figura dell'«opposizione», strumento abbastanza desueto. Il reclamo assomiglia di più al ricorso gerarchico improprio. Le possibilità di contenzioso amministrativo (non giurisdizionale) sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari si allargano, anche se - ovviamente - la strada verso il diritto amministrativo dei tributi (titolo del mio prossimo libro) è ancora lunga.

## Un «reclamo» scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite

di Giuseppe Ingrao, Francesco De Domenico, RL

Ricollegandoci ai precedenti interventi su *Dialoghi*, evidenziamo lo scoordinamento tra il reclamo obbligatorio e gli istituti della riscossione provvisoria e delle spese processuali. Il differimento della tutela giurisdizionale, conseguente all'obbligo di attivare la fase del reclamo, lascia scoperto l'accertamento esecutivo, e quindi sarebbe stata opportuna una sospensione «ex lege» della riscossione provvisoria, per effetto del reclamo, nonché un qualche ristoro per il contribuente in materia di spese processuali.

### ■ Il reclamo obbligatorio incrementa la possibilità di subire l'esecuzione coattiva per tributi provvisoriamente dovuti

Giuseppe Ingrao

Commentando su *Dialoghi* le disposizioni del 2009 sull'accertamento esecutivo (1), avevamo sostenuto che si è trattato di una positiva evoluzione della procedura di attuazione del tributo, essendo divenuto anacronistico mantenere l'obbligo di iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento, con conseguente inutile duplicazione di passaggi e involontario differimento della riscossione dei tributi accertati. Tali adempimenti si giustificavano sin quando la riscossione veniva gestita da un soggetto formalmente e sostanzialmente terzo rispetto alla Amministrazione finanziaria e, in particolare, quando vigeva l'obbligo del non riscosso per riscosso. L'istituzione di Equitalia, quale punto di arrivo dell'evoluzione che ha interessato nell'ultimo trentennio il soggetto deputato alla riscossione dei tributi, ha reso, in effetti, improcrastinabile la semplificazione delle procedure di acquisizione delle pretese fiscali.

Non solo considerazioni di ordine sistematico, ma anche argomenti di carattere pratico, hanno suggerito la modifica in questione: è noto infatti che molto spesso la riscossione dei tributi accertati veniva paralizzata da errori materiali connessi alla redazione/compilazione e notifica della cartella.

Abbiamo peraltro avvertito che l'assegnazione della natura esecutiva all'avviso di accertamento si giustifica essenzialmente per velocizzare l'acquisizione di pretese fiscali definitive, connesse ad atti impositivi non impugnati. Non si voleva, quindi, migliorare l'efficienza della riscossione di somme dovute a titolo provvisorio, per le quali il rischio che il contribuente sottragga i propri beni alla azione esecutiva è certamente più basso rispetto ai casi dei soggetti che non reagiscono alla pretesa.

L'accelerazione della riscossione delle pretese fiscali ha, però, coinvolto anche la riscossione provvisoria, facendo sì che il provvedimento normativo del 2009, pur essendo ispirato da buone intenzioni, finisse per essere travolto da accese critiche, il cui apice è stato rappresentato dalla individua-

**Giuseppe Ingrao** - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Messina, Dottore commercialista in Messina

#### Nota:

(1) Cfr. G. Ingrao, R. Lupi, «Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione?», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2010, pag. 565; G. Ingrao, R. Lupi, «Polemiche sull'accertamento esecutivo e sfogo di malumori precedenti», *ivi* n. 3/2011, pag. 320.

zione della reintroduzione del *solve et repete* in materia tributaria.

Il legislatore, con successivi interventi, ha risposto a tali critiche, evitando che il contribuente potesse soggiacere all'azione esecutiva prima ancora che si potesse ottenere una sentenza sulla sospensione cautelare dell'atto impugnato. Sono stati, infatti, previsti specifici termini (180 giorni) che, da un lato, paralizzano l'attività esecutiva e, dall'altro, obbligano il giudice a valutare in tempi solerti l'istanza cautelare del contribuente.

Probabilmente, però, il rimedio ha lasciato insoddisfatti molti contribuenti, soprattutto se residenti in quelle zone ove la giustizia tributaria procede più a rilento rispetto ai termini normativamente stabiliti.

Il pregiudizio connesso al fatto di subire l'azione esecutiva in relazione a somme dovute in via provvisoria, in effetti, permane, posto che il giudice tributario potrebbe non essere in grado di emanare il provvedimento cautelare entro 180 giorni dal deposito del ricorso. Va detto, tuttavia, che non è affatto scontato che Equitalia «si materializzi» alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'inizio dell'azione esecutiva, senza attendere la imminente pronuncia cautelare.

In ogni caso, avevamo al riguardo evidenziato l'opportunità di fare un intervento «coraggioso», per dare coerenza alla innovazione normativa che ha portato alla assegnazione della natura esecutiva all'avviso di accertamento, consistente nella abolizione della riscossione provvisoria (ritenendo non sufficiente la riduzione da 1/2 ad 1/3) (2).

Il provvedimento normativo sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento, se accompagnato appunto dall'eliminazione della riscossione provvisoria, difficilmente sarebbe stato criticabile. A prescindere dalla assegnazione della natura esecutiva all'accertamento, la riscossione provvisoria si giustificava in un periodo ormai lontano, quando i tributi riscossi tramite intervento dell'Ufficio avevano ben più elevata consistenza rispetto a quella attuale, essendo all'epoca marginale il fenomeno dell'autoliquidazione del tributo.

Inoltre, l'esigenza di rendere sicura la riscossione del gettito è tutelata dalla possibilità di chiedere al giudice tributario l'applicazione delle misure cautelari *pro fisco*, sin dalla fase della verifica (3).

Infine, non va sottaciuto che la riscossione provvi-

soria si sta via via ridimensionando in relazione al consolidamento della tesi che ritiene possibile sospendere l'esecuzione delle sentenze di primo grado e di secondo grado, in applicazione delle disposizioni del codice di rito (4).

## **Il reclamo e la mediazione quali istituti di buon senso, ma con scarsi risultati concreti**

Prima di chiarire perché, ad avviso di chi scrive, l'abolizione della riscossione provvisoria è resa ancora più urgente dall'introduzione del reclamo/mediazione, ci sia consentito spendere qualche considerazione su tale istituto (5).

Non v'è dubbio che il problema di evitare l'accesso alla fase giurisdizionale per quelle pretese fiscali di importo modesto andava affrontato, sia per allineare il carico della nostra giustizia tributaria a quello di altri Paesi europei, sia per evitare di trovarsi in breve tempo nella necessità di introdurre una nuova ipotesi di sanatoria delle liti fiscali pendenti di modesto valore, alla stregua di quella approvata di recente (6).

È però discutibile la strada scelta dal legislatore per perseguire tale obiettivo. Il provvedimento normativo sul reclamo/mediazione, pur intendendo rivalutare l'opportunità della risoluzione in sede procedimentale delle contestazioni dei contribuenti avverso pretese di importo inferiore a 20 mila euro, apporta modifiche al sistema processuale, segnatamente introducendo una fase obbligatoria di riesame amministrativo, gestita dalla Amministrazione finanziaria (sia pure da strutture autonome e diverse rispetto a quella che ha emesso l'atto impositivo), a pena di inammissibilità del ricorso.

### **Note:**

(2) Cfr. G. Ingraio, R. Lupi, «Ulteriori ritocchi sull'accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2011, pag. 441.

(3) Sul tema cfr. G. Ingraio, R. Lupi, «Misure cautelari del D.Lgs. n. 472/1997: dall'imposta alle sanzioni», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2009, pag. 339.

(4) Da ultimo cfr. Corte cost., 26 aprile 2012, n. 109, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) Sul punto cfr. A. Guidara, D. Stevanato, RL, «Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 92; G. Sepio, F. Bianchi, S. Covino, RL, «Reclamo e mediazione: a piccoli passi verso la deprocessualizzazione», in *Dialoghi Tributari* n. 2/2012, pag. 199.

(6) Le liti avverso pretese inferiori a ventimila euro rappresentano circa il 70% di quelle che ogni anno vengono incardinate presso le Commissioni tributarie.

Se, in buona sostanza, il reclamo costringe l'Amministrazione a riesaminare il proprio operato, anche al fine di giungere ad una mediazione, perché non si è intervenuti direttamente sugli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione, cercando di affinarli ulteriormente per incrementarne l'utilizzo?

Ci sembra poco convincente l'affermazione per cui la mediazione è un istituto «che risulta proiettato sul giudizio, di cui vuole anticipare l'esito, e non sul procedimento di accertamento, in quanto consente di rivedere i contenuti dell'atto alla luce dei motivi di ricorso, che possono essere diversi dalle questioni trattate in sedi di adesione (es. vizi di notifica o di motivazione), nonché degli orientamenti della giurisprudenza» (7).

Vero è che, in sede di accertamento con adesione, eventuali vizi di notifica o di motivazione degli atti generalmente non vengono esaminati, ponendosi invece l'attenzione sulla correttezza delle interpretazioni giuridiche prospettate, nonché sulla «forza» degli elementi probatori a supporto della rettifica, ma non riteniamo che una eventuale direttiva in tal senso sarebbe stata in contrasto con le finalità dei suddetti istituti. In altri termini, non si comprende perché le revisioni dell'atto per i motivi di cui si è fatto cenno debbano escludersi in sede di adesione, potendo essere effettuate solo nella fase del reclamo.

D'altra parte, se l'atto presenta dei vizi di notifica, la questione dovrebbe porsi in sede di autotutela, in quanto occorre decidere se annullarlo (ed eventualmente sostituirlo se si è ancora nei termini), ovvero lasciarlo «in vita», ritenendo che il vizio non determini la nullità dell'atto.

Insomma un intervento diretto ad incidere sulla normativa procedimentale (e gli spazi senza dubbio c'erano) sarebbe apparso più sensato e non avrebbe prestato il fianco alla critica di sostanziale inutilità.

Forse ha «giocato contro» il fatto che la modifica delle norme sui predetti istituti avrebbe dovuto incidere su tutti gli atti impositivi, a prescindere dall'entità della pretesa avanzata, minando la riscossione di pretese fiscali di importo rilevante basati su «prove forti».

In effetti, dalla lettura dell'art. 17-*bis* si scorge che i presupposti che consentono agli Uffici di giungere alla mediazione sono ben più ampi rispetto a

quelli che legittimano l'accertamento con adesione. La norma dispone, infatti, che l'Ufficio può formulare una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Tali aspetti sono esclusi (quanto meno formalmente) dalle valutazioni che effettuano gli Uffici impositori in sede di accertamento con adesione.

Ed allora, nel caso del reclamo/mediazione il carattere transattivo è palese (8), mentre nell'accertamento con adesione esistono «paletti» ben più rigidi, che magari non trapelano dalla norma, ma che la concreta applicazione dell'istituto ha messo ben in luce.

Non è comunque da escludere che si sia voluto evitare di intervenire sulle norme procedurali per non «appesantire» l'attività degli Uffici, innescando ipotesi di nullità dell'azione.

Quale che sia la ragione, si è confezionata una sorta di istituto ibrido (o se si vuole di un doppione di altri istituti procedurali) che, pur calandosi nel processo, ha ben poco di processuale e nulla ha a che fare con la mediazione civilistica, se non altro perché manca la figura del mediatore. Una soluzione di forte impatto mediatico, anche in relazione all'utilizzo del termine «mediazione», ma di dubbia applicazione concreta, che comunque scarica il peso del provvedimento esclusivamente sul contribuente, come vedremo in avanti.

Si ribadisce, quindi, che per stimolare l'utilizzo della procedura dell'accertamento con adesione, a parte la possibilità di specificarne i presupposti normativi di applicazione, inserendo le predette previsioni contenute nell'art. 17-*bis*, e di generalizzare gli atti suscettibili di adesione, si sarebbe potuto, ad esempio, stabilire l'obbligo di convocare il contribuente che ha presentato l'istanza di adesione avverso un atto impositivo, nonché quello di invitarlo sistematicamente presso l'Ufficio prima della notifica dell'atto. Si sarebbe potuto ancora intervenire sul regolamento attuativo delle

---

**Note:**

(7) Così V. Busa, «Le nuove prospettive della mediazione tributaria», in *Corr. Trib.* n. 11/2012, pag. 767.

(8) In tal senso cfr. F. Pistolesi, «Il reclamo e la mediazione nel processo tributario», in *Rass. trib.*, 2012, pag. 82.



disposizioni in tema di autotutela, al fine di costringere l'Ufficio a riesaminare l'atto.

## **Il fallimento del reclamo-mediazione e le conseguenze sull'azione esecutiva per le somme dovute provvisoriamente**

A questo punto vi è da chiedersi che valenza concreta possa avere l'istituto del reclamo-mediazione se, a parte la mancanza di una fase di contraddittorio con possibilità di valutazione di ulteriori elementi rispetto a quelli già esposti dal contribuente nella fase di adesione (9), l'approccio mentale di chi opera nella struttura che dovrà assumere la gestione di tale procedura è il medesimo di quello presente nella struttura che ha emesso l'atto impositivo. La risposta è agevole e purtroppo va nel senso della inutilità pratica della novella, come già evidenziato nei precedenti interventi di *Dialoghi*.

Se quindi è altamente prevedibile che di annullamenti di atti impositivi a seguito del reclamo e di mediazioni se ne faranno ben pochi, non possiamo non evidenziare che tutto ciò determina un incremento della possibilità di subire l'esecuzione coattiva per somme dovute in via provvisoria.

Il differimento per circa 90 giorni dell'accesso all'esame giudiziale non è accompagnato da alcuna garanzia per il contribuente circa la paralisi della riscossione delle somme dovute in via provvisoria, a differenza di quanto avviene nell'accertamento con adesione.

Facendo bene i conti, gli atti di accertamento vengono affidati all'agente della riscossione dopo 30 giorni dalla scadenza del termine per impugnarli; dalla data dell'affidamento, che oggi deve essere comunicata a mezzo raccomandata al contribuente (10), e per 180 giorni (termine entro il quale il contribuente dovrebbe ottenere una pronuncia cautelare), Equitalia non può svolgere l'attività esecutiva. La possibilità di ottenere tale pronuncia avviene ancor più remota se l'accesso alla fase giurisdizionale è differito di 90 giorni in relazione alla procedura di reclamo/mediazione (11).

La risposta legislativa (sospensione del termine di svolgimento dell'esecuzione forzata per 180 giorni) alle critiche mosse all'assegnazione della natura esecutiva all'accertamento tributario viene in buona sostanza vanificata o, più precisamente, dimezzata dal reclamo-mediazione.

Per porre rimedio a tale situazione, e senza voler

giungere alla conclusione della incostituzionalità della norma sul reclamo per violazione dell'art. 24 (12), la dottrina ha già prospettato interessanti soluzioni. Si è ipotizzato di differire l'affidamento degli atti impositivi all'Agente della riscossione al momento del fallimento della mediazione (13); si è sostenuta la possibilità di depositare in Commissione tributaria il reclamo/ricorso durante la fase della mediazione, al sol fine di consentire al giudice di concedere il provvedimento cautelare, richiamando l'orientamento della Corte costituzionale (14) sui ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio (15).

Anche l'Amministrazione finanziaria, rendendosi conto della poca ragionevolezza della mancata sospensione *ex lege* della riscossione in pendenza del reclamo/mediazione, ha profilato una soluzione consistente nella possibilità di chiedere la sospensione amministrativa dell'esecuzione dell'«atto reclamato» (16).

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, per rimediare all'assurda esecuzione coattiva di somme oggetto di reclamo bisognerebbe prendere una posizione

### **Note:**

(9) Non va inoltre trascurato che sia il Fisco che il contribuente potrebbero essere pregiudicati da eventuali dichiarazioni rese in contraddittorio, potendo condizionare la decisione del giudice.

(10) Sul punto cfr. A. Carinci, «Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo», in *Corr. Trib.* n. 13/2012, pag. 967, il quale evidenzia che la scelta di utilizzare la raccomandata semplice, da inviare all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di accertamento (che potrebbe variare nelle more dell'affidamento), sminuisce la rilevanza della comunicazione.

Ad avviso di chi scrive non va trascurato che la previsione di un procedimento formale di notifica avrebbe esposto l'agente della riscossione a rischi di irregolarità nell'adempimento tali da vanificare la riscossione della pretesa. Si sarebbero riproposte, in sostanza, parte delle criticità connesse alla notifica della cartella di pagamento che l'innovazione normativa del 2009 ha inteso scongiurare.

(11) Sul punto si vedano le puntuali riflessioni di C. Glendi, «Tutela cautelare e mediazione tributaria», in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 845; A. Carinci, «La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo», *ivi* n. 11/2012, pag. 775.

(12) Sui profili di incostituzionalità della norma si veda G. Marini, «Profili costituzionali del reclamo e della mediazione», in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 853.

(13) Cfr. A. Carinci, «La riscossione provvisoria», *cit.*, *loc. cit.*, pag. 778.

(14) Sent. 24 luglio 1998, n. 336, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/1998, pag. 965, con commento di G. Ferrà e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(15) Cfr. F. Pistolesi, «Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione», in *Corr. Trib.* n. 19/2012, pag. 1434.

(16) Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate 19 marzo 2012, n. 9/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

più radicale, cioè richiedere l'abolizione dell'anacronistica riscossione provvisoria dei tributi accertati. Non solo verrebbe inesorabilmente meno uno dei profili di irragionevolezza della noma sul reclamo, ma, in linea generale, l'impianto della riscossione dei tributi diverrebbe più aderente alla situazione che si è creata con le innovazioni di recente apportate su tale comparto.

Resterebbe in piedi il problema delle iscrizioni a ruolo connesse alle rettifiche di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, per le quali il contribuente ha presentato opposizione, impugnando la cartella di pagamento.

L'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 considera, infatti, definitive le iscrizioni a ruolo in questione, a prescindere dal fatto che il contribuente abbia presentato ricorso.

Tuttavia, data la marginalità delle liti riguardanti tali atti, posto che le comunicazioni di irregolarità hanno ben svolto la funzione di «raffreddare» il contenzioso tributario, si può tollerare il ricorso alla sospensione amministrativa della riscossione ovvero la richiesta al giudice di un provvedimento cautelare prima ancora che intervenga il fallimento della mediazione, per evitare appunto di dover subire l'azione esecutiva per somme poi risultate non dovute, in presenza di un danno grave ed irreparabile per il contribuente.

In conclusione, la lettura della norma sul reclamo/mediazione induce a ribadire con enfasi l'esigenza della abolizione della riscossione provvisoria. D'altra parte, però, occorre eliminare quella assurda paralisi dell'azione esecutiva per 180 giorni che involge anche gli atti impositivi non impugnati.

## ■ L'accoglimento del reclamo, il conseguente ritiro dell'atto e il regime delle spese processuali

Francesco De Domenico

Prendo spunto dalle considerazioni di Giuseppe Ingraio per evidenziare un ulteriore discutibile aspetto della nuova disciplina sul «reclamo obbligatorio», da non porsi in secondo piano rispetto alla criticità connessa all'esposizione all'azione esecutiva per somme dovute in via provvisoria. Intendo fare riferimento al regime delle spese processuali, al quale i precedenti contributi di *Dialoghi* non hanno dedicato specifica attenzione.

Come emerso dall'analisi di Ingraio e dai primi commenti conseguenti alla introduzione del nuovo istituto, il reclamo altro non è che una copia del ricorso, in tutto e per tutto ad esso sovrapponibile, che si trasforma giuridicamente in ricorso al verificarsi di una serie di fatti predeterminati normativamente (decorso del tempo senza alcuna risposta da parte dell'Agenzia delle entrate, rigetto dell'istanza, accoglimento parziale o proposta di mediazione formulata dall'Agenzia delle entrate, non accettata dal contribuente).

Non vi è alcun dubbio, pertanto, che il contribuente in sede di reclamo debba predisporre un atto identificabile con il ricorso (17) e che lo stesso richieda, ai sensi del comma 6 dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui espressa-

mente richiama l'art. 12 del decreto, l'assistenza di un difensore abilitato, qualora il valore della controversia superi il limite di cui al comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il contribuente che riceve un atto sottoposto alla disciplina del reclamo risulta penalizzato dalla introduzione del nuovo istituto, poiché egli deve rivolgersi ad un professionista, il cui costo resterà a suo carico qualora le proprie ragioni venissero riconosciute proprio mediante l'accoglimento del reclamo. Questo effetto, non so quanto voluto, evidenzia una palese disparità di trattamento delle parti, con un indubbio vantaggio per il soggetto impositore e segnatamente, per l'Agenzia delle entrate che, potendo conoscere i motivi di difesa del contribuente a contrasto dell'atto di imposizione emanato, potrà valutare se accogliere o meno il reclamo ovvero proporre o accogliere una proposta di mediazione, anche sulla base degli elementi evidenziati nel ri-

---

**Francesco De Domenico** - Ricercatore di Diritto tributario presso l'Università di Messina, Dottore commercialista in Messina

**Nota:**

(17) Cfr. M. Basilavecchia, «Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti», in *Corr. Trib.* n. 31/2011, pag. 2492.

corso e sulla probabilità di soccombenza, con conseguente condanna alle spese di giudizio.

In buona sostanza, il contribuente, ricevuto l'atto di imposizione, è obbligato a difendersi al meglio, sostenendo le relative spese; e tanto più valido è il risultato dell'attività difensiva, tanto più sarà penalizzato in termini di sopportazione degli oneri di difesa. Qualora, infatti, le tesi difensive vengano accolte, avrà sì il vantaggio dell'annullamento dell'atto ma, come detto, dovrà sopportare l'onere delle spese sostenute per la difesa, non potendosi rivolgere al giudice tributario senza esperire previamente il procedimento di reclamo; qualora, invece, le tesi difensive non vengano accolte dall'Ufficio, in tutto o in parte, il contribuente avrà la possibilità di rivolgersi al giudice tributario che, oltre ad accogliere il ricorso, potrà riconoscergli le spese sostenute per il patrocinio difensivo, anche nella fase pre-processuale. Tale irragionevole effetto costituisce il frutto della scelta errata del legislatore di identificare il reclamo con il ricorso. A mio avviso, infatti, il reclamo avrebbe dovuto essere un atto rientrante nella fase procedimentale per mezzo del quale, attraverso il contraddittorio, poter pervenire ad un riesame totale o parziale dell'atto impositivo, per la predisposizione del quale non avrebbe dovuto essere necessario il patrocinio legale. In sede di ricorso sarebbe stato possibile indicare motivi diversi (specie di natura processuale) rispetto a quelli sviluppati nel reclamo. Se, infatti, può essere condiviso l'orientamento secondo cui il rimborso delle spese in caso di accoglimento del reclamo avrebbe potuto costituire un ostacolo al sereno dispiegarsi dell'autotutela da parte dell'Agenzia delle entrate (18), non si può, tuttavia, non esprimere perplessità in ordine alla ragionevolezza di siffatta norma ma, soprattutto, in ordine alla incoerenza della stessa con l'intervento della Corte costituzionale che, con la sentenza 12 luglio 2005, n. 274 (19), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della previsione contenuta nell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui prevedeva che le spese di giudizio restassero a carico della parte che le aveva anticipate, qualora il giudizio fosse dichiarato estinto per annullamento o ritiro dell'atto impugnato da parte dell'Ente impositore (20).

Infine, la norma in commento pare, altresì, incoerente con la previsione di cui al comma 10 dell'art. 17-bis, laddove è previsto che la parte soccombente sia

tenuta a corrispondere, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari alla metà delle stesse «a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo», ponendo, altresì, una forte limitazione al giudice tributario nella compensazione delle spese di giudizio che potranno risultare tali solo se ricorrono giusti motivi, esplicitati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

Orbene, anche se tale disposizione si applica nell'ipotesi in cui la mediazione sia stata formalmente avanzata e non in presenza del solo reclamo, ci sembra utile evidenziare come il legislatore, con tale previsione normativa, abbia inteso valorizzare, in termini di spese, l'attività di mediazione, stabilendo che la predisposizione di una proposta, non accolta dalla controparte, ma che, alla luce della sentenza del Giudice tributario, sia stata ritenuta legittima, valga, in termini di condanna alle spese, la metà delle spese di giudizio ordinariamente statuite dal Giudice.

Di contro, il legislatore non ha inteso valorizzare tutta l'attività volta al contrasto della pretesa portata nell'atto di imposizione, esperita in sede di reclamo, nonostante sia sfociata nell'accoglimento del reclamo e nell'annullamento dell'atto di imposizione. Sarebbe stato, pertanto, più ragionevole prevedere un meccanismo automatico di quantificazione delle spese (magari una percentuale, ancorché minima, della pretesa), da riconoscere al contribuente in caso di accoglimento del reclamo, a titolo di rimborso delle spese che lo stesso ha dovuto sostenere per difendersi da un atto riconosciuto illegittimo dallo stesso soggetto che lo ha emanato.

#### Note:

(18) Cfr. F. Pistolesi, «Il reclamo e la mediazione nel processo tributario», in *Rass. trib.*, 2012, pag. 87.

(19) In *Corr. Trib.* n. 34/2005, pag. 2693, con commento di C. Glendi e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2005, pag. 797, con commento di M. Bruzzone.

(20) Cfr. G. Marini, «Profili costituzionali del reclamo e della mediazione», in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 857, il quale ritiene che la soluzione proposta dal legislatore con l'art. 17-bis potrebbe presentare i medesimi aspetti di incostituzionalità dell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992.

Norma quest'ultima che, disponendo la compensazione *ope legis* delle spese processuali nel caso di cessazione della materia del contendere, è stata considerata lesiva del principio di ragionevolezza riconducibile all'art. 3 Cost., con conseguente declaratoria di incostituzionalità.

## ■ Un riesame amministrativo da calare nel sistema RL

In realtà la mediazione è una richiesta di riesame amministrativo, e chi scrive è sempre più favorevole a una concezione amministrativistico-economica del fenomeno tributario, rispetto a quella civilistico-legalistico-processuale. Quindi chi scrive si dovrebbe rallegrare della disciplina sul reclamo.

È invece da chiedersi per quale motivo rendere obbligatorio il reclamo, come condizione per proporre un ricorso giurisdizionale. A queste obiezioni, anche di ordine costituzionale, sulla compressione del diritto di difesa, si aggiunge lo scoordinamento tra il reclamo e l'accertamento esecutivo in cui si arriva al paradosso: da una parte, si impedisce al contribuente di presentare ricorso, mediante il quale si potrebbe ottenere la sospensione dell'atto impugnato, dall'altra, non si prevede alcun analogo rimedio amministrativo. Ad esempio, banalmente, che la ri-

chiesta di riesame possa interrompere, per il termine dilatorio rispetto alla possibilità di ricorrere, i termini connessi all'esecutività dell'accertamento. Forse i redattori della disposizione sul reclamo-mediazione confidavano sulla lunghezza del termine generale di blocco dell'azione esecutiva. Resta però il raddoppio degli aggi esattoriali, non appena l'accertamento diventa esecutivo, ben prima della sua affidabilità ad Equitalia.

Parimenti sensate sono le contraddizioni rilevate da De Domenico, tra forma paraprocessuale del reclamo e mancanza di rimborso delle spese di lite. Il principio che il contenzioso amministrativo non comporta rifusione delle spese viene alterato costringendo il contribuente ad avvalersi di un'assistenza professionale. Le cui spese dovrebbero essere quindi rimborsabili.

### RIVISTE

## GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

*La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti*

Direzione scientifica: Cesare Glendi

**GT – Rivista di giurisprudenza tributaria** offre con periodicità mensile:

**GUIDA AL CONTENZIOSO**, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e conoscere gli orientamenti dei giudici sulle **questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale**.

**DOCUMENTAZIONE COMMENTATA**, con i testi delle sentenze più attuali della **Corte di giustizia UE**, della **Corte costituzionale**, di **legittimità e di merito in materia fiscale**, tutte massimate e corredate da commenti e note d'Autore.

**ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA**, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osservatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

**RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ**, un autorevole supporto interpretativo ed una

guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

L'abbonamento alla rivista comprende il servizio **dottrina on-line** che offre direttamente dalla home-page:

- ✓ **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- ✓ **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

[www.ipsoa.it/gtonline](http://www.ipsoa.it/gtonline)

Periodicità: mensile

Abbonamento annuale: € 219,00

Ipsoa, pagg. 88

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)**



## Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza «Dolce e Gabbana»

di David Terracina, RL

Come preannunciato su Dialoghi n. 2/2012, la Cassazione penale sul caso «Dolce e Gabbana» ha dato luogo a una serie di letture equivocate, mentre ha semplicemente riaffermato la strada già utilizzata dalle procure per escludere la rilevanza penale dell'«evasione interpretativa», cioè l'assenza del dolo, che la sentenza impugnata aveva dato un po' troppo per scontata, pregiudizialmente, in tutte le questioni di diritto. Inoltre, nel caso di specie, anche l'inquadramento della vicenda tra la questione «di fatto» e quella «di diritto» mostra tutte le zone grigie tipiche delle scienze sociali. È vero che l'esterovestizione a rigore è questione di diritto, ma l'effettuazione di operazioni giuridico-formali per mettersi in una situazione di «residenza estera» può somigliare, agli occhi di soggetti diffidenti ed estranei alle logiche tributarie, come una alterazione di un «fatto economico materiale». Non è esattamente vero, ma è verosimile, e ciò spiega la diffidenza della Cassazione.

### ■ La dialettica tra evasione interpretativa e falsa rappresentazione fattuale

David Terracina

La vicenda processuale che vede coinvolti i due noti stilisti Dolce e Gabbana (1) appare particolarmente significativa dello «stato dell'arte» del nostro sistema penal-tributario, mettendone a nudo tutti i limiti, i difetti e le contraddizioni. Limiti, difetti e contraddizioni che, però, non sono imputabili esclusivamente al legislatore ovvero all'organo giudicante di turno, che avvertono confusioni e schizofrenie nella comprensione del fenomeno evasivo. Anche per via del consueto appiattimento sul «dato normativo» o delle contingenze professional-giurisprudenziali, con uno stile simile più a quello di un cabalista, che a quello di uno studioso di scienze sociali. L'eco mediatica che la vicenda di Dolce e Gabbana ha ricevuto ne è la riprova. Nei diversi articoli pubblicati in materia, sia sui quotidiani che sulle riviste specializzate, si è scritto tutto ed il contrario di tutto, ed il messaggio trasmesso può essere così sintetizzato: «si tratta di un'ipotesi di elusione, legata all'interpretazione della normativa tributaria, ritenuta per la prima volta dalla Corte di cassazione, in termini inequivocabili, anch'essa penalmente rilevante».

### L'evasione da interpretazione e l'esterovestizione

Nulla di più inesatto. L'unico dato certo, infatti, in una vicenda connotata da grande incertezza, è che il caso che ci occupa, contrariamente a quanto dai più sostenuto, non rappresenta affatto una tipica ipotesi di «evasione da interpretazione», ma si colloca in una zona grigia. Dove, da un lato, si ravvisava una possibile ricchezza non registrata, o altro occultamento della realtà materiale. Dall'altro, però, non si trattava dell'erronea interpretazione della normativa applicabile a vicende poste in essere per motivi genuinamente economici, bensì dell'adozione di una certa impalcatura giuridica in

David Terracina - Ricercatore di Diritto penale presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

#### Nota:

Articolo sottoposto a revisione.

(1) Sulla quale cfr. anche U. Pauro, D. Stevanato, R. Lupi, G. Gargiulo, «Evasione interpretativa, Cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo», in *Dialoghi Tributari* n. 2/2012, pag. 211; L. Troyer, D. Stevanato, RL, «Profili penali dell'elusione: conferme sull'irrelevanza penale dell'elusione», *ivi* n. 7/2012, pag. 19.

funzione di una convenienza fiscale. Era un caso classico di adozione di un certo comportamento materiale, regolarmente manifestato nei modi connessi alla sua forma giuridica, in funzione di una convenienza fiscale. Il trasferimento all'estero, non materialmente falso, ma giuridicamente artificioso, è infatti contestabile, nel nostro sistema tributario, semplicemente argomentando in base all'art. 73 del T.U.I.R., e senza ricorrere all'abuso del diritto o all'elusione.

Non si tratta di una questione di mero fatto, ma neppure di elusione, quanto di interpretazione di vicende molteplici, dove l'apprezzamento dei fatti si intreccia con l'interpretazione giuridica. È un terreno scivoloso, in cui è comprensibile la censura della Corte di cassazione alla sentenza del GUP di Milano (2), il quale, secondo i giudici di legittimità, non avrebbe valorizzato a sufficienza proprio gli elementi di fatto raccolti nella fase delle indagini preliminari, anche rispetto all'assenza di dolo di evasione, unico strumento per escludere la rilevanza penale delle questioni di diritto, come già indicato su *Dialoghi* e altrove (3).

## L'elusione

Al di là di ciò, la sentenza della Corte di cassazione (4) risulta, comunque, decisamente complessa e affronta delle tematiche che vanno ben oltre il *thema decidendum*, tra cui anche quella della rilevanza penale dell'elusione, questione questa sicuramente legata alla «evasione da interpretazione».

Ebbene, in relazione a ciò, va preliminarmente osservata la trascuratezza verso le differenze tra concetto di elusione e di evasione, perché solo in quest'ultimo sussiste una alterazione della realtà, una ricchezza non registrata. In genere, ci si limita a sostenere che, mentre l'elusione è caratterizzata dal rispetto formale della normativa tributaria per conseguire un risultato illecito, l'evasione è caratterizzata dalla violazione diretta della normativa tributaria. Definizioni che non sono, dunque, in grado di dirci nulla sulla natura dei fenomeni che dovrebbero descrivere e questo perché la distinzione tra i due concetti non è chiara in natura e, soprattutto, non è stata sufficientemente elaborata dalla dottrina.

Occorre fare, allora, un po' di ordine, anche se, per ovvie ragioni di spazio, in maniera necessariamente superficiale.

Prendiamo in primo luogo come riferimento l'effetto tipico dell'evasione e dell'elusione. Ebbene, al di là di quelle che possano essere evidenziate come differenze strutturali, l'effetto raggiunto da entrambe le condotte è esattamente lo stesso, vale a dire il mancato pagamento di imposta altrimenti dovuta. Ed è proprio partendo da questo dato che una parte della giurisprudenza riconosce rilevanza penale alla cd. elusione, citando in proposito la definizione di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, secondo la quale per imposta evasa deve intendersi la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione. Ricordiamoci come l'evasione d'imposta rappresenti l'evento naturalistico della maggior parte delle fattispecie di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000. Tutte le volte in cui, dunque, il contribuente non versi l'imposta effettivamente dovuta, si ha tecnicamente imposta evasa ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000, e ciò tanto se l'inadempimento dell'obbligo tributario sia conseguenza della violazione di una specifica disposizione di legge, quanto se sia la conseguenza dell'elusione dello spirito della legge.

È, però, sin troppo evidente come tale elemento non possa essere da solo sufficiente a legittimare il ricorso alla sanzione penale, altrimenti si avrebbe un reato tributario tutte le volte in cui il contribuente non indichi correttamente in dichiarazione l'imposta effettivamente dovuta. Sarebbe come se, ad esempio, in materia di delitti contro il patrimonio, ogni inadempimento di un'obbligazione assunse rilevanza penale, soprattutto a fronte di figure delittuose ben delineate. Occorre, infatti, ricordare come l'evento rappresentato dall'evasione d'imposta rappresenti solamente uno degli elementi costitutivi delle fattispecie di reato, che vengono per lo più costruite secondo il modello dell'illecito di modalità di lesione piuttosto che non, invece, secondo il modello dell'illecito causale pu-

## Note:

(2) Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Dialoghi Tributari* n. 2/2012, pag. 224 e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(3) Cfr. R. Lupi, L. Barbone, «Contestazioni interpretative» e sanzioni penali tra equilibrio di fondo ed «espedienti punitivi», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2010, pag. 605; M. Di Siena, L. Troyer, RL, «Evasione interpretativa e sanzioni penali», *ivi* n. 2/2011, pag. 218; D. Terracina, R. Lupi, «Squilibri sanzionatori penali nella tassazione aziendale», *ivi* n. 4/2010, pag. 393.

(4) Cass. n. 7739 del 2012, cit.

ro. Vale a dire che per essere integrata una fattispecie di reato non è sufficiente l'evento lesivo rappresentato dall'evasione d'imposta, ma è necessario che tale evento sia il frutto di una specifica condotta. Ai fini della sussistenza del reato non sono, cioè, indifferenti le modalità di condotta che producono l'evento evasivo, evento che deve comunque verificarsi per arricchire la fattispecie del necessario contenuto di offensività.

### **Le condotte penalmente rilevanti**

L'evasione d'imposta rappresenta, dunque, poco più che un sintomo del fatto che un reato sia stato commesso, così come la diminuzione patrimoniale può rappresentare poco più che un sintomo del fatto che si sia commesso un furto o una truffa, mentre le difficoltà maggiori risiedono proprio nell'individuare con precisione il contenuto delle condotte incriminate. Ritornando, infatti, al paragone con i delitti contro il patrimonio, tutti sanno, più o meno, in che cosa consistono le condotte dei reati di furto, di appropriazione indebita, di rapina, di estorsione o di usura, e a nessuno verrebbe in mente di ricomprendere nell'ambito di una di tali fattispecie un semplice inadempimento contrattuale, solamente perché il risultato lesivo è il medesimo. Al contrario, nessuno si è mai curato di definire in termini certi che cosa si intenda per evasione o per elusione e quando tali condotte assumano una rilevanza penale.

Ebbene, la risposta non può che essere «normativa»: evasione ed elusione assumono rilevanza penale quando integrano tutti gli elementi costitutivi di almeno una delle fattispecie di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000. Sembra scontato, ma la pratica ci dice proprio il contrario. Così, non si può generalizzare sostenendo, ad esempio, che l'evasione è sempre penalmente rilevante, oppure che l'elusione non lo è mai. Le fattispecie di reato previste dal sistema penal-tributario non fanno, infatti, riferimento né al concetto di elusione, né a quello di evasione.

### **Cassazione vs. GUP**

Proprio per la mancata elaborazione di strumenti teorici che possano guidare legislatore ed interprete in una materia tradizionalmente ostica come quella del diritto penale tributario, non si può addossare alla giurisprudenza l'onere insostenibile della chiarezza. Come più volte sottolineato da

Lupi, ognuno deve fare il proprio mestiere, e acquisire la consapevolezza di ciò, del compito che si è chiamati a svolgere nell'ordinamento, rappresenterebbe già un significativo passo in avanti. In particolare, il giudice penale è chiamato a valutare la rilevanza di determinate condotte e la loro sussumibilità nell'ambito di una determinata fattispecie di reato. Questo accade con diverse sfumature, a seconda dell'organo giudicante di riferimento, sia esso il GUP o la Corte di cassazione. Così, con la sentenza n. 7739 del 2012, come osservato da Lupi, la Cassazione ha provveduto a «marcare il territorio», invaso in maniera inopportuna dal GUP di Milano, il quale, nel caso di specie, non si è limitato a valutare la sostenibilità in giudizio dell'accusa mossa nei confronti di Dolce e Gabbana, ma si è lanciato in un vero e proprio trattato sulla rilevanza penale dell'elusione, decretandone in termini inequivocabili l'inammissibilità, anche al di là dei confini del caso specifico chiamato a giudicare. Sin troppo comprensibile, allora, la reazione della Suprema Corte, preoccupata che da una sentenza relativa ad una situazione particolare, ma dal notevole impatto mediatico, si potesse diffondere un principio giuridico che assumesse una valenza generale. E proprio in tal senso va letto l'annullamento con rinvio, per dar modo ai GUP di riflettere più sui casi concreti, lanciandosi meno in teorizzazioni generali.

In breve: compito del GUP è quello di valutare la rilevanza penale di una particolare operazione *lato sensu* elusiva, e non certo di scrivere una parola definitiva sulla rilevanza penale dell'elusione in generale.

Compito che, peraltro, non spetta neanche alla Corte di cassazione, proprio perché, come detto in precedenza, con il termine elusione non si indica un fenomeno preciso ed unitario, e dunque non si può ragionare in termini generali su di una categoria che, quantomeno dal punto di vista penalistico, sostanzialmente non esiste. D'altra parte, la Suprema Corte, nella sentenza in esame, si guarda bene dal sancire *tout court* la rilevanza penale dell'elusione. Rileva, infatti, la Cassazione che «deve affermarsi il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. ... In altri termini, nel campo penale non può affermarsi

l'esistenza di una regola generale antielusiva ... mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva», facendo chiaramente riferimento alle ipotesi tipiche contemplate dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. È dunque a tali specifiche ipotesi che la Corte di cassazione rimanda e, di volta in volta, occorrerà valutare se sussistano o meno gli elementi costitutivi di una delle fattispecie di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000.

Proprio per le ragioni che precedono, nel caso specifico la Cassazione ha stabilito che spetta solamente al giudice penale, il quale non può ricorrere alle presunzioni tipiche del sistema tributario, valutare se la società, ai soli fini fiscali, sia da considerarsi residente in Italia oppure all'estero, così come anche spetta al giudice penale il riscontro, nel caso concreto, della sussistenza dell'elemento psicologico del reato. Tutte valutazioni trascurate dal GUP di Milano, il quale, a giudizio della Corte, avrebbe svilito il materiale investigativo raccolto in fase d'indagine, senza considerare la necessità, anche in sede prognostica, di una rigorosa applicazione del principio della valutazione unitaria della prova.

Appare evidente, allora, come nel caso di specie non si verta affatto in un'ipotesi di elusione, esulando da una delle situazioni tassativamente indicate dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza, la rilevanza penale della condotta contestata a Dolce e Gabbana va ricercata esclusivamente nella lettera dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, che prevede la figura di reato di dichiarazione infedele. Occorre, cioè, chiedersi se il trasferimento fittizio della residenza all'estero, da cui scaturisce l'applicazione di un regime fiscale più favorevole al contribuente, rappresenti un'ipotesi di indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo. Tenendo presente che, ai sensi della lett. b) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, per elementi attivi devono intendersi «le componenti, espresse in cifra, che concorrono in senso positivo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto».

### **L'evasione da interpretazione**

Come si è già anticipato in precedenza, ben diversa è l'ipotesi della cd. evasione da interpretazione,

in cui la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione sia, invece, il frutto di una interpretazione erronea, anche se adottata a ragion veduta, della normativa tributaria. In considerazione di quanto detto sinora, le situazioni effettivamente ascrivibili a questa particolare categoria di evasione risultano molto più circoscritte di quanto non possa sembrare.

Come noto, diversi argomenti porterebbero a riconoscere, quantomeno in via astratta, una rilevanza penale a tale forma di evasione. In primo luogo, infatti, si è abbandonato il riferimento ai «fatti materiali» previsto dalla legge n. 516/1982, aprendo le porte alla rilevanza penale anche dei fenomeni meramente valutativi. Conferma ne sarebbe la disposizione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000, relativa proprio alle rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio. A ciò generalmente si aggiunge il richiamo alla disposizione di cui al successivo art. 16, secondo il quale non dà luogo ad un fatto punibile l'adeguamento al parere del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per le norme antielusive. Da quest'ultima norma, infatti, si leggerebbe, a contrario, la possibile rilevanza penale delle condotte elusive al di fuori dell'interpello. Come rilevato dalla stessa Corte di cassazione nella sentenza n. 7739 del 2012, «non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale». Peraltro, tale norma è posta subito dopo quella di cui all'art. 15, dedicata alle violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie e sulla cui portata occorre ragionare. L'art. 15 stabilisce, infatti, che, al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, terzo comma, c.p., non danno luogo a fatti punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Proviamo, dunque, a fare un punto della situazione riepilogativo. Si è detto innanzi tutto come, a seguito della riforma del 2000, si siano aperte le porte della responsabilità penale anche alle valutazioni interpretative, superando il limite rappresentato dai fatti materiali. Si è detto, altresì, che la punibilità è esclusa quando il contribuente si sia adeguato al parere dell'Autorità, ovvero quando la norma presenti delle obiettive condizioni di incertezza. Il tutto al di fuori dell'ipotesi del cd. errore di diritto sul



fatto, di cui al terzo comma dell'art. 47 c.p. che, ricordiamo, stabilisce che «l'errore su legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce reato». L'art. 47, al di là delle inutili complessità costruite attorno ad esso dalla dottrina, contempla l'ipotesi in cui da un errore sull'interpretazione di una legge diversa da quella incriminatrice derivi un errore sul fatto. Si tratta, dunque, di un particolare errore di diritto che, però, non verte sulla norma, ma sul fatto ad essa sotteso. Tradotto in termini penal-tributari, si tratterebbe dell'ipotesi in cui il contribuente, interpretando in maniera errata la normativa tributaria, applica un regime fiscale a lui più favorevole. Il contribuente, cioè, ritiene che la sua condotta non rientri tra quelle contemplate da una fattispecie incriminatrice.

In tale ipotesi, la punibilità viene meno per difetto di dolo, tant'è vero che l'art. 47 fa venire meno la «punibilità dell'agente», non invece del fatto che rimane astrattamente illecito. Ebbene, la disposizione di cui all'art. 15, così come dalla stessa stabilito, trova applicazione residuale, al di fuori dei casi previsti dall'art. 47 c.p. Le difficoltà risiedono, dunque, nell'individuare uno spazio di autonomia dell'art. 15 rispetto all'art. 47, altrimenti ne risulterebbe un inutile doppione. Ebbene, quest'ultima norma, a differenza della prima, esclude la punibilità del fatto. Ciò vuol dire che è già il fatto commesso a non essere punibile. Si tratterebbe, dunque, di una causa di esclusione della punibilità non più soggettiva, ma oggettiva. In una concezione contrattualistica dell'ordinamento, non può costituire fatto punibile il fatto previsto da una norma di incerta interpretazione.

Infine, non bisogna dimenticare della disposizione di cui all'art. 5 c.p., di portata generale, secondo la quale nessuno può invocare a propria scusa l'ignoranza della legge penale. Ignoranza che, a seguito della sentenza della Corte costituzionale 24 marzo 1988, n. 364 (5), scusa solamente laddove sia inevitabile. Ebbene, tra i criteri elaborati dalla giurisprudenza per valutare l'inevitabilità scusabile dell'*ignorantia legis*, vi sono l'oscurità del dato normativo ed il parere espresso dall'Autorità, proprio come stabilito dagli artt. 15 e 16 del D.Lgs. n. 74/2000 che, però, come detto poc'anzi, a differenza dei richiamati artt. 5 e 47 c.p., agiscono in via oggettiva.

In considerazione di quanto precede possiamo allora ritenere che la cd. evasione da interpretazione non costituisce reato quando i fatti non sono punibili ai sensi degli artt. 15 e 16 del D.Lgs. n. 74/2000, mentre non costituisce reato per difetto di dolo ai sensi degli artt. 5 e 47 c.p.

Quanto precede, come dicevamo in precedenza, ne riduce drasticamente il campo d'applicazione.

Valgano in proposito le considerazioni più volte espresse da Lupi circa la non punibilità della cd. evasione da interpretazione, quantomeno per difetto dell'elemento soggettivo del dolo specifico.

Lupi sottolinea, infatti, l'importanza della valorizzazione dell'elemento psicologico del dolo quale argine per contrastare una penalizzazione delle condotte elusive. Il discorso è senz'altro corretto, ed una valutazione realmente autonoma del giudice penale rispetto al giudice tributario imporrebbe al primo di valutare con estremo rigore se la condotta tenuta dal contribuente sia stata effettivamente sorretta dalla volontà di evadere le imposte. Chi, però, frequenta con una certa assiduità le aule dei tribunali penali sa anche come troppo spesso la sussistenza dell'elemento psicologico del reato venga dedotta dalla stessa condotta posta in essere, cadendo così in quello che la dottrina, in chiave critica, ha definito come *dolus in re ipsa*. Inaccettabile dogmaticamente, ma di fatto «diritto vivente». Proprio per questo, la difesa penale basata sul solo elemento psicologico è spesso una difesa disperata.

Senza trascurare, inoltre, il ruolo che il dolo specifico è chiamato a svolgere nella struttura della fattispecie. L'elemento soggettivo del dolo specifico, infatti, non colora di disvalore penale un comportamento che, altrimenti, risulterebbe penalmente neutro, ma va a limitare la punibilità di comportamenti già di per sé illeciti. Se, dunque, si vuole ragionare sulla liceità o meno di un determinato comportamento, al di là della sua concreta punibilità, lo si deve fare a prescindere dall'analisi sul dolo specifico.

In relazione alla problematica che ci occupa, il ritenere il dolo specifico la soluzione contro un'indiscriminata criminalizzazione delle condotte elusive appare allora un atteggiamento del tutto giu-

---

**Nota:**

(5) In *Corr. Trib.* n. 15/1988, pag. 1103 e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

stificato solamente in attesa di un'elaborazione teorica dei concetti implicati o, altrimenti, di un intervento chiarificatore da parte del legislatore. Al contrario, in una situazione di assoluta carenza degli strumenti di comprensione della realtà, l'elemento del dolo specifico rimane ancora l'unica strada percorribile.

### **Alcune ulteriori considerazioni**

Vi sono poi delle ulteriori considerazioni. Così, ad esempio, l'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000, con il quale si riconosce la rilevanza penale delle valutazioni, ci dice, allo stesso tempo, che non danno luogo a fatti punibili le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati siano stati indicati in bilancio. Come dire: le valutazioni erronee possono assumere rilevanza penale solo se eseguite fraudolentemente, mentre quelle, pur errate, fatte alla luce del sole ne risultano essere prive. Dello stesso tenore appare la disciplina specifica dettata in materia di *transfer pricing*. Occorre ricordare in proposito come il legislatore abbia di recente preso atto delle difficoltà legate alla scelta del miglior criterio da applicare al caso concreto e, con l'art. 26 del D.L. n. 78/2010, dettato in materia di «contrasto all'evasione fiscale e contributiva (adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento)», ha introdotto nell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 il comma 2-ter con il quale si stabilisce che «in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati».

In estrema sintesi, dunque, nessuna sanzione tributaria per il contribuente che, sebbene abbia utilizzato criteri non condivisi dall'Amministrazione finanziaria, abbia comunque provveduto ad esplicitare tali criteri in apposito documento.

Chiaro, dunque, lo spirito della norma: il contribuente che opera in piena trasparenza non merita di essere sottoposto a sanzione tributaria e, dunque, a maggior ragione, non merita di essere sottoposto a sanzione penale.

Da quanto precede emerge, dunque, come in relazione all'evasione da interpretazione la sola rilevanza penale possa essere riconosciuta a quelle interpretazioni della normativa tributaria palesemente infondate, condotte in malafede del contribuente. Si torna, dunque, all'idea suggerita da Lupi, ma non raccolta dal legislatore, di limitare la punibilità alle sole interpretazioni palesemente infondate. Certo, il problema diventa di carattere squisitamente probatorio.

### **Una possibile soluzione**

Esiste, allora, una soluzione possibile per uscire da questa *empasse* e far sì che la questione della rilevanza penale dell'evasione da interpretazione possa risolversi già sotto un profilo oggettivo piuttosto che soggettivo?

Una strada percorribile sembrerebbe essere quella che era già stata intrapresa dal legislatore del 2003 con la legge delega n. 80 che, all'art. 2, lett. m), stabiliva che la sanzione fiscale penale dovesse applicarsi solo nei casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'Erario. In quest'ottica, del tutto condivisibile, la condotta posta in essere dal contribuente, per assumere rilevanza penale, dovrebbe essere connotata dal requisito della fraudolenza, altrimenti sarebbero sufficienti i rimedi di natura amministrativa. È solo il carattere della fraudolenza, infatti, a consentire, in materia di violazioni tributarie, una differenziazione tra illecito penale ed illecito amministrativo, altrimenti, come detto più volte, la sanzione penale rischia di diventare un inutile doppione della sanzione amministrativa, mutuandone principi e categorie fondamentali.

Prospettiva, quella del legislatore del 2003, presto abbandonata per l'esigenza di «fare cassa» ad ogni costo, trasformando la norma penale da strumento tipico di politica criminale, volto a reprimere condotte lesive di beni giuridici costituzionalmente rilevanti e connotate da una particolare gravità, in uno strumento di politica fiscale. Evidente, allora, come in quest'ottica distorta possa esservi uno spazio sempre più crescente per la rilevanza penale dell'evasione da interpretazione. Riprova di ciò

è fornita dal ritorno alla cd. evasione da riscossione (6), che sembrava essere stata definitivamente abbandonata dal legislatore del 2000.

**Nota:**

(6) Cfr. D. Stevanato, G. Sepio, «Evasione da riscossione e reati tributari», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2010, pag. 385.

## ■ La criminalizzazione casuale delle questioni di diritto

RL

### L'intreccio tra fatto e diritto

Terracina ha già rilevato come, nella questione esaminata dalla sentenza Dolce e Gabbana, la componente interpretativa del giudizio di fatto si intrecciasse con l'interpretazione delle regole giuridiche in tema di valorizzazione dei corrispettivi di vendita e dell'esterovestizione. In molte questioni, come in quella in esame, «fatto e diritto» si intrecciavano, e si confondevano, pur restando identificabili con un po' di attenzione.

Fatto e diritto sono infatti distinti, ma interdipendenti, entrambi caratterizzati da passaggi interpretativi; la differenza è che i passaggi interpretativi relativi alle questioni di fatto riguardano gli eventi della vita, le loro concatenazioni, mentre le questioni di diritto attengono alle regole e ai valori. Purtroppo non sono cose che si insegnano, nello studio di un diritto appiattito sulla legislazione, ma i pochi giuristi che ci hanno riflettuto, senza neppure conoscersi, convergono sulla considerazione che il «fatto» non è «materiale», bensì un «giudizio», una «asserzione su un fatto». Questo si verifica anche quando, come nella precedente legislazione penaltributaria, si parlava di «falsa rappresentazione di fatti materiali». La legislazione passata faceva benissimo a usare questa espressione, ma il giurista, e sperabilmente l'operatore del diritto, avrebbe dovuto riferirla, come appena rilevato, ai giudizi su fatti materiali. Nella interdipendenza tra fatto e diritto alcuni giudizi di fatto sono formulati proprio in vista di una conseguenza giuridica, e non a caso i due stilisti, verosimilmente, avevano costituito le due società lussemburghesi in funzione di un regime giuridico più conveniente. Da questo si comprende che anche gli accordi, i contratti, la costituzione delle società lussemburghesi, pur essendo operazioni giuridiche di diritto commerciale, regredivano a elementi di fatto per l'interpretazione delle regole tributarie (7).

### Contestazioni interpretative e dolo di evasione: rinvio

Anche se tra questioni di diritto e di fatto c'è una dialettica, e non uno steccato, l'opinione pubblica è consapevole che l'evasione deriva essenzialmente da ricchezza non registrata, da moltissimi «autonomi» che evadono tanto di poco, come siamo abituati a dire su *Dialoghi*.

Fino alla riforma del 2000, per una serie di circostanze fortunate, la sanzione penale riguardava la mancata registrazione di ricchezza nelle scritture contabili, definita erroneamente reato «prodromico», come se fosse realistico pensare a una successiva dichiarazione di corrispettivi in precedenza non registrati; il reato generale, dichiarativo, era invece sempre connesso alla simulazione, o dissimulazione, di fatti materiali. Anche se tra questioni di fatto e di diritto c'è la dialettica indicata al paragrafo precedente, la formula bastava a mettere giustamente al riparo le questioni di diritto, relative a circostanze comunque registrate, o palesi, che quindi non meritano la sanzione penale.

La riforma del 2000, anche nell'intento di «soltire le notizie di reato all'esame delle procure della repubblica», fece invece leva sulla «maggiore imposta dovuta» criminalizzando, in buona parte inconsapevolmente, anche le questioni interpretative, e tra esse persino l'abuso del diritto. È stato un riflesso della fuorviante spiegazione, in termini moralistici e di senso civico, della ricchezza non registrata, e delle lacerazioni che poi si sarebbero sfogate sulle aziende, aggiungendosi agli altri guai

**Nota:**

(7) Si tratta della cd. digressione degli atti in fatti, che ho incontrato sul manuale di diritto amministrativo di M.S. Giannini, ma che è una riflessione che, come tutte, potrebbe essere formulata da vari giuristi secondo l'accessibilità delle scienze sociali (R. Lupi, *Manuale Giuridico professionale di scienza delle finanze*, Roma, 2012, pag. 159, par. 5.5.).

del nostro sistema produttivo, che diventava il capro espiatorio di malesseri e invidie del nostro autolesionismo sociale. All'immagine negativa e misteriosa delle aziende, da parte di una opinione pubblica economicamente analfabeta (e inconsapevolmente autolesionista) si addiceva la criminalizzazione casuale dell'«evasione interpretativa». Su cui chi scrive, assieme ad altri Autori, lanciò, nel 2000, un grido d'allarme che intuiva la distinzione, indicata negli ultimi numeri di *Dialoghi* (8), tra «ricchezza non registrata» e «maggiore imposta accertata» (9).

I pubblici ministeri l'hanno intuita confusamente, ma le istituzioni sono prive di punti di riferimento concettuali e navigano a vista, come l'opinione pubblica. Finora nel complesso era andata bene, facendo leva sul dolo di evasione, e probabilmente continuerà ad andare bene.

La vicenda sfortunata della sentenza «Dolce e Gabbana», in cui un GUP è andato sopra le righe, anche se diceva cose giuste, salendo in cattedra e facendosi comprensibilmente bacchettare dalla Cassazione, sarà presto dimenticata.

Anche la sentenza «Dolce e Gabbana» sarà archiviata in questo vortice di «attualità» senza fine, senza cornice, con cui la subcultura dei materiali normativi divora se stessa, restando sempre al punto di partenza (10).

Speriamo che poi i PM continuino serenamente ad archiviare le questioni di «evasione interpretativa», come stanno facendo nella maggior parte dei casi, tamponando una disposizione normativa venuta fuori casualmente. Anche in modi su cui tornerò nel prossimo numero, per esaminare pure da questo punto di vista la confusione mentale sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari.

Il Ministro dell'epoca si era reso conto, grazie alla sollecitazione di chi scrive, della differenza tra evasione interpretativa e ricchezza non registrata. Ed aveva proposto una disposizione diversa, con cui le polemiche e i patemi d'animo di oggi non sarebbero neppure nati. Racconterò sul prossimo numero come essa fu modificata anche per un intervento inconsapevolmente autolesionista pubblicato sul quotidiano della Confindustria. Il che si lega idealmente col modo pasticciaccio con cui le aziende, le loro espressioni governative, la stampa, si sono poste davanti alla questione dell'abuso del diritto. Verrebbe da dire *Quos perdere vult deus de-*

*mentat*, ma la spiegazione è molto più banale. Le aziende del nostro capitalismo familiare dopotutto si arrabattano nel produrre merendine, magliette e pantaloni. Non possono fornire supplenze concettuali sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari, dove gli studiosi hanno fallito.

---

**Note:**

(8) R. Lupi e S. Capitani, «Maggiore imposta accertata non sempre significa ricchezza non registrata», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2012, pag. 7; L.R. Corrado, R. Lupi, «I "grandi evasori": dov'è nascosta la ricchezza nelle organizzazioni aziendali?», *ivi* n. 2/2012, pag. 134.

(9) Il volume era *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2001, esaurito, le cui parti strutturalmente valide sul tema dell'evasione interpretativa sono reperibili sul nostro sito ([www.fondazione-studitributari.com](http://www.fondazione-studitributari.com)).

(10) Mi piace ricordare un altro esempio, trattato in questo numero da A. Tomassini («Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa»), di un altro fuoco di paglia giurisprudenziale, come la sentenza «Philip Morris» del 2003. Il fatto è che l'attualità si sedimenta solo se ha una identità, una cornice stabile costituita, per noi che trattiamo questo settore, dalla determinazione della ricchezza ai fini tributari.

## La fittizietà come «quid pluris» rispetto all'indeducibilità nel reato di dichiarazione infedele

di Dario Stevanato, RL

Il reato di dichiarazione infedele presuppone ricchezza non registrata, oppure costi mai sostenuti o estranei alla sfera dell'impresa (questione interpretativa), insidiosi sul piano della difficoltà di individuazione, e quindi «decettivi» per usare un aggettivo ricorrente nella relazione al decreto legislativo sui reati tributari. Su questo presupposto sistematico la sanzione penale va esclusa nel caso di contestazioni interpretative ed ancor meno delle regole valutative sulla deducibilità dei costi. Ciò in quanto i costi semplicemente ritenuti «indeducibili» dal punto di vista fiscale (e non anche inesistenti, palesemente estranei alla sfera imprenditoriale, ecc.) non denotano alcun intento ingannatorio e di nascondimento, giacché l'Amministrazione è posta in grado di verificare se la tesi del contribuente, circa la deducibilità del costo, è corretta o meno, ed eventualmente di disattenderla.

### ■ Ai fini del reato di dichiarazione infedele, «fittizio» non equivale a indeducibile

Dario Stevanato

Il provvedimento di richiesta di archiviazione che pubblichiamo (1) si segnala per aver preso posizione, con buona consapevolezza del tema, sul significato dell'espressione «elementi passivi fittizi» nell'ambito del reato di dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000). Si trattava di una denuncia di reato innescata dalla contestazione fiscale di indeducibilità di una perdita da negoziazione del credito, affermata dall'Amministrazione sulla base della supposta applicabilità del requisito degli «elementi certi e precisi», e della loro ritenuta mancanza nel caso di specie. Il PM ha sul punto osservato che nel nostro sistema sanzionatorio penale si dovrebbe però dimostrare che il colpevole ha dedotto una perdita «in realtà insussistente (o perché mai avvenuta o perché creata ad arte attraverso artifici contabili)», come del resto si desume dall'art. 4, che, «nel fare riferimento a costi indeducibili perché fittizi, rende chiaramente l'idea che l'infedeltà della dichiarazione deve derivare dalla deduzione di un costo in realtà insussistente, perché mai sostenuto, o non deducibile - per così

dire - in assoluto, ad esempio perché non inerente all'attività d'impresa. Non si può invece ritenere applicabile la sanzione penale nei casi in cui la deducibilità del costo sia esclusa dall'amministrazione finanziaria perché non rispondente a determinati parametri contabili e valutativi. In altre parole, nel caso di specie il costo (la perdita) sarebbe indeducibile se si dimostrasse che a fronte della cessione del credito e della sua svalutazione la società acquirente o chi per lei avesse ad esempio percepito compensi non contabilizzati o altri benefici, cosa che nel caso di specie si può escludere o che comunque non emergerebbe dalle indagini svolte».

Il provvedimento esclude dunque, del tutto correttamente, che «elementi passivi fittizi» possa assumere un significato equivalente a quello di «costi indeducibili». Perché si configuri l'ipotesi di reato occorre qualcosa di più, cioè che il costo sia inesistente, mai sostenuto (senza che vi sia un docu-

#### Nota:

(1) Per il testo cfr. pag. 305.

mento o una fattura di acquisto per operazioni inesistenti, o una falsa rappresentazione nelle scritture contabili, giacché altrimenti scatterebbero i reati di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 3 e 4 del citato decreto legislativo), e a questa stregua ci può pure stare l'ipotesi della assoluta non inerente all'attività di impresa, menzionata nel provvedimento del PM. In effetti, dedurre un costo palesemente non inerente (si pensi ad un acquisto di beni destinati ad uso personale dell'imprenditore, dei suoi familiari, dei soci, ecc.), addossandolo alla società, significa a ben vedere dedurre un costo «giuridicamente inesistente», in quanto non riferibile all'impresa. Lasciando da parte le questioni valutative ed estimative, che pongono problematiche particolari (si pensi al *transfer pricing* od alla valutazione del magazzino), il sistema sanzionatorio penale sembra presupporre sempre un'attività di occultamento o di nascondimento da parte del contribuente, che può avere carattere materiale (mancata contabilizzazione di ricavi) o anche «giuridico» (nascondimento di una quota del reddito tassabile attraverso la deduzione di costi mai sostenuti o estranei alla sfera dell'impresa). Al contrario, i costi semplicemente ritenuti «ineducibili» dal punto di vista fiscale (e non anche inesistenti, palesemente estranei alla sfera imprenditoriale, ecc.) non denotano alcun intento ingannatorio e di nascondimento, giacché l'Amministrazione è posta in grado di verificare se la tesi del contribuente, circa la deducibilità del costo, è corretta o meno, ed eventualmente di disattenderla. Se l'intento del legislatore penale del 2000 era quello di colpire i comportamenti connotati da un significativo tasso di «decettività», non si può applicare la sanzione penale nel caso di mera violazione delle norme ed ancor meno delle regole valutative sulla deducibilità dei costi.

All'epoca in cui fu emanata la riforma del 2000, mi sembrava di poter rilevare una qual certa asimmetria nella formulazione dell'art. 4, laddove da un lato gli elementi passivi vi compaiono solo se connotati da «fittizietà», mentre dall'altro lato si richiede semplicemente che gli elementi attivi siano non dichiarati, e ravvisavo il pericolo di una interpretazione estensiva del concetto di «fittizietà» dei costi, per esigenze di omogeneità interne all'art. 4, e di differenziazione rispetto alle altre ipotesi di reato in cui pure vengono menzionati gli

«elementi passivi fittizi» (2). Si può tuttavia forse più fondatamente ritenere che, nell'ambito dell'art. 4, come pure degli altri reati dichiarativi, l'elemento imprescindibile sia comunque quello del nascondimento, dell'occultamento, che può aversi sia dal lato dei ricavi che dal lato dei costi. L'occultamento dei ricavi (incassi in nero) è infatti altrettanto «decettivo» e ingannatorio della deduzione di costi fittizi, perché si tratta di comportamenti che non consentono all'Amministrazione di confrontarsi con (e se del caso contestare) le qualificazioni giuridico-interpretative effettuate dall'impresa, nel primo caso perché il nascondimento dei ricavi non lascia traccia nella contabilità, nella dichiarazione e nei calcoli volti alla determinazione dell'imponibile, e nel secondo caso perché l'inserimento tra gli elementi negativi di reddito di costi inesistenti, mai sostenuti o palesemente estranei alla sfera dell'impresa ha una oggettiva attitudine ingannatoria che i costi (semplicemente) ineducibili non hanno. Insomma, per restare al caso delle perdite su crediti, la loro contabilizzazione e valorizzazione ai fini della dichiarazione non crea alcun problema od ostacolo all'Amministrazione che voglia verificare la sussistenza dei requisiti per la deducibilità; al contrario, il tentativo di dedurre un costo mai sostenuto, estraneo alla sfera d'impresa, in definitiva «fittizio», può emergere solo fortuitamente o all'esito di indagini approfondite, ma non nei controlli «di routine».

L'estraneità dei costi meramente ineducibili all'area di rilevanza penale dovrebbe indurre poi ad interrogarsi ulteriormente sull'erroneità della recente tesi della Cassazione espressa in materia di sanzionabilità penale dell'elusione tributaria, in cui per definizione non c'è alcun nascondimento della realtà, e se si discute di elementi passivi questi non sono certo «fittizi», e nemmeno ineducibili alla luce delle regole fiscali *prima facie* applicabili (salva l'inopponibilità del procedimento elusivo all'Amministrazione finanziaria).

---

**Nota:**

(2) Cfr. D. Stevanato, «Gli elementi passivi fittizi tra "inesistenza" e "ineducibilità" del costo», in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari* (a cura di R. Lupi), Milano, 2000, pag. 107 ss.

## ■ Il dolo tra ricchezza non registrata e valutazione giuridica

RL

Il provvedimento di richiesta di archiviazione che pubblichiamo conferma una tendenziale saggezza, soprattutto se si considera l'estraneità di materia, dei giudici penali rispetto ai reati tributari.

Al di là di tanti allarmismi mediatico-comunicazionali, in buona parte dovuti all'esigenza di «vendere» riviste specializzate, si conferma il buonsenso della magistratura penale in tema di «evasione interpretativa» (3). E si conferma anche, come via di uscita, la valutazione della carenza di «dolo», che, giustamente, nel caso della sentenza «Dolce e Gabbana» (4), ha portato a smentire le tesi pregiudiziali secondo cui, nell'evasione interpretativa e nell'elusione, il dolo manca per definizione. Perché qualche volta possono esserci interpretazioni così platealmente sfacciate che il contribuente le adotta solo sperando nella loro mancata rilevazione da parte del Fisco.

Vedremo nel prossimo numero come la dottrina tributaristica del 2000 sia stata incapace di distinguere tra ricchezza non registrata e contestazioni interpretative, motivo per cui non me la sento di criticare la sentenza «Dolce e Gabbana», giustamente critica verso un provvedimento impugnato che vedeva la mancanza di dolo «per definizione» in tutte le questioni interpretative.

Il caso dell'inerenza è da manuale per capire la distinzione tra i costi parzialmente personali «scariati» da una attività commerciale o professionale senza arrivare ad un'alterazione della realtà e l'alterazione delle caratteristiche della ricchezza regi-

strata, che ricorre, ad esempio, quando si compra un romanzo e si fa fatturare l'operazione come acquisto di libri giuridici per poterlo scaricare (5); in quest'ultimo caso, infatti, si compie un «falso veniale», per un importo trascurabile, ma si tratta pur sempre di alterazione (6). Puramente interpretativa è invece la situazione di chi deduce spese reali, senza manipolarne la descrizione, ma rispetto alle quali il Fisco afferma trattarsi di spese personali, come quelle per carburanti, garage, telefoni, computer, alberghi, ristoranti.

Anche qui, come sempre nelle scienze sociali, i concetti distinti si intrecciano, con le consuete zone grigie e sfumature tipiche delle scienze sociali.

### Note:

(3) Cfr. R. Lupi, L. Barbone, «Contestazioni interpretative» e sanzioni penali tra equilibrio di fondo ed «espedienti punitivi», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2010, pag. 605.

(4) Commentata anche in questo stesso numero, D. Terracina, RL, «Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"», pag. 295.

(5) Dicendo al negoziante «tanto per lei è la stessa cosa, vero?».

(6) Credo che vicende del genere si realizzino molto frequentemente, tutte accomunate dall'obiettivo di trasformare artificialmente «consumi» in «costi di produzione». Un altro caso è quello del cliente che chiede al fornitore di emettere fattura «per lavori svolti nello studio», quando invece i lavori sono stati svolti su un immobile personale; anche qui c'è ricchezza non registrata in quanto la fattura esprime falsamente la realtà, e si commette una evasione in senso materiale, facendo apporre una indicazione falsa su un documento vero, facendo assegnamento sulla difficoltà di controllo da parte del Fisco.

## ■ La richiesta di archiviazione

### Procura della Repubblica presso il Tribunale di Padova, Richiesta di archiviazione, 12 luglio 2010 - P.M. Falcone

Il Pubblico Ministero dott. Giorgio Falcone, Sost. Procuratore della Repubblica,  
– visti gli atti del procedimento penale di cui in epigrafe nei confronti di B.G. in atti generalizzato;  
– per il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000;  
– iscritto nel registro delle notizie di cui all'art. 335, comma 1, c.p.p. in data 26 giugno 2009;

#### Rilevato che

la dichiarazione infedele segnalata dalla Guardia di Fi-

nanza a carico del G.A.V. s.p.a. emergerebbe dalla contabilizzazione di una perdita su un credito vantato da una società del gruppo nei confronti di una controllata albanese e ceduto ad un'altra società del gruppo, con conseguente svalutazione e perdita (contabilizzata nel bilancio consolidato a fini fiscali).

Al di là del ben più complesso contesto economico e commerciale in cui la cessione del credito si inseriva, si deve evidenziare che nel caso di specie mancano elementi certi per ritenere che in sede di dichiarazione sia

stata consapevolmente indicata una perdita che si sapeva essere indeducibile come costo, al fine di evadere le imposte.

Il fatto che la società avesse anche chiesto un parere *pro veritate* ad un esperto del settore sul punto significa che il problema era stato affrontato. D'altra parte, il fatto che l'esperto abbia reso avvertita la società capo gruppo circa il pericolo che l'amministrazione finanziaria considerasse indeducibile la perdita in questione non significa di per sé che la dichiarazione dei redditi, in ipotesi infedele, sia stata presentata con la consapevolezza della sua infedeltà.

Si deve a questo punto evidenziare che dal punto di vista penale la condotta p. e p. dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 si salda con il dolo specifico e con quello generico che come ovvio deve ricomprendere tutti gli elementi essenziali della fattispecie criminosa, nelle sue componenti oggettive: se il credito in questione risulta essere stato ceduto ad un prezzo di gran lunga inferiore al credito medesimo e se questo comporta una perdita dal punto di vista sostanziale si fatica ad individuare la sussistenza del reato in questione in tutte le sue componenti oggettive e soggettive per il solo fatto di avere dedotto una perdita che l'amministrazione finanziaria considera indeducibile perché non rispondente a determinati parametri di oggettività e certezza.

Nel nostro sistema sanzionatorio penale, se non si vogliono violare i principi di fondo che lo ispirano, si deve invece dimostrare che il colpevole ha dedotto - nel caso di specie - una perdita in realtà insussistente (o

perché mai avvenuta o perché creata ad arte attraverso artifici contabili). D'altra parte la stessa descrizione della fattispecie p. e p. dall'art. 4 legge cit., nel fare riferimento a costi indeducibili perché fittizi, rende chiaramente l'idea che l'infedeltà della dichiarazione deve derivare dalla deduzione di un costo in realtà insussistente, perché mai sostenuto, o non deducibile - per così dire - in assoluto, ad es. perché non inerente all'attività d'impresa. Non si può invece ritenere applicabile la sanzione penale nei casi in cui la deducibilità del costo sia esclusa dall'amministrazione finanziaria perché non rispondente a determinati parametri contabili e valutativi. In altre parole, nel caso di specie il costo (la perdita) sarebbe indeducibile se si dimostrasse che a fronte della cessione del credito e della sua svalutazione la società acquirente o chi per lei avesse ad esempio percepito compensi non contabilizzati o altri benefici, cosa che nel caso di specie si può escludere o che comunque non emergerebbe dalle indagini svolte.

In tale contesto, pertanto, non si può che concludere per l'impossibilità di pervenire ad una condanna penale per mancanza del dolo e dunque che il fatto non costituisce reato.

Visti gli artt. 408 c.p.p., 125 del D.Lgs. n. 271/1989.

### Chiede

che il Giudice per le indagini preliminari in sede voglia disporre l'archiviazione del procedimento e ordinare la conseguente restituzione degli atti al proprio Ufficio.

## RIVISTE



## Trusts e attività fiduciarie

### Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

**Direzione scientifica:** Maurizio Lupoi

**Comitato scientifico:** S.M. Carbone, U. Carnevali, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini

Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i **saggi** dei massimi esperti sull'istituto del trust e dei negozi fiduciari, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust, e la **bibliografia** degli **scritti italiani** in materia.

Compreso nel prezzo d'abbonamento il Servizio **Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo

libero, per autore o anno di pubblicazione;

- **Massimario di Giurisprudenza**, le massime delle sentenze emanate dal 1860;

**www.ipsoa.it/trust**

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 275,00

Ipsoa. pagg. 112

### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**

[www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)

Tel. 02/82476794 - Fax 02.82476403

- **Agenzia Ipsoa di zona** ([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **www.ipsoa.it**



## Ritenute alla fonte: gli equivoci delle spiegazioni civilistico-processuali

di Filippo Brisacani, Leda Rita Corrado, RL

La ritenuta originaria era «a titolo di imposta», dopodiché, per adattarla a una tassazione personale come l'IRPEF, venne trasformata spesso in ritenuta d'acconto. Senza capirne la portata di strumento di visibilità della ricchezza, di segnalazione al Fisco, più che di riscossione. Intuitivamente, la ritenuta è stata esclusa per tutti i flussi di ricchezza a basso valore aggiunto, come quelli fiscalmente di impresa, senza però essere sostituita da altre segnalazioni, anche dove erano possibili, cioè per prestazioni verso aziende; per decenni abbiamo quindi assistito alla possibilità di fatturare senza poi dichiarare, consapevoli che il destinatario della fattura non avrebbe indicato l'operazione al Fisco. Questa trascuratezza verso la funzione economica e la natura amministrativistica delle ritenute spiega molto dei disorientamenti e delle evasioni fiscali degli ultimi decenni.

### ■ Spiegazioni civilistiche delle ritenute alla fonte: come allontanarsi dalla sostanza del fenomeno

Filippo Brisacani

#### Sostituto d'imposta come figura di «diritto amministrativo delle imposte»

La figura del sostituto d'imposta è uno di quei meccanismi, tipici della tassazione attraverso le aziende, tendenti a utilizzare terzi ai fini dell'individuazione, determinazione e tassazione della ricchezza. La sostituzione d'imposta è il cardine di un meccanismo di contrasto di interessi che fa arrivare nelle casse dell'Erario gran parte del gettito tributario, pertanto, rappresenta un'espressione del principio, da tempo sostenuto su *Dialoghi* (1), secondo cui il Fisco chiede a chi è strutturato amministrativamente di riscuotere le imposte nei confronti di chi non lo è, ed eventualmente di segnalarlo al Fisco.

In assenza di una figura simile, sarebbe impossibile gestire qualsiasi cd. fiscalità di massa, poiché il numero significativo di persone coinvolte nel processo di distribuzione della ricchezza comporterebbe costi ed adempimenti ingestibili nei confronti dei singoli contribuenti.

#### Le forzature delle spiegazioni civilistiche

La dottrina tradizionale non ha colto il fondamento «amministrativistico» della sostituzione d'imposta e ha cercato di spiegarla attraverso diverse figure civilistiche (2). Si tratta di un caso emblematico di utilizzazione di soluzioni civilistiche per spiegare un problema eminentemente di diritto amministrativo. In quest'ottica si cercava di spiegare la sostituzione di imposta forzando la figura del «pignoramento presso terzi», nel quale si omette l'escussione del debitore diretto. Insomma, secondo quest'ordine di idee, il sostituto è considerato come terzo assoggettato ad esecuzione forzata e correlativamente la sostituzione come un caso di esecuzione presso terzi.

#### Note:

(1) Cfr. F. Galletti, R. Lupi, «Tassazione aziendale e sostituti d'imposta, tra polemiche, riscossioni e segnalazioni», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2010, pagg. 131-132.

(2) In particolare, cfr. A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969.

Inoltre, è stato messo in evidenza che, anche senza estinzione del soggetto d'imposta, talvolta al suo posto subentra una terza persona. Da quest'idea si fa derivare che l'effetto della sostituzione d'imposta si manifesta innanzitutto nella circostanza che il sostituto «subentra» nel debito tributario del soggetto cui si riferisce il presupposto, inteso come ricchezza colpita. In tal modo, il peculiare fenomeno della sostituzione tributaria veniva dichiaratamente ricondotto alla «successione nel debito d'imposta» (3).

Tra le figure civilistiche utilizzate per spiegare la sostituzione d'imposta si ricorda anche la rappresentanza *ex lege*, per la quale un terzo (sostituto) estraneo al rapporto o fatto dal quale deriva l'obbligazione tributaria, ne diventa il soggetto passivo, con diritto (che in alcuni casi è anche un dovere) di rivalersi preventivamente sul sostituito dell'ammontare d'imposta (4). Il sostituto sarebbe così una sorta di «rappresentante legale di diritto pubblico» ai fini della riscossione e del pagamento dell'imposta (5). L'utilizzazione di questa spiegazione civilistica sembra la meno lontana dalla sostanza amministrativistica del fenomeno che ci interessa.

Sempre sul piano civilistico si collocava altra autorevole dottrina (6) sulla sostituzione tributaria: si prendono le mosse dalla possibilità privatistica del debitore di indicare al creditore un altro soggetto - debitore a sua volta del debitore originario - verso cui soddisfarsi. Ove il creditore sia consenziente, la prestazione del debitore aggiunto è ugualmente in grado di soddisfare l'attesa del creditore. Si trascura però che la «delegazione di pagamento» privatistica dipende da un concorso di manifestazioni di volontà del debitore principale (delegante) che chiede al suo creditore (delegatario) che a pagarlo, al suo posto, sia un altro soggetto (delegato), in modo che, se il creditore acconsente, il pagamento effettuato dal delegato, soddisfacendo l'interesse specifico del creditore e producendo i suoi effetti sulla sfera del delegante, serva ad estinguere l'obbligazione del delegante verso il delegatario (7).

Singolarmente tortuosa poi l'idea che la legge assorba l'iniziativa del debitore e il consenso del creditore, col terzo chiamato in garanzia (8) né più né meno considerato come un «rappresentante volontario» del sostituito.

L'obbligo del sostituto sarebbe «complementare», nel senso che l'ente impositore invita il sostituto a pagare perché pensa che il pagamento dell'obbligazione tributaria o civile sia nell'effettuazione della ritenuta e non più esattamente nel versamento di questa al Fisco per conto del sostituito, effettivo debitore d'imposta (9).

È ispirato ad un'ottica civilistica anche l'apparente dilemma secondo cui la sostituzione tributaria consta di due rapporti giuridici (l'uno facente capo al sostituto, l'altro al sostituito), ovvero di un solo rapporto obbligatorio d'imposta complesso, la cui situazione passiva sia occupata dal sostituto.

L'impostazione civilistica pervadeva la configurazione dell'esistenza di due rapporti obbligatori, aventi lo stesso oggetto, ma diversi soggetti passivi: il reddituario e il sostituto (10), il primo con la funzione di far nascere l'obbligazione, l'altro di adempierla (11).

La stessa matrice civilistica si ritrova nell'opposta concezione (12) sull'unicità del rapporto obbligatorio d'imposta complesso, dal quale scaturisce la sola obbligazione tributaria del sostituto. La ragione della complessità non è lo sdoppiamento del debito, ma lo sdoppiamento del fatto da cui nasce l'obbligo di pagare il tributo. Il sostituto, infatti, diventa soggetto passivo d'imposta perché, erogando il reddito, trattiene l'imposta, mentre il sostituito non entra nell'obbligazione, ma rimane nel

#### Note:

(3) Cfr. A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, cit., pagg. 7-8.

(4) Cfr. A. Uckmar, «Del sostituto d'imposta», in *Dir. prat. trib.*, 1940, pag. 115.

(5) Cfr. A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, cit., pagg. 8-9.

(6) Cfr. M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937; Id., «Rapporti sostanziali e processuali fra soggetto passivo "sostituto" e "sostituito" nel nostro diritto tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II.

(7) Cfr. C. Gangi, *Scritti giuridici vari. Il debito e la responsabilità*, vol. I, Padova, 1933, pag. 13.

(8) Cfr. D. D'Angelo, *Per un Aggiornamento della figura del sostituto d'imposta*, Milano, 1991, pag. 177-178.

(9) Cfr. M. Pugliese, «Rapporti sostanziali e processuali fra soggetto passivo "sostituto" e "sostituito" nel nostro diritto tributario», cit., loc. cit., pag. 10.

(10) Nondimeno quest'idea veniva sostenuta con argomentazioni comprendenti principi e concetti di ordine eterogeneo, giuridici gli uni, economici gli altri.

(11) Cfr. A.D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1938, pag. 101.

(12) Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, UTET, 1955; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Milano, 1937.

più vasto rapporto giuridico d'imposta e determina le condizioni per la sua esistenza nell'obbligazione del sostituto. Pertanto, secondo tale tortuosa concezione, la sostituzione attiene alla sola obbligazione e non all'intero rapporto tributario e il soggetto passivo s'identifica col solo debitore del tributo (13).

## **L'indifferenza verso la spiegazione di diritto amministrativo**

Tutte le spiegazioni che precedono trascurano il fondamento amministrativistico del sostituto d'imposta, figura tipica anche all'estero quando il Fisco usa le «parti terze» per farsi indicare la ricchezza o addirittura versare quote di tributi (14). L'inquadramento di diritto amministrativo del sostituto d'imposta è indispensabile per orientarsi nei sistemi fiscali contemporanei, dove la nostra ritenuta, pur dove non esiste, è rimpiazzata da una fitta trama di segnalazioni al Fisco, che da noi andrebbe estesa oltre la barriera dei redditi di lavoro dipendente e autonomo (15).

La funzione esattiva della ritenuta attribuita al sostituto d'imposta, in anni risalenti, ha portato fuori strada l'istituto, e ne ha bloccato lo sviluppo. In Italia si è finiti per esaurire tutto il fenomeno tributario nella ritenuta, cioè senza coinvolgere il Fisco, mentre in altri Paesi europei i soggetti erogatori di redditi si limitano a segnalare al Fisco le generalità dei percettori; a questi ultimi il Fisco medesimo chiede poi le imposte, o ne verifica il pagamento, incrociando le segnalazioni degli eroganti e le dichiarazioni dei percettori.

Anche le esperienze estere, quindi, confermano che la tassazione analitico contabile dei redditi non può oggi fare a meno della contabilità delle aziende. Cui il legislatore chiede di operare la ritenuta di acconto, anziché limitarsi alla sola segnalazione. Si tratta di un lavoro faticoso (soprattutto per quelle strutture con una minima organizzazione, si pensi ai liberi professionisti privi di struttura o alla «piccolissima impresa», come il tassista che paga il ragioniere, o il condominio) e non remunerato, rispetto al quale al Fisco resta ben poco da fare.

C'è stata, nel nostro sistema, una forza di inerzia del precedente istituto della sostituzione di imposta come strumento di tassazione definitiva, precedente alla tassazione attraverso le aziende. Per rea-

lizzare la progressività dell'IRPEF, nel 1973, la ritenuta di imposta è stata trasformata spesso in ritenuta di acconto, inserendo una funzione segnaletica oltre a quella esattiva. La funzione esattiva della ritenuta d'acconto ha però finito per ostacolare la funzione segnaletica del percettore del reddito, quasi più importante, soprattutto dove le aziende non arrivano (pensiamo ai lavoratori autonomi, cioè, piccoli commercianti, artigiani, liberi professionisti, e agli autonomi d'impresa) o non sono affidabili. La ritenuta d'acconto era economicamente tollerabile solo per attività ad alto valore aggiunto, dove l'anticipazione finanziaria per il fornitore è modesta. In altri casi la ritenuta, che colpisce ricavi e compensi lordi, unico dato conosciuto all'erogante, avrebbe dato luogo ad eccessivi crediti di imposta per chi è tassato su redditi netti (16). Questo ha ostacolato lo sviluppo di diverse forme di segnalazione al Fisco e ha creato una serie di equivoci, che hanno «tarpato le ali» a questo meccanismo e lo hanno fatto funzionare solo in alcuni settori, alimentando i casi di ricchezza non registrata ai fini fiscali. Dove, infatti, la ritenuta non poteva funzionare si è bloccata anche l'informazione al Fisco, pur dove i clienti, potenziali segnalatori, erano imprese medio grandi.

Le segnalazioni oggi ottenute attraverso le ritenute andrebbero, quindi, estese a tutti i percettori di redditi erogati dalle aziende, anche se formalmente imprenditori, ma sostanzialmente «autonomi» o micro-aziende. Sarebbe un utile strumento conoscitivo per il Fisco, nella valutazione della coerenza del giro d'affari dichiarato, come dirà Lupi di seguito, in quanto un giro d'affari coerente potrebbe non esserlo più se sono verosimili operazioni verso consumatori finali, di cui manca invece qualsiasi traccia. Sarebbe poi ostacolata la prassi di emettere

### **Note:**

(13) Cfr. D. D'Angelo, *Per un Aggiornamento della figura del sostituto d'imposta*, cit., pag. 208-209.

(14) Sul «third party reporting» come determinante dell'emersione della ricchezza ai fini tributari si veda R. Lupi, A. Santoro, «La cause dell'evasione: dal senso civico al "third party reporting"», in *Dialoghi Tributari* n. 2/2012, pag. 121.

(15) Cfr. F. Galletti, R. Lupi, «Tassazione aziendale e sostituti d'imposta, tra polemiche, riscossioni e segnalazioni», cit., loc. cit., pag. 133.

(16) Cfr. R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario, La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, IPSOA, 2011, pag. 96.

fatture attive senza poi registrarle, magari verso clienti che le deducono fiscalmente (17).

La stima delle attività «autonome» può essere aiutata da informazioni provenienti dalle aziende, che spesso utilizzano «autonomi», come i rappresentanti di commercio, e possono segnalarli al Fisco, esattamente come i dipendenti.

Questa segnalazione delle aziende potrebbe essere un elemento decisivo per valutare quelle fatte verso privati, non tenuti ad alcuna segnalazione; si potrebbe aggiungere la segnalazione dei privati, secondo il «contrasto di interessi», in cui è attribuita al consumatore finale una detrazione d'imposta, a fronte della segnalazione al Fisco delle generalità del fornitore. In assenza delle aziende, questa segnalazione dovrebbe avvenire attraverso i professionisti, che inoltrano le dichiarazioni di consumatori, ovviamente privi di una struttura aziendale che possa segnalare alcunché; questo tentativo di costruire segnalazioni contabili, a beneficio del Fisco, in assenza delle aziende, non è mai stato veramente compreso (18).

La carenza di una teoria della tassazione attraverso le aziende ha impedito di progettare una «segnalazione senza ritenuta» per le attività a più modesto valore aggiunto. Non si sono, quindi, utilizzate le strutture amministrative aziendali eroganti come segnalatrici di redditi corrisposti a percettori «sfuggenti», oggi privi di qualsiasi adeguata forma di segnalazione al Fisco da parte dei clienti, che si cercò di realizzare attraverso indiscriminati elen-

chi clienti e fornitori, impopolari proprio perché troppo generalizzati e complessi. Sono state perse possibilità importanti di valutare la congruità dei ricavi degli «autonomi», segnalando anomalie di piccoli commercianti o artigiani, esercenti normalmente attività verso consumatori finali, i cui corrispettivi registrati sono «stranamente» rivolti solo ad aziende ed altre entità «segnalatrici» (stranezza che è indice di un probabile occultamento dei corrispettivi verso privati). Esistono, quindi, ancora i margini per estendere, attraverso le aziende, il controllo fiscale sulla parte di economia meno rigida, con le maggiori possibilità di nascondere i ricavi.

Affinché il meccanismo tassazione-segnalazione possa funzionare al meglio è necessario abbandonare gli aspetti puramente esattivi della ritenuta (o limitarli solo al reddito di lavoro dipendente), cercando di estendere le segnalazioni e di renderle più efficienti in quei settori dove le ritenute non arrivano, ossia dove le aziende mancano, al fine di estendere, al di là dei redditi di lavoro, la sfera di controllabilità del Fisco.

#### Note:

(17) Sul tema, che spesso balza agli onori delle cronache, A. Barbaresi e M. Fedele, «Omessa dichiarazione di operazioni fatturate e teoria della tassazione: lo strano caso del dr. Scannagatti», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2010, pag. 13.

(18) Cfr. R. Lupi, *Manuale Giuridico di Scienze delle Finanze*, Roma, 2012, pag. 251 ss.).

## ■ La ritenuta alla fonte, tra matrice amministrativistica e oggetto economico del diritto tributario

Leda Rita Corrado

### La ritenuta alla fonte come esercizio di una funzione amministrativa

Come si rileva anche nell'intervento precedente, la «tassazione attraverso le aziende», sfruttando il latente contrasto di interessi tra le organizzazioni economiche (più o meno articolate) e i loro interlocutori, s'insinua nei flussi di ricchezza che li legano e impone adempimenti tributari idonei a condizionare a loro volta le negoziazioni, in un rapporto biunivoco tra matrice amministrativistica e oggetto economico del diritto tributario (19).

A questo schema è riconducibile anche la ritenuta alla fonte caratterizzata dall'inserimento nel ciclo dei debiti e dei costi, uno dei gangli economici in cui è più agevole intercettare la ricchezza da sottoporre a imposizione: nel momento in cui le orga-

Leda Rita Corrado - Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista

#### Nota:

(19) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, ed. prov., giugno 2012, Roma, parte I, §§ 2.6.

nizzazioni economiche remunerano i fattori produttivi, viene loro imposto di versare e segnalare all'Erario una quota di una somma che, per il percettore-fornitore, rappresenta un provento, sia esso un reddito di lavoro dipendente (stipendi e salari) o autonomo (compensi professionali) oppure un reddito di capitale (interessi) *et cetera*.

Si tratta di una scelta ragionevole, perché a) l'adempimento tributario è concentrato in capo ad un unico soggetto, debitore di un vasto numero di contribuenti e b) il sostituto non deve sopportare un sacrificio rilevante, trattandosi di un soggetto organizzato amministrativamente (20) che dispone della provvista finanziaria (la somma di cui è debitore nei confronti del sostituto) dalla quale decurtare l'importo corrispondente alla ritenuta.

### **Da meccanismo di riscossione a strumento di segnalazione**

Con la riforma tributaria degli anni Settanta, la ritenuta ha ampliato i propri compiti, trasformandosi inconsapevolmente in strumento di segnalazione (21), attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria acquisisce da un solo soggetto strutturato informazioni (le generalità del sostituto e il titolo del pagamento) che le consentono di attuare controlli incrociati nei confronti di un'ampia platea di contribuenti.

La funzione esattiva ostacola però quella segnaletica, impedendo l'ampliamento alla generalità delle imprese dell'ambito di operatività dell'istituto. Brisacani osserva correttamente che la ritenuta (22) è praticabile soltanto in relazione ad attività ad alto valore aggiunto, come quelle professionali: la sua estensione ai rapporti tra le imprese potrebbe infatti generare inconvenienti finanziari. La ritenuta è calcolata sui corrispettivi contrattuali, vale a dire su importi comprensivi dei costi, perché si tratta di elementi dei quali il sostituto, come già rilevato in nota, non ha contezza. Quando i costi sono ingenti, la misura elevata della ritenuta determina un fisiologico credito di imposta, sottraendo liquidità al sostituto.

### **I rimedi a favore del sostituto: è esercitabile l'azione di risarcimento del danno derivante dal «cattivo» esercizio di una funzione amministrativa?**

Viene da chiedersi se la lettura della ritenuta quale

momento di esercizio di una funzione oggettivamente amministrativa possa in qualche misura incidere sul dibattito relativo alle liti tra sostituto e sostituto (23).

Secondo l'indirizzo più risalente della giurisprudenza di legittimità, mentre la lite di rimborso ricadeva nella giurisdizione tributaria, quella di rivalsa era riconducibile alla giurisdizione ordinaria (24); le pronunce successive hanno ribaltato que-

#### **Note:**

(20) Almeno di solito, anche se poi, per l'effetto di trascinamento delle classificazioni formali, sono stati nominati sostituti di imposta persino i liberi professionisti.

(21) Sulla praticabilità dei vari meccanismi di segnalazione e tracciabilità della ricchezza, si veda R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008, pag. 193.

(22) Commisurabile solo ai ricavi lordi del percettore, in quanto l'erogante è privo di conoscenza legale sulla struttura dei costi del suo fornitore.

(23) A livello di primissimo orientamento bibliografico, oltre ai commenti citati *infra* si vedano M. Basilavecchia, «Sostituzione tributaria», in *Digesto*, IV ed., vol. XV, Torino, 1998; Id., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, pag. 38; A. Giovannini, «Aspetti processuali del rapporto di sostituzione», in *Rass. trib.*, 1990, I, pag. 145; C. Glendi, «Le c.d. azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta», nota a TAR Lazio, Sez. I, 12 gennaio 1976, n. I, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, pag. 229 ss.; S.M. Messina, «Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituto», in *Corr. Trib.* n. 41/2009, pag. 3346; P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 194; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 20; F. Tesaro, «L'azione di rimborso delle ritenute di acconto nel passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, pag. 34 ss.; Id., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 37 ss.; Id., «In tema di liti fra sostituto e sostituto», in *Rass. trib.*, 1984, I, pag. 447.

(24) La controversia fra il datore di lavoro ed il lavoratore, che riguardi esclusivamente la legittimità delle ritenute effettuate dal primo su somme corrisposte al secondo, in qualità di sostituto di imposta per l'IRPEF, ancorché in osservanza di istruzioni e circolari diramate dall'Amministrazione finanziaria, ma senza introdurre alcuna pretesa nei confronti di quest'ultima, spetta alla cognizione del giudice ordinario, secondo le regole di competenza del rito del lavoro, e non delle Commissioni tributarie, in quanto investe, non il rapporto d'imposta, ma le posizioni di credito e debito dei predetti soggetti nell'ambito del rapporto di lavoro, salva restando la facoltà dell'uno o dell'altro di insorgere davanti alle Commissioni tributarie, contestando la debenza dell'imposta avverso gli eventuali atti dell'Amministrazione finanziaria, anche al fine del rimborso di quanto versato, nonché la possibilità di una sospensione del procedimento davanti al giudice ordinario, ove tale controversia di imposta sia stata introdotta, nel concorso dei presupposti fissati dall'art. 295 c.p.c.: così è stata massimata Cass., SS.UU. civ., 29 marzo 1983, n. 2249, in *CED Cass.*, Rv. 427093.

In senso conforme si erano già espresse Cass., Sez. III civ., 16 feb-  
(segue)

sta posizione, riconoscendo la giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie (25). Quest'ultimo orientamento «pantributario» è stato di recente sconfessato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (26), le quali hanno affermato che a) le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate (volontariamente o coattivamente) dal sostituto, rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario (27), e b) entrambi i soggetti (28), se è stato versato più di quanto dovuto - o è stato effettuato erroneamente un versamento totalmente non dovuto - possono richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria ex art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e impugnare dinanzi al giudice tributario l'eventuale rifiuto.

Al fine di tutelare il sostituito, è stata altresì proposta un'ulteriore strada, riconoscendo a questo soggetto anche la possibilità di esperire azione di risarcimento dei danni nei confronti del sostituto che, per superficialità o eccessiva prudenza, abbia operato ritenute non dovute (29): il sostituito, dopo aver adito il giudice tributario per ottenere il rimborso della ritenuta, potrebbe quindi rivolgersi al giudice civile per ottenere il ristoro del pregiudizio consistente nella mancata tempestiva disponibilità della somma indebitamente trattenua e derivante da una avventata applicazione di norme tributarie al di là della normale diligenza. Questa soluzione, conforme alla natura amministrativa della ritenuta, pare accolta anche dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha ta-

#### Note:

(segue nota 24)

braio 1978, n. 747, in *Dir. prat. trib.*, 1979, II, pag. 320, con nota di F. Tesoro, «In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito», nonché Cass., SS.UU. civ., 11 aprile 1981, n. 2118, in *CED Cass.*, Rv. 412841, mentre, tra le pronunce successive, si segnala Cass., Sez. lav., 3 aprile 1987, n. 3252, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 26 novembre 1987, n. 8757, *ivi*.

(25) Poiché la ritenuta fiscale d'acconto costituisce l'oggetto di un'obbligazione strumentale ed accessoria rispetto alla - eventuale e futura - obbligazione d'imposta, di cui agevola la riscossione, e resta perciò compresa nell'ampia nozione di rapporto tributa-

rio, la controversia sulla legittimità di tale ritenuta è devoluta alla cognizione esclusiva delle Commissioni tributarie anche se la relativa questione venga dedotta in una controversia tra privati attivata dal sostituto o dal sostituito, non potendo formare oggetto di cognizione *incidenter tantum* perché deve per legge essere decisa con efficacia di giudicato e nel contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria (così Cass., SS.UU. civ., 5 febbraio 1988, n. 1200, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, in *Giur. imposte*, 1988, I, pag. 24, con nota di G. Berliri, «Ritenute d'acconto e competenza giurisdizionale», e in *Giur. it.*, 1988, I, pag. 1771, con nota di F. Tesoro, «L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta»; tra le tante pronunce conformi, si segnala Cass., SS.UU. civ., 15 novembre 2005, n. 23019, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, pag. 299, con nota di R. Lupi, «La giurisdizione tributaria nella lite di "rivalsa successiva": una chiave di lettura», nonché *ivi*, pag. 639, con nota di G. Franson, R. Lupi, «Ancora in tema di giurisdizione (ordinaria o tributaria) sulle liti di "rivalsa successiva"», in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, in *Foro it.*, 2006, I, col. 3480, con nota di M. Anecchino, «Ritenuta versata ma non effettuata. Quale giurisdizione?», e in *ADL*, 2006, II, pag. 653, con nota di A. Turchi, «Spetta alle Commissioni tributarie la giurisdizione sulle controversie tra sostituto e sostituito d'acconto»).

(26) Cass., SS.UU. civ., 26 giugno 2009, n. 15031, commentata da C. Glendi, «Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde nomofilassi delle Sezioni Unite», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2009, pag. 749, e da G. Tabet, «Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?», *ivi* n. 12/2009, pag. 1046; in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA e in *Giur. it.*, 2009, 2553 ss., con nota di A. Turchi, «Le Sezioni Unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituto d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria»; di analogo tenore è Cass., SS.UU. civ., 26 giugno 2009, nn. 15032, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Si sono espresse conformemente Cass., SS.UU. civ., 19 febbraio 2004, n. 3343, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 30 ottobre 2008, n. 26013, *ivi*; Id., 19 dicembre 2009, n. 26820, *ivi*, e successivamente Id., 8 aprile 2010, n. 8312, *ivi* e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2010, pag. 772, con nota di G. Tabet, «Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituito», mentre pare un incidente di percorso l'ordinanza Id., 26 giugno 2009, n. 15047, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2009, pag. 1046, con commento di G. Tabet, «Giurisdizione per le controversie tra sostituto e sostituito in caso di esercizio della rivalsa di ritenute» e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(27) Nella sentenza si legge che «non basta che su una controversia si proietti il riflesso di una norma tributaria perché la stessa venga sottratta alla giurisdizione del giudice ordinario, occorre che la controversia tragga origine da un atto "qualificato" (art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992) e che tale atto sia riconducibile all'autorità fiscale (art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992), in maniera che la controversia abbia ad oggetto direttamente il rapporto tributario e non soltanto gli effetti indiretti di una norma fiscale».

(28) Cfr. R. Lupi, «Davvero la Cassazione esclude la legittimazione del sostituto al rimborso delle ritenute?», nota a Cass., Sez. trib., 19 novembre 2007, n. 23886, in *Dialoghi Tributarie* n. 1/2008, pag. 51 e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(29) R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pag. 673, testo e nota (81), il quale a sua volta richiama P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., pag. 248.

In giurisprudenza, si veda Trib. Firenze, 9 marzo 1987, in *bancadati Dejure*.

lora (30) attribuito al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal lavoratore nei confronti del datore di lavoro per ottenere il risarcimento del danno che gli era derivato dalla ritardata corresponsione di una parte delle retribuzioni dovutegli e consistito nel fatto che, in ragione del cumulo delle retribuzioni, egli aveva dovuto pagare una imposta maggiore per la collocazio-

ne del reddito imponibile in uno scaglione superiore.

**Nota:**

(30) Cass., SS.UU. civ., 18 maggio 2006, n. 11650, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ma *contra* Id., 17 luglio 1992, n. 8683, *ivi*; Id., 13 febbraio 1997, n. 1322, *ivi*; Id., 24 ottobre 1997, n. 10456, in *CED*, Rv. 509198.

## ■ I danni sociali di spiegazioni fuori luogo

RL

Brisacani osserva correttamente che la ritenuta d'imposta era uno strumento definitivo di tassazione, mentre la ritenuta d'acconto ha trovato il suo successo come strumento di segnalazione, oltre che di tassazione. Avere però sovrapposto questi aspetti ha bloccato l'espansione delle segnalazioni, attraverso le ritenute d'acconto, nei settori in cui i margini di utili erano troppo modesti. Dove quindi l'applicazione delle ritenute d'acconto avrebbe provocato crediti d'imposta non è arrivata neppure la segnalazione. In questo modo è stata alimentata la sperequazione, e la lacerazione sociale, tra chi subisce la ritenuta e i «lavoratori indipendenti», che non la subiscono.

Brisacani si sofferma giustamente anche sulla funzione segnaletica della ritenuta rispetto alla presenza di corrispettivi non soggetti a ritenuta. Mi pare un classico caso di utilizzazione di un indizio contabile e documentale per un ragionamento valutativo, di ordine di grandezza. La ritenuta serve infatti ad informarci sul titolo giuridico delle prestazioni rese a chi l'ha praticata, ed in questo è uno strumento ragionieristico-contabile. Solo che esiste una credibilità di relazioni tra le prestazioni rese a sostituti di imposta e quelle rese a privati consumatori finali. Se un esercente professioni indirizzate anche a consumatori finali presenta una anomala prevalenza di operazioni segnalate dai clienti-sostituti d'imposta, il suo dichiarato diventa inverosimile, anche se in assoluto ragionevole. L'anomalia, che andrebbe spiegata, riguarda la mancanza di clienti-consumatori finali, individui, casalinghe e famiglie, con la conseguente forte probabilità che le prestazioni nei confronti di questi ultimi non siano state registrate ai fini fiscali.

Non ho avuto tempo per fare una analisi delle spiegazioni che i più diffusi manuali di diritto tributario forniscono della figura del sostituto di imposta. Ma

la mia sensazione è che non si sia fatta molta strada, nel senso della matrice amministrativistica dell'istituto (31). Il sostituto è costretto a svolgere, sotto pena di sanzioni amministrative, nei confronti del sostituto, un adempimento di diritto amministrativo. Un adempimento amministrativo, o più tecnicamente «una prestazione amministrativa imposta», influisce su un rapporto di diritto privato. Cosicché l'adempimento del dovere amministrativo di effettuare la ritenuta esime da responsabilità civilistiche per mancato pagamento al debitore. Possono però esserci margini di incertezza sull'obbligo di effettuare la ritenuta, e, se il sostituto la effettua senza una tesi sufficientemente fondata (non importa se esatta o meno), rischia di essere ritenuto responsabile dei danni in sede civilistica, dove non si deve discutere se la ritenuta sia o meno dovuta, ma se il sostituto sia stato negligente come debitore, essendosi preoccupato troppo di evitare responsabilità verso il Fisco, delle quali mancava un fondamento minimo.

Anche i rapporti civilistici tra sostituto e sostituito possono quindi essere compresi solo presupponendo la natura amministrativistica dell'adempimento in cui consiste la ritenuta. Lo stesso può accadere in sede di rivalsa IVA, dove, invece, il soggetto obbligato verso il Fisco deve agire in sede civile verso la controparte cliente, che eventualmente contesti il regime IVA applicabile all'operazione. Se invece di inseguire accostamenti forzati a figure civilistiche ci si fosse preoccupati della matrice amministrativistica del diritto tributario, questi punti già sarebbero stati acquisiti, e la fiscalità italiana sarebbe più serena.

**Nota:**

(31) Una conferma la si trova in F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, pag. 126.

## Quali sanzioni per l'omessa maggiorazione 0,40% sul saldo e la prima rata di UNICO?

di Nicola Gualandi e Marcello Tarabusi, RL

Come si calcola la sanzione da applicare quando il contribuente si avvale della facoltà di versare le rate connesse alla (futura) presentazione di UNICO entro 30 giorni dalla scadenza, ma dimentica di versare la maggiorazione dello 0,40%, in tal caso prescritta? L'Agenzia delle entrate ritiene tardivo il pagamento dell'imposta ed applica la sanzione del 30% sull'intero importo. Probabilmente non si tratta di una scelta consapevole di politica tributaria, ma piuttosto della conseguenza di automatismi previsti in sede di programmazione del software di liquidazione delle dichiarazioni. Gli Uffici, trovandosi le comunicazioni di irregolarità emesse in automatico, finiscono per dover sostenere, anche in giudizio, questa posizione indifendibile. Sul piano tecnico è indiscutibile che il versamento dell'interesse (così definito per legge) corrispettivo dello 0,40% non è una condizione di tempestività del versamento e che quindi l'omissione non determina la tardività del pagamento del tributo: si tratta, al contrario, di semplice insufficienza del versamento per un importo pari allo 0,40% omesso, che solo deve costituire oggetto di recupero in sede di liquidazione, calcolando la sanzione dovuta solo sull'importo omesso e non sull'intero tributo versato. Stupisce che le Commissioni tributarie debbano essere investite di questioni di tale natura, e sarebbe auspicabile una rapida presa di posizione ufficiale dell'Agenzia, con successiva correzione del software di liquidazione delle dichiarazioni per sistemare questa anomalia.

### ■ Principio di proporzionalità e omessa autoliquidazione della maggiorazione dello 0,40%

Nicola Gualandi e Marcello Tarabusi

#### Il sonno dei programmatori genera mostri

È talmente nota da risultare abusata, e forse per questo spesso disattesa nella pratica, la massima kantiana per cui «in ogni punizione come tale vi dev'essere anzitutto la giustizia, e questa costituisce l'essenziale di questo concetto» (1). Molto più modestamente, anche nelle sanzioni applicate per le violazioni tributarie, deve ricercarsi un criterio di giustizia o, se si preferisce, di ragionevolezza, che tuttavia talvolta si fatica a trovare nelle rigidità normative e dei comportamenti con cui i funzionari cercano di proteggersi da censure interne.

Un caso molto diffuso riguarda l'eventualità in cui il contribuente versi le imposte a saldo entro il cd. secondo termine (2), ossia nei 30 giorni successivi

alla scadenza, omettendo la maggiorazione dello 0,40%.

I *software* di liquidazione dell'Agenzia delle entrate considerano il versamento come tardivo nella sua interezza e quindi in automatico viene inviata una comunicazione di irregolarità con invito a de-

**Nicola Gualandi** - Dottore commercialista in Bologna, Studio Pascucci

**Marcello Tarabusi** - Dottore commercialista e Avvocato in Bologna, Studio Guandalini

#### Note:

(1) *Critica della ragion pratica*, pt. I, cap. I, nt. 2 al Teorema n. 4, si cita dalla trad. it. del 1909 a cura di F. Capra.

(2) Di cui all'art. 17, secondo comma, del D.P.R. 7 febbraio 2001, n. 435.



finire la sanzione del 30%, ridotta *ex art.* 3, comma 2, del D.P.R. 18 dicembre 1997, n. 462, pena l'applicazione - in difetto di versamento ridotto - della suddetta sanzione piena. Sanzione che oggi, per i ritardi inferiori a 15 giorni, verrebbe mitigata grazie alla recente modifica dell'art. 13 del D.P.R. 18 dicembre 1997, n. 472 (3); ma che resta, nondimeno, proporzionalmente assai gravosa. Basta considerare che la sanzione minima (versamento il giorno successivo alla scadenza) è del 2% del tributo al giorno, mentre la sanzione (piena al 30%) sul versamento carente dello 0,40% è pari, in proporzione al tributo, a:  $0,04\% \times 30\% = 0,12\%$ .

In termini proporzionali, la sanzione che l'Agenzia irroga in queste liquidazioni automatizzate finisce per risultare da 17 (4) a 250 volte (5) la sanzione effettivamente dovuta.

Questa tesi è indifendibile, al punto da risultare aberrante: infatti, nelle sentenze n. 182 e n. 102 del 2011, le Commissioni tributarie provinciali di Ravenna e di Torino (6) giungono a dar ragione ai ricorrenti, anche se con percorsi argomentativi differenti.

I Giudici torinesi invocano il principio di tutela della buona fede del contribuente e giungono a ritenere che l'omissione dello 0,40% sia una sorta di errore scusabile.

Nel caso deciso a Ravenna, invece, la linea difensiva scelta dalla società ricorrente è stata differente: posto che il versamento dello 0,40% si fa cumulativamente rispetto al tributo, nel ricorso la somma effettivamente versata è stata ricalcolata e reimputata in modo tale da «inglobare» lo 0,40% su un saldo inferiore: lo stesso versamento di 1.000 euro può infatti essere considerato, sia un saldo di 1.000,00 euro con omissione della maggiorazione di 4 euro, sia un versamento di 996 euro più 4 euro di maggiorazione 0,40%. La società si è quindi difesa, come primo argomento, sostenendo di aver versato la maggiorazione, ma su un saldo inferiore al dovuto, ed ha così chiesto di essere ammessa a definire il solo minor saldo versato.

## Il caso torinese

In sede di controllo *ex art.* 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 della dichiarazione presentata per l'anno d'imposta 2006 l'Agenzia addebitava al contribuente sanzioni pecuniarie per «tardivo versamento» di ritenute alla fonte per l'importo

di 89.524,00 euro, quantificate in 26.857,20 euro (30% del tributo) e interessi di 1.220,15, euro dopo aver inviato una comunicazione di irregolarità, in cui la sanzione - ridotta ad 1/3 - era di 8.952,40 euro, oltre agli interessi sempre di 1.220,15 euro. Ai sensi della normativa all'epoca vigente, il versamento era dovuto entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Tale periodo d'imposta era stato chiuso il 30 novembre 2006 e il bilancio era stato approvato il 28 maggio 2007, perciò il pagamento era dovuto entro il 16 giugno 2007; il versamento poteva però essere effettuato anche entro 30 giorni dalla predetta scadenza, e cioè il 16 luglio 2007, con la maggiorazione.

Il contribuente chiedeva un provvedimento di autotutela, rilevando che la sanzione applicata era il 30% dell'importo di 89.524,00, euro dovuto e tempestivamente pagato entro 30 giorni dalla scadenza, omettendo però l'interesse dello 0,40%. L'importo sanzionabile richiesto dovrebbe riguardare, secondo il contribuente, solo tale mancato versamento e, quindi, per un importo pari a 358,09 euro, oltre alla sanzione del 30% sull'interesse corrispettivo suddetto, per un importo di 107,42 euro.

L'Ufficio negava l'autotutela ed il contribuente proponeva ricorso.

## Il caso ravennate

Il caso oggetto della sentenza n. 182 della Commissione tributaria provinciale di Ravenna nasce anch'esso da una vicenda riguardante i termini dei versamenti dovuti a titolo di saldo e primo acconto delle imposte sul reddito e dell'IRAP disciplinati dall'art. 17 del D.P.R. 7 febbraio 2001, n. 435.

In particolare la vertenza riguarda una società di capitali che, essendo obbligata alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, nel corso dell'anno 2007, dopo aver approvato il bilancio d'esercizio, chiuso al 31 di-

### Note:

(3) Ad opera dell'art. 23, comma 31, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), che ha generalizzato la riduzione graduale delle sanzioni per i ritardi inferiori a 15 giorni.

(4) Ossia:  $2\% \times 0,12\% = 16,66$ .

(5)  $30\% \times 0,12\% = 250$ .

(6) Per il testo delle sentenze cfr. da pag. 322.

cembre 2006, in data 28 giugno 2007, ha provveduto, in data 18 luglio 2007, a versare l'importo di 787.330,00 euro a titolo di saldo IRES per l'anno 2006, maggiorando l'imposta, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 435/2001, dell'interesse corrispettivo dello 0,40%, pari a 3.150,00 euro e versando pertanto la somma complessiva di 790.480,00 euro con codice tributo 2003. Successivamente, nel mese di settembre 2007, la società, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2006, ha evidenziato un maggior debito IRES per l'anno 2006, rispetto a quanto versato nel mese di luglio 2007, di 3.150,00 euro, senza, peraltro, provvedere al versamento della differenza.

L'Amministrazione finanziaria trasmetteva al contribuente l'esito del controllo automatizzato (*ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973) contestando la tempestività del versamento del saldo IRES 2006, pari a 790.480,00, euro effettuato in data 18 luglio 2007 anziché in data 16 luglio 2007, e liquidava una sanzione per ritardato versamento di 79.048,00 euro (pari a 1/3 del 30%), oltre ad interessi per 119,05 euro.

La società formulava quindi le proprie osservazioni e forniva i propri chiarimenti scritti nei contenuti sopra esposti, chiedendo altresì, ai sensi del comma 3 dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, nonché dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997, di procedere alla rideterminazione delle imposte e delle sanzioni dovute, secondo il procedimento previsto dalla circolare 3 agosto 2001, n. 77/E-45808 (7), par. 1.1. L'Ufficio, rimanendo inerte, non provvedeva ad inviare al contribuente la comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme dovute, dalla quale sarebbe decorso il termine di 30 giorni per il relativo pagamento agevolato *ex art. 2*, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997, come previsto dalla citata circolare.

La società quindi - preso atto del silenzio dell'Amministrazione finanziaria - provvedeva nel termine originario di 30 giorni al pagamento della intera somma richiesta di 79.167,05, euro per mero tuziorismo ed all'evidente scopo di evitare l'iscrizione a ruolo ed il conseguente aggravio delle sanzioni.

Il contribuente, effettuato il versamento, procedeva a presentare istanza di rimborso di versamenti

diretti *ex art. 38* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, evidenziando che il suddetto pagamento, come già esposto nelle osservazioni scritte, si configurava come parzialmente indebitato.

L'Amministrazione finanziaria, con provvedimento espresso, comunicava alla società l'espresso diniego totale del rimborso con le seguenti motivazioni:

«a) il pagamento dell'IRES eseguito nei 30 giorni successivi alla scadenza ordinaria (16/07) può essere considerato tempestivo solo se effettuato nella sua interezza e quindi unitamente all'interesse corrispettivo come previsto dall'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001;

b) il contribuente che ritiene non dovute le somme richieste con la comunicazione deve fornire i chiarimenti necessari per l'elaborazione di una nuova comunicazione e definire poi l'atto ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997 per aver diritto alle sanzioni in misura ridotta. Qualora ritenga non corretti gli esiti definitivamente determinati dall'Amministrazione deve attendere l'iscrizione a ruolo e impugnare la relativa cartella ovvero richiedere il riesame dell'atto in autotutela, ma la definizione agevolata delle sanzioni, attraverso il versamento in misura ridotta, determina l'estinzione di qualunque potenziale controversia afferente la violazione stessa, con l'effetto che colui che se ne avvale non è legittimato poi a chiederne la restituzione in quanto le sanzioni pagate rimangono definitivamente e irreversibilmente acquisite dal Fisco».

La società ricorreva avverso il rigetto dell'istanza di rimborso.

### **Tempestività dei versamenti eseguiti nei 30 giorni successivi la scadenza e natura dell'interesse dello 0,40%**

Il primo aspetto affrontato dalle Commissioni tributarie riguarda la tempestività del versamento effettuato nei 30 giorni successivi la scadenza così come previsto dall'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 435/2001.

L'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 prevede, al comma 2, che «i versamenti di cui al comma 1 possono essere effettuati entro il trentesimo giorno suc-

---

#### **Nota:**

(7) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

cessivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo».

Con le modifiche al secondo comma dell'art. 17 citato, operate dall'art. 2 del D.L. n. 63/2002, è stato inserito nel sistema dei versamenti unificati a regime un secondo termine, fissato nel trentesimo giorno successivo al primo termine, di cui il contribuente può liberamente scegliere di avvalersi maggiorando gli importi dovuti dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. Inoltre, secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi, la maggiorazione dello 0,40% deve essere indicata nella delega di pagamento cumulativamente all'importo dell'imposta da versare, senza distinzione rispetto al tributo cui afferisce.

Dal 2002, pertanto, il «doppio termine» risulta un istituto generalmente applicabile a tutti i versamenti dovuti in base alla dichiarazione ed a tutti i contribuenti, mentre precedentemente tale facoltà era stata ammessa estemporaneamente, con specifici provvedimenti adottati di volta in volta dal legislatore.

Tale circostanza è indice di una sicura volontà di «razionalizzare» in tal modo la disciplina dei versamenti, come del resto traspare anche dalla relazione parlamentare (8) al D.L. 15 aprile 2002, n. 63 (9) nella quale si afferma che la modifica è dettata «al fine di omogeneizzare e razionalizzare i termini di versamento previsti per le diverse categorie di contribuenti e di consentire un più agevole adempimento dei medesimi versamenti da parte degli stessi contribuenti» e che «si stabilisce che tutti i versamenti predetti possono essere differiti di trenta giorni, previa corresponsione della maggiorazione in misura fissa dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo».

Il testo del secondo comma dell'art. 17, nel prevedere che «i versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo», riconosce quindi al contribuente una facoltà, liberamente esercitabile; conseguentemente il versamento effettuato nel termine dei 30 giorni deve, per definizione, considerarsi tempestivo, in quanto versato entro una scadenza liberamente scelta.

Del resto quando il legislatore ha inteso condizionare la validità di un versamento al pagamento di sanzioni ed accessori lo ha fatto espressamente,

come con l'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997: «il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno». Anche nelle varie ipotesi di legislazione cd. premiale (condoni) il legislatore (10) ha sempre precisato che la definizione delle violazioni si perfeziona con il pagamento.

L'ulteriore argomento sostenuto dall'Ufficio nella vertenza ravennate secondo cui «il pagamento dell'IRES eseguito nei 30 giorni successivi alla scadenza ordinaria possa essere considerato tempestivo solo se effettuato nella sua interezza, e quindi unitamente all'interesse corrispettivo» è perciò del tutto infondato, come si evince dalla semplice considerazione che il secondo comma dell'art. 17, nell'introdurre il principio del più ampio termine di versamento, non afferma che lo stesso non possa essere applicato a quei versamenti che, seppur tempestivi rispetto a tale più ampio termine, si rivelassero a posteriori insufficienti, alla luce di quanto evidenziato dal contribuente in sede di dichiarazione annuale.

La stessa Amministrazione finanziaria infatti ha avuto modo di chiarire, in sede di commento dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, che il *dies a quo* per il computo dei termini di ravvedimento è quello di scadenza del termine temporale previsto per il pagamento con maggiorazione dello 0,40% (11). Pertanto fino alla scadenza del secondo termine prorogato di 30 giorni i versamenti, anche parziali, sono tempestivi e, solo se versati dopo lo spirare del secondo termine, gli stessi possono essere considerati effettivamente tardivi e, quindi, ravvedibili (12).

D'altro canto è lo stesso art. 17 che, stabilendo espressamente che la maggiorazione è dovuta «a

#### Note:

(8) XIV Legislatura atto Camera n. 2657.

(9) Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112.

(10) Cfr. ad es. art. 8, comma 3, art. 9, comma 2, ed art. 15, comma 4, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

(11) Cfr. circolare 23 luglio 1998, n. 192/E, richiamata dalla risoluzione 6 giugno 2007, n. 128/E, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(12) Cfr. circolari citate a nota precedente.

titolo di interesse corrispettivo», esclude, «per definizione», tanto la natura sanzionatoria della maggiorazione (si tratta di interessi) quanto la morosità del debitore (gli interessi sono corrispettivi e non moratori).

Entrambi i collegi giudicanti concludono inappuntabilmente dando ragione ai ricorrenti.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Torino la legge non prevede che il diritto di effettuare il pagamento entro 30 giorni venga meno per il mancato pagamento degli interessi, la cui omissione costituisce solo un'irregolarità a sé stante, che la Commissione ritiene sanabile con il pagamento dell'importo dovuto a titolo di interessi e della sanzione relativa. Richiama poi, più che altro *ad colorandum*, l'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente, affermando che sarebbe comunque iniquo sanzionare - equiparando l'omesso pagamento degli interessi all'omesso pagamento dell'intero capitale - un mancato versamento, per errore, di un modesto importo (nel caso in esame di 358,09 euro) con una sanzione di 26.857,20 euro, calcolata su un'imposta pur versata correttamente. Il giudizio della Commissione ravennate è invece improntato alla questione di fatto: la società contribuente aveva dichiarato di aver scelto il versamento nei trenta giorni successivi al termine di legge, ma di aver versato, a titolo di imposta, un minor importo di 3.162,00 euro. Tale versione non può essere validamente contestata (13), non dovendo gli interessi essere indicati distintamente, ma conglobati nell'imposta versata. Ne consegue che l'Ufficio non poteva che limitarsi a sanzionare la minore imposta versata, vale a dire l'importo di 3.162 euro.

Le due sentenze, l'una con un argomento prevalentemente di diritto, l'altra con una scelta di qualificazione del fatto, pongono così rimedio ad una evidente ingiustizia subita dai ricorrenti.

In considerazione del fatto che la maggior parte delle violazioni in merito ai versamenti delle imposte che scaturiscono dalle dichiarazioni dei redditi sono trattate attraverso i controlli automatizzati *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973, e che quest'ultimi sono il risultato dell'operato di un impersonale sistema informatico centrale, è auspicabile che siano rivisti i *software* di liquidazione delle dichiarazioni. In mancanza, o comunque nelle more, di tale modifica sarebbe opportuna ed urgente una direttiva

ufficiale dell'Agenzia delle entrate che, con adeguate istruzioni agli Uffici periferici, permetta di risolvere eventuali errate liquidazioni, già in sede di esame dei chiarimenti forniti dal contribuente in risposta alle liquidazioni automatiche errate.

### **Sulla ripetibilità dei versamenti ex art. 36-bis del D.P.R. n. 462/1997**

Altro aspetto, affrontato dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna, riguarda la possibilità da parte del contribuente di chiedere a rimborso versamenti non dovuti ed eseguiti a seguito di controlli automatizzati *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973. Il contribuente, infatti, per evitare l'iscrizione a ruolo, aveva versato le somme ridotte non appena ricevuta la comunicazione di irregolarità, salvo poi chiedere il rimborso dell'importo che eccedeva le somme dovute per il versamento carente.

Secondo la difesa dell'Ufficio, il contribuente che ritiene non dovute le somme richieste dal controllo automatizzato «deve fornire i chiarimenti necessari per l'elaborazione di una nuova comunicazione e definire poi l'atto». Cosa per altro che il contribuente nel caso in esame aveva puntualmente fatto, ma l'Agenzia non aveva dato alcun riscontro e, nell'imminenza del termine per il pagamento ridotto, il contribuente non aveva voluto correre il rischio dell'iscrizione a ruolo della sanzione del 30% ed aveva così pagato. L'Ufficio inoltre sosteneva che qualora il contribuente «ritenga non corretti gli esiti definitivamente determinati dall'Amministrazione deve attendere l'iscrizione a ruolo e impugnare la relativa cartella ovvero richiedere il riesame dell'atto in autotutela» e che «la definizione agevolata delle sanzioni, attraverso il versamento in misura ridotta, determina l'estinzione di qualunque potenziale controversia afferente la violazione stessa, con l'effetto che colui che se ne av-

#### **Nota:**

(13) La Commissione sembra rendersi conto che il contribuente potrebbe anche aver ricostruito *ex post* il calcolo dell'interesse corrispettivo, reimputando le somme versate. Nondimeno, prende atto che il versamento cumulativo non consente di distinguere tra imposta e interesse e che, pertanto, nel dubbio, l'imputazione va fatta come indicato dal contribuente. Si vedrà *infra* nel testo che tale convincimento è fondato sull'intuizione, non esPLICITATA in parte motiva, che l'imputazione del pagamento spetta al contribuente.

vale non è legittimato poi a chiederne la restituzione in quanto le sanzioni pagate rimangono definitivamente e irreversibilmente acquisite dal Fisco». La società aveva invece rilevato che nessuna norma di legge statuisce tale principio, e che la tesi dell'Ufficio al contrario contrasta con i principi generali del sistema e con il tenore letterale delle disposizioni vigenti.

Sotto il primo profilo, la giurisprudenza della Suprema Corte si è infatti consolidata sul principio che «nell'ordinamento non esistono principi generali che limitino il diritto di proporre istanza di rimborso» (14). Conseguentemente, «in mancanza di specifiche disposizioni normative volte ad assicurare, attraverso la perentorietà, la certezza del rapporto tributario, si applica il termine biennale previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, norma residuale e di chiusura del sistema» (15). Aggiunge il Supremo Collegio che «non sono rintracciabili nel nostro ordinamento principi generali limitativi del diritto di proporre istanze di rimborso. Sussistono, anzi, «consolidati principi giurisprudenziali sul carattere eccezionale (e sulla conseguente necessità di espressa ed esplicita menzione) della decadenza in materia di diritti soggettivi». Quindi, «la previsione di termini di decadenza all'esercizio di diritti deve ritenersi eccezionale e di stretta interpretazione» (16).

Sul piano letterale, poi, va esaminata attentamente la disposizione di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997. Il legislatore non ha affatto introdotto

un sistema di definizione con adesione e rinuncia, ma si è limitato a prevedere una libera facoltà del contribuente di pagare anticipatamente per evitare l'iscrizione a ruolo.

Quando ha previsto delle decadenze, o la rinuncia all'impugnazione, o l'adesione alla pretesa dell'Ufficio, il legislatore lo ha sempre detto espressamente.

Si confronti l'art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997 con altre disposizioni a carattere deflativo (Tabella n. 1). Il procedimento di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 (ed art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997) ha carattere strutturalmente differente dai casi di «adesione» o «definizione»: nel primo, a differenza di questi ultimi, manca infatti la formazione di un provvedimento autoritativo dell'Amministrazione, idoneo ad acquisire la definitività propria dei provvedimenti non impugnati.

Come statuito da Cass., SS.UU., n. 16293/2007, le «comunicazioni previste dal comma 3 dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e dal comma 3

#### Note:

(14) Cass., 26 giugno 2009, n. 15196, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id. n. 23855/2008; Id. n. 116/2005; Id., 25 gennaio 2005, n. 1474, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 1° dicembre 2004, n. 22563, *ivi*; Id., 11 marzo 2003, n. 3575, *ivi*.

(15) Cfr. Cass., 25 marzo 2009, n. 7181, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 12 aprile 2010, n. 8690, *ivi*; Id., 27 marzo 2003, n. 7516, *ivi*.

(16) Cass., 11 marzo 2003, n. 3575, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 9 marzo 2005, n. 5116, *ivi*; Id., 25 marzo 2009 n. 7181, *ivi*.

Tabella n. 1 - Disposizioni a carattere deflativo

Art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997	Art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997	Art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997
2. L'iscrizione a ruolo non è eseguita [...] se il contribuente [...] provvede a pagare le somme dovute [...] entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione [...] ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti [...]. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.	1. Le sanzioni irrogate [...] sono ridotte a un quarto se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.	2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

dell'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 (...) manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)». Mancando quindi il provvedimento impositivo, il versamento del contribuente ha natura spontanea e non può avere valore di adesione (17).

Nel caso di specie, poi, il contribuente aveva espressamente comunicato che non intendeva aderire ed aveva chiesto la revisione del controllo automatizzato. Si deve pertanto ritenere corretta la decisione della Commissione tributaria, che ha affermato la piena ripetibilità del pagamento, secondo i principi generali, nel termine di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 (18).

## **Sulla facoltà del contribuente di imputare i pagamenti**

Anche laddove si accogliesse la tesi che ritiene assolutamente necessaria la corresponsione della maggiorazione, pena la tardività dell'intero versamento, va osservato che, poiché il versamento avviene cumulativamente e senza distinzione tra imposta e interesse, nulla vieta al contribuente di argomentare anche solo *ex post* che il tributo effettivamente versato sia costituito da un minor tributo, ma comprensivo della maggiorazione.

Del resto, trattandosi per espressa disposizione di legge di interessi corrispettivi, dovrebbe valere il disposto dell'art. 1194, secondo comma, c.c., a tenore del quale «il pagamento fatto in conto di capitale e d'interessi deve essere imputato prima agli interessi», cosicché anche il criterio legale di imputazione depone a favore della regolarità del pagamento (seppur carente).

Tale circostanza è confermata dalla prassi: la risoluzione 29 gennaio 2001, n. 9/E-4809 (19) afferma infatti, in materia di pagamenti rateali, che «in caso di pagamento parziale di una rata, l'imputazione di tale pagamento fra capitale ed interessi di maggior rateazione deve essere effettuata in conformità all'art. 1194 del codice civile, dando la precedenza agli interessi». Non si vede per quale ragione tale principio non dovrebbe valere anche per gli interessi compensativi dei versamenti unificati a mezzo Mod. F24.

Né dovrebbe ritenersi applicabile il diverso principio, statuito dal Supremo Collegio (20), per cui ai rimborsi dell'Ufficio non si applica l'art. 1194 c.c.;

ciò in quanto detti rimborsi sono regolati da una specifica disposizione di legge, mentre nel caso che qui interessa dovrebbe valere il principio affermato dalla medesima sentenza per cui l'art. 1194 «applicabile in via generale ad ogni sorta di obbligazione, presuppone - secondo la giurisprudenza univoca (Cass. n. 11014/1991, n. 2352/1988) - la simultanea esistenza della liquidità e della esigibilità sia del credito per capitale che del credito accessorio (per interessi e spese), sicché fino a quando sia incerto o illiquido il credito accessorio il debitore non è soggetto al divieto di imputare il pagamento al capitale».

Orbene, nel caso dei versamenti spontanei del contribuente è pacifico che, computandosi gli interessi compensativi in misura fissa (0,40%) per l'intero periodo di dilazione, essi sono perfettamente liquidi ed esigibili alla stregua del debito d'imposta in linea capitale, cosicché ricorrono - in difetto di diversa disposizione di legge - tutte le condizioni per applicare l'art. 1194, secondo comma, c.c.

Del resto la deroga all'art. 1194 c.c. a favore dell'Amministrazione è motivata sulla considerazione che «una peculiare disciplina in materia di

### **Note:**

(17) Senza entrare nel dettaglio delle costruzioni teoriche della fattispecie generatrice dell'obbligazione tributaria, è indubbio che l'assenza di un provvedimento comporti l'insuscettibilità della pretesa a cristallizzarsi: se si sceglie la tesi cd. costitutiva e si assegna all'atto impositivo la funzione di elemento costitutivo della fattispecie, nel caso in esame mancando l'atto la fattispecie non è perfezionata; se si ritiene invece (aderendo alla teoria cd. dichiarativa) che l'obbligazione sorga già in virtù del presupposto, si deve concludere che il presupposto sostanziale manca e, non essendovi un provvedimento idoneo a divenire definitivo per omessa impugnazione, manca anche la fattispecie alternativa costituita dal provvedimento divenuto inoppugnabile. In entrambi i casi deve ritenersi ripetibile il versamento.

(18) Si noti poi che secondo Cass., 17 novembre 2010, n. 23177 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), «anche il ravvedimento operoso, come la stessa dichiarazione dei redditi (Cass. nn. 29738/2008, 4238/2004) o dell'IVA (Cass. nn. 3904/2004, 18774/2003) e come ogni altra dichiarazione del contribuente (Cass. n. 1128/2009), è ritrattabile o modificabile, nella misura in cui è affetto da errore, non essendo lo stesso contribuente tenuto a pagare più di quanto deve rimanere per legge a suo carico». Se risulta ripetibile quanto versato per erroneo ravvedimento, a fortiori dovrà considerarsi legittima la richiesta di rimborso di una somma versata con espressa riserva di ripetizione nel procedimento ex art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997.

(19) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(20) *Ex multis* v. Cass., 25 gennaio 2005, n. 1486 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) e sentenze ivi richiamate.

interessi sui rimborsi di tributi è stata apprestata dal legislatore in considerazione delle esigenze connesse alle operazioni di liquidazione dell'imposta e degli Uffici preposti allo svolgimento dei complessi procedimenti restitutori» (21) e che tale specialità di disciplina sugli interessi in tema di rimborsi di imposte è resa palese dalla minuziosa regolamentazione legislativa al riguardo, tale da rendere incomparabili le due discipline, quella civilistica e quella tributaria.

Nel caso del versamento del contribuente tramite autoliquidazione delle imposte, al contrario, non ricorre nessuna di tali circostanze speciali, ed infatti all'atto del versamento è il contribuente che può imputare il pagamento, tramite indicazione dei codici tributo, e successivamente modificarlo mediante correzione dei dati indicati nel modello F24 (22) al fine di:

- 1) correggere il periodo di riferimento;
- 2) correggere i codici-tributo;
- 3) ripartire tra più tributi l'importo a debito o a credito indicato con un solo codice tributo.

Laddove l'Agenzia non modifichi i propri orientamenti, ai contribuenti resta aperta la via opzionale di una difesa «in subordine» fondata sulla reimpunzione dei pagamenti in modo da comprendere la maggiorazione del 0,40% su un importo ridotto. Reimputazione di cui l'Agenzia non può far altro che prendere atto.

**Note:**

(21) Corte cost., 20 maggio 1996, n. 157, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., Ord. 10 marzo 1988, n. 288, *ivi*; Id., Ord. n. 93/1969.

(22) Cfr. circolare 21 gennaio 2002, n. 5/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

## ■ Fiscalismo, autoliquidazione e risarcimento danni

RL

### Forzature interpretative e desiderio di copertura

Vicende come queste confermano uno dei fili conduttori di *Dialoghi*: anche le istituzioni sono vittime delle drammatizzazioni che circondano la tassazione in Italia, dove le colpe di quello che è nascosto cadono automaticamente su quello che è dichiarato, spingendo il Fisco ad essere «fiscale», cioè ad adottare sempre la soluzione più capziosa per il contribuente, che nell'ombra potrebbe essersi macchiato di chissà quali colpe. L'aggettivo «fiscale» appare come sinonimo di chiusura, di diffidenza, di formalismo capzioso, che poi sono patenti di integrità formale, simulacri di dedizione alla causa del Fisco.

Gli Autori che precedono forse non si rendono conto che la pretesa di applicare sempre la sanzione massima e l'interpretazione più penalizzante mette il Fisco al riparo dalle accuse di eccessiva morbidezza nella fantomatica «lotta all'evasione», cioè in quell'atteggiamento intransigente che poi costituisce una delle cause dell'evasione stessa. Essere intransigenti su tutto quello che il contribuente dice, in nome di una malintesa legalità degenerata in legalismo, oggettivamente spinge i

contribuenti a nascondersi, perché su quello che non vede il Fisco non potrà essere formalista, in apparente ottemperanza alla sacra missione purificatrice che i mezzi di informazione gli assegnano. In verità questa missione purificatrice dovrebbe essere rivolta verso la ricchezza non registrata, ma, siccome questa è difficile e imbarazzante da stimare, si ripiega sul regime giuridico della ricchezza registrata, e su violazioni formali come quelle descritte da Gualandi e Tarabusi.

### La vischiosità dell'autoliquidazione e dell'«autopunizione»

Sul piano normativo mi sembra abbastanza chiara la correttezza delle interpretazioni degli Autori che precedono e delle sentenze annotate.

Noi però, come rivista teorica, dobbiamo cercare di trovare anche altre ragioni dei comportamenti, che magari coesistono col fiscalismo indicato al paragrafo precedente, rafforzandolo. Al fondo di questi comportamenti del Fisco c'è infatti anche una degenerazione del concetto di autoliquidazione, cioè di esternalizzazione della richiesta delle imposte sulle aziende e, in seconda battuta, sui singoli contribuenti. Come dico tante volte, le tas-

se si pagano quando si percepisce la possibilità che qualcuno le richieda, e quindi la tassazione non è mai «auto», ma è sempre «etero». O meglio, è «auto» quando è sufficientemente probabile che in caso di omissione subentri l'intervento del Fisco, che non deve esserci sempre e comunque, ma abbastanza spesso per indurre all'adempimento. Se esso invece è insufficiente, non potrà essere controbilanciato dalla asprezza delle sanzioni, come invece avviene puntualmente oggi in Italia, dove la vera emergenza non è l'evasione, ma l'incapacità di chiedere in modo sistematico le imposte dove le aziende non arrivano.

Incapacità dovuta all'appiattimento del diritto sulla legislazione, al preconetto di dover avere sempre una copertura legislativa, da interpretare sempre - per mostrare rigore - nel modo più penalizzante per il contribuente. Tra i frutti avvelenati della «lotta all'evasione» c'è anche la crescente ritrosia a valutare e a prendere iniziative per richiedere con adeguata sistematicità le imposte dove le aziende non arrivano. A questa ritrosia è riconducibile anche la tendenza a scaricare sul contribuente compiti che dovrebbero essere svolti dal Fisco. In altri Paesi, infatti, i clienti e i datori di lavoro si limitano a segnalare al Fisco i redditi, ma non fanno certo ritenute, come li induce a fare, da noi, la degenerazione dell'autotassazione in una esternalizzazione anomala della funzione impositiva sugli stessi contribuenti. E in quest'ottica è comprensibile che la procedura informatica chieda la sanzione per omesso versamento quando il contribuente

non autoliquida la maggiorazione dello 0,40%, per la stessa ragione per cui il ravvedimento operoso deve essere accompagnato dalla punizione auto-inflitta, mettendo sullo stesso piano chi si ravvede senza «autopunirsi» e chi non si ravvede affatto.

Sono due facce della stessa patologia, dove il Fisco non fa nulla, e se proprio fa qualcosa «segue la procedura informatica», anche dove porta a risultati assurdi.

In attesa di superare questa situazione assurda, in cui oggettivamente il contribuente ha convenienza a «marciarci», cioè a non liquidarsi la maggiorazione, si potrebbe pensare a una soluzione intermedia più soft, rispetto all'assurda sanzione del 30%. Mi riferisco alla richiesta amministrativa di risarcimento del danno, autoliquidato in via di autotutela dalla stessa Amministrazione. Premesso che la richiesta della maggiorazione costa tempo, denaro ed energia amministrativa, non potrebbe l'Agenzia delle entrate, unilateralmente, prevedere una sorta di risarcimento danni forfetario da chiedere usando i propri poteri autoritativi? Il risarcimento danni non deve passare necessariamente attraverso il giudice, in una materia a sfondo amministrativo, a fronte delle energie amministrative disperse per la richiesta di uno 0,40% che il contribuente avrebbe dovuto versare di sua iniziativa. Nessun pasto è gratis, neppure il lavoro dell'Agenzia delle entrate. Mi astengo, ovviamente, dall'auspicare la solita modifica legislativa, con cui finiscono in gloria, come i salmi, la maggior parte degli articoli come questo.

## ■ La sentenza

**Commissione tributaria provinciale di Ravenna, Sez. I, Sent. 10 agosto 2011 (14 luglio 2011), n. 182 - Pres. Ziniti - Rel. Sintoni**

### Fatto

La società T. S.p.a. ricorreva contro l'Agenzia delle entrate contro il diniego al rimborso della somma di euro 75.478,03 relativa alla sanzione su presunto ritardato versamento IRES per il periodo di imposta 2006. Tale importo consegue al fatto che la società, dopo aver approvato in data 28 luglio 2007 il bilancio di esercizio, versava in data 18 luglio 2007 la somma di euro 790.480,00 in luogo di 793.642,00.

In merito a tale minor versamento l'Amministrazione finanziaria rilevava:

a) la tardività dello versamento dell'IRES che avrebbe dovuto essere effettuato per 790.480,00 euro entro il 16 luglio 2007 ovvero, posticipando il termine di versamento al 15 agosto 2007, per 793.642,00 euro. Ad avviso dell'Ufficio il minor importo versato di 3.162,00 euro è dovuto al fatto che la società contribuente ha effettuato il versamento oltre il termine previsto dall'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 435/2001, senza l'aggiunta della maggiorazione dello 0,40%, come previsto dal comma 2 del medesimo decreto. Il controllo automatizzato ha quindi rilevato l'irregolarità con la sanzione di cui



all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30%, ridotta al 10% qualora il contribuente avesse provveduto a definire l'irregolarità nei 30 giorni successivi alla ricezione della comunicazione, opzione scelta dalla società che definiva la questione controversa con il versamento del 10%, pari a 79.048,00 euro;

b) che la scelta di definire in via agevolata le sanzioni determina l'estinzione di qualunque potenziale controversia afferente la violazione stessa, con l'effetto che colui che se ne avvale non è legittimato a chiederne la restituzione in quanto le sanzioni pagate rimangono definitivamente e irreversibilmente acquisite dal Fisco.

La società ricorrente, al riguardo, forniva una diversa lettura rilevando:

a) che, come evidenziato in sede di comunicazione dei chiarimenti richiesti in merito al controllo automatizzato *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973, in data 18 luglio ha versato l'importo di 787.330,00 euro, quindi inferiore di 3.150,00 euro rispetto a quanto evidenziato nella dichiarazione dei redditi trasmessa dalla società, cosicché la regolarizzazione riguarda unicamente il minor importo versato di 3.150,00 euro, maggiorato degli interessi dello 0,40% pari a 13 euro, per cui interessi e sanzioni vanno applicati unicamente su detto importo;

b) che il pagamento di 79.167,05 euro si configura come parzialmente indebito ed è stato eseguito per mero tuziorismo, al fine di evitare l'iscrizione a ruolo, e con espresa riserva di ripetizione per cui, al netto dell'omesso versamento di 3.150,00 euro, maggiorato di interessi e sanzioni, è dovuto il rimborso di 75.478,03 euro;

c) con riguardo alla ripetibilità dell'indebito, di aver fornito i chiarimenti richiesti e che quanto sostenuto dall'Ufficio non trova riscontro in disposizioni di legge e cita la giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo cui «non sono rintracciabili nel nostro ordinamento principi generali limitativi del diritto di proporre istanze di rimborso». Inoltre con la previsione della sanzione ridotta del 10% il legislatore non ha introdotto un sistema di definizione con adesione e rinuncia, ma si è limitato a prevedere una libera facoltà del contribuente di pagare anticipatamente e la società aveva peraltro comunicato all'Amministrazione finanziaria che non intendeva aderire, senza tuttavia ottenere riscontro;

d) quanto alla corretta imputazione la ricorrente fa riferimento all'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 e successive modificazioni, ove si afferma che il versamento del saldo dovuto può essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo al termine previsto, maggiorando le somme dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, il che significa che al contribuente spetta una facoltà liberamente esercitabile e vale ad escludere tanto la natura sanzionatoria della maggiorazione, quanto la morosità del debitore. Pertanto fino alla scadenza del secondo termine prorogato di 30 giorni il versamento è tempestivo, ancorché carente per soli 3.162,00 euro, importo che è stato regolarizzato in data 20 novembre 2009 con

il versamento della somma di 3.689,02 euro, comprensiva della maggiore IRES, interessi e sanzione ridotta ad un terzo.

Chiede quindi di condannare l'Ufficio al rimborso delle somme versate e non dovute, pari a 75.478,03 euro con accessori di legge e condannare l'Amministrazione alla rifusione delle spese di giudizio.

L'Ufficio nelle proprie controdeduzioni afferma che la società, più che presentare i dovuti chiarimenti, si è limitata a narrare i fatti e di non aver avuto la possibilità di esaminare la pratica in quanto, ad appena 13 giorni dalla presentazione delle osservazioni, la società ha provveduto al pagamento invece che attendere l'iscrizione a ruolo ed impugnare la cartella ribadendo che la definizione agevolata delle sanzioni con il pagamento in misura ridotta determina l'estinzione di qualunque potenziale controversia. Rileva infine che le sanzioni sono state applicate in maniera corretta, in quanto il pagamento dell'IRES può considerarsi tempestivo solo qualora venga fatto interamente e, quindi, comprensivo degli interessi di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001. Chiede il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

### Motivi della decisione

La società contribuente, per il versamento del saldo IRES, aveva la facoltà di provvedere entro il 16 luglio 2007, ovvero entro il 15 agosto 2007, con la maggiorazione dell'importo dello 0,40% a titolo di interessi. La medesima dichiara di aver scelto la seconda opzione ma di aver versato, a titolo di imposta, un minor importo di 3.162,00 euro. Tale versione non può essere validamente contestata, non dovendo gli interessi essere indicati distintamente, ma conglobati nell'imposta versata. Ne consegue che l'Ufficio non può che limitarsi a sanzionare la minore imposta versata, vale a dire l'importo di 3.162 euro. La controversia si sarebbe potuta evitare solo che l'Ufficio avesse atteso la risposta della società contribuente alla richiesta di chiarimenti e non avesse quindi provveduto, intempestivamente, ad irrogare le sanzioni del 30% sull'intera imposta versata con l'avvertenza che potevano essere definite nella misura del 10%. La sanzione nella misura pretesa, quindi, è indebita ed il versamento della medesima non è dovuto, non avendo il contribuente definito alcunché, per la semplice ragione che la pretesa dell'Ufficio non è sorretta da alcun titolo giuridico.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza.

La Commissione

### P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese a favore della società ricorrente.

## ■ La sentenza

### Commissione tributaria provinciale di Torino, Sez. XV, Sent. 22 giugno 2011 (8 giugno 2011), n. 102 - Pres. Cutelle - Rel. Forneron (*stralcio*)

#### Ritenuto in fatto

Il ricorso in esame è stato proposto avverso la cartella di pagamento emessa da Equitalia Nomos a seguito di iscrizione a ruolo dell'Agenzia delle entrate, effettuata a seguito del controllo *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973, della dichiarazione mod. 770/2007, presentata per l'anno d'imposta 2006. In tale cartella sono addebitate sanzioni pecuniarie per «tardivo versamento» di ritenute alla fonte, di 26.857,20 euro e interessi di 1.220,15, euro oltre a compensi di riscossione.

Premette la ricorrente che aveva ricevuto una comunicazione di irregolarità, in cui la sanzione era di 8.952,40, euro, oltre agli interessi di 1.220,15 euro, e che aveva presentato un'istanza di annullamento in autotutela, rimasta priva di risposta.

Eccepisce parte ricorrente la nullità della cartella impugnata per carenza di motivazione; non è dato poter agevolmente individuare la fonte della pretesa tributaria; sostiene che la mancanza di una benché minima motivazione impedisce una adeguata difesa; l'Ufficio denuncia un irregolare versamento ma, sostiene, ciò non corrisponde al vero, come intende dimostrare. In ogni caso anche la Corte di cassazione ha, con sentenza n. 18415/2005, ritenuto che, in ordine alla completezza e chiarezza della motivazione, siano applicabili anche alla cartella i principi di ordine generale stabiliti dall'art. 3 della legge n. 241/1990 recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge n. 212/2000.

Nel merito, rilevato che la sanzione applicata è il 30% dell'importo di 89.524,00 euro, dovuto e pagato quali interessi riqualeficati in dividendi, fa presente che, ai sensi della normativa all'epoca vigente, il versamento era dovuto entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Tale periodo d'imposta era stato chiuso il 30 novembre 2006 e il bilancio era stato approvato il 28 maggio 2007, perciò il pagamento era dovuto entro il 16 giugno 2007; il versamento poteva però essere effettuato anche entro 30 giorni dalla predetta scadenza, e cioè il 16 luglio 2007, con la maggiorazione dell'importo dovuto dell'interesse dello 0,40%.

Il pagamento è stato effettuato in tali termini, ma non è stato versato l'interesse; l'importo richiesto dovrebbe riguardare solo tale mancato versamento e, quindi, per un importo pari a 358,09 euro, oltre alla sanzione del 30% sugli interessi predetti, per un importo di 107,42 euro.

Ritiene parte ricorrente che a fronte di un tale modesto importo sia iniquo irrogare una sanzione così elevata e corrispondente al 30% dell'imposta correttamente versata; si rende disponibile a versare l'importo di 358,09 euro a titolo di interessi e dell'eventuale sanzione, pari a 107,42 euro. Conclude richiedendo che questa Com-

missione voglia ordinare il totale annullamento della cartella in esame e comunque disporre lo sgravio nella misura correttamente indicata nel ricorso, con la condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio. L'Agenzia delle entrate si è costituita in giudizio, (*omissis*).

In ordine al secondo motivo di ricorso, con riferimento alle date proposte da controparte, riconosce l'Ufficio che il pagamento era dovuto il 16 giugno 2007 come previsto dalla norma, primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001, e che la ricorrente poteva avvalersi del maggior termine di trenta giorni stabilito dal secondo comma dello stesso art. 17 e cioè il 17 luglio 2007, data dell'effettivo pagamento, solo con il pagamento dell'interesse; cosa che la ricorrente non ha fatto, ed essendo di conseguenza venuta meno la facoltà di avvalersi della proroga di 30 giorni. È principio immanente nel nostro ordinamento tributario, afferma l'Ufficio, che quando non si ottempera ad un obbligo si può essere sottoposti a sanzione; se non si ottempera, invece, a quanto prescritto dalla legge per avvalersi di una facoltà non si viene sanzionati, ma non ci si potrà legittimamente avvalere della facoltà medesima.

Ciò è quanto avvenuto nel caso in esame e la società non poteva avvalersi della proroga del termine; il versamento è tardivo e, come tale, comporta l'applicazione della sanzione, quale irrogata; per cui richiede l'Ufficio resistente il rigetto del ricorso e la condanna della parte ricorrente alle spese di giudizio.

Con memoria illustrativa parte ricorrente ripropone i motivi di doglianza già espressi nel ricorso introduttivo e, in particolare, fa rilevare che l'unica contestazione che può essere sollevata è il mancato versamento della maggiorazione, pari allo 0,40% del dovuto a titolo di interessi corrispettivi; invoca l'art. 10 dello «Statuto del contribuente», in cui si afferma che il principio della collaborazione e della buona fede deve improntare i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Ribadisce le richieste già avanzate nel ricorso e, in particolare, richiede a questa Commissione: «l'annullamento della cartella indicata in epigrafe, statuendo la debenza per interessi corrispettivi di 358,09 euro oltre la sanzione di 107,42 euro». La Commissione pone la decisione a riserva.

#### Motivi della decisione

(*Omissis*)

Nel merito della questione preliminarmente si osserva che non vi sono divergenze, sia per quanto riguarda la data in cui l'imposta era dovuta, sia la data di effettuazione; secondo le disposizioni recate dall'art. 17, 1° e 2° comma, del D.P.R. n. 435/2001 il versamento poteva essere effettuato in data 16 giugno 2007: termine dila-

zionato di 30 giorni - e cioè fino al 16 luglio 2007 - con la maggiorazione delle somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Nel caso in esame il pagamento dell'interesse non è stato effettuato, ma la società ricorrente ha correttamente adempiuto, in termini, al totale versamento dell'imposta dovuta, per cui restano dovuti solo gli interessi stessi e la sanzione relativa. Ritiene la Commissione che la sanzione piena, così come irrogata nella cartella impugnata, sarebbe stata dovuta solo in presenza del mancato rispetto del termine del 16 luglio 2007. La norma non prevede che il diritto di effettuare il pagamento entro 30 giorni venga meno per il mancato pagamento degli interessi, la cui omissione costituisce solo un'irregolarità a sé stante, che la Commissione ritiene sanabile con il pagamento dell'importo dovuto a titolo di interessi e della sanzione relativa.

Va ancora considerato che l'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente, rubricato come «tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente» stabilisce che: «I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede»; sarebbe comunque iniquo sanzionare - equiparando l'omesso pagamento degli interessi al-

l'omesso pagamento dell'intero capitale - un mancato versamento, per errore, di un modesto importo (nel caso in esame di 358,09 euro) con una sanzione di 26.857,20 euro, calcolata su un'imposta pur versata correttamente.

La Commissione pertanto, in accoglimento della richiesta di parte ricorrente, annulla la cartella impugnata e stabilisce che l'importo dovuto dalla società ricorrente è pari agli interessi di 358,09 euro, nella misura dello 0,40% prevista dall'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 435/2001, oltre alla sanzione nella misura del 30% sul predetto importo, e pari a 107,42 euro.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

### P.Q.M.

La Commissione, sciolta la riserva, accoglie il ricorso. Spese compensate.



Il testo integrale della sentenza si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it  
[www.ipsoa.it/dialoghionline](http://www.ipsoa.it/dialoghionline)

## RIVISTE

### Enti non Profit

#### Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

**Coordinamento:** Gian Mario Colombo

**Comitato di Redazione:** L. Castaldi, P. Clementi, S. Di Diego, G. Farneti, M. Grumo, G. Martinelli, L. Maruzzi, M. Poletto, L. Puddu, M. Saccaro, R. Sclavi, M. Setti, C. Travaglini

Da oltre 10 anni è l'unica Rivista nel panorama editoriale giuridico per professionisti, associazioni e fondazioni, ONLUS e ogni tipologia di ente senza scopo di lucro che **affronta le problematiche** da un punto di vista **fiscale, contabile, gestionale, previdenziale e civilistico**.

Garantisce un'informazione tempestiva ed esauriente su temi di attualità, coniugando **approfondimento e operatività** attraverso l'analisi degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili e della modulistica tipica del settore.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore.

L'abbonamento alla Rivista comprende:  
- **2 monografie tascabili, Impresa Sociale, Trasformazione eterogenea**

- **Servizio Dottrina On-line**, che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile  
Abbonamento annuale: € 168,00  
Ipsoa, pagg. 72

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)  
Tel. 02/82476794
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- [www.shopwki.it/enp](http://www.shopwki.it/enp)



## Cautele contro le esenzioni di dividendi esteri: perché cambiare da «corrisposti» a «provenienti»?

di Leda Rita Corrado, RL

Un correttivo all'esenzione indiscriminata dei dividendi di fonte estera è la provenienza, che non deve essere da Paesi «blacklisted». In precedenza, la legislazione faceva riferimento alla corresponsione da Paesi «blacklisted». La modifica, finalizzata ad evitare l'interposizione di società ubicate in Paesi a fiscalità ordinaria, che fungerebbero sostanzialmente da «conduits», non è però un motivo per scomporre l'utile della società erogante, costruendo una filiera di conti economici virtuali, in funzione della materiale tassazione effettiva dei vari cespiti.

### ■ Dividendi esteri e «provenienza» da Paesi «blacklisted»

Leda Rita Corrado

#### Il coordinamento della tassazione sugli utili distribuiti da società non residenti: il passaggio necessitato al sistema dell'esenzione

Con l'espressione «impresa multinazionale» si designa una realtà complessa, corrispondente a una pluralità di modalità organizzative. Nei mercati e nei territori esteri l'attività economica può essere esercitata a) esportando beni e servizi mediante controparti indipendenti collocate nel Paese di destinazione (1) b) dotandosi di una stabile organizzazione all'estero oppure c) costituendo una o più società estere, controllate e collegate alla società-madre secondo vari schemi. In quest'ultimo caso, si forma il gruppo multinazionale (2), un soggetto economicamente unitario cui sono riconducibili le decisioni gestionali, mentre ciascun ente legato dal vincolo partecipativo rimane dotato di soggettività tributaria autonoma e indipendente rispetto alla società-madre.

I flussi reddituali provenienti dalle società estere sono sottoposti a imposizione in capo alla società-figlia nello Stato in cui essa risiede, mentre la tassazione da parte dello Stato della società-madre è differita al momento in cui sono percepiti i dividendi.

Tra le metodologie predisposte dagli ordinamenti

per coordinare la tassazione reddituale, evitando che la medesima ricchezza sia soggetta a una doppia tassazione, il sistema del «credito di imposta» si è rivelato difficoltoso da gestire a livello internazionale, perché esso implica, sia per la società-madre sia per l'Amministrazione finanziaria in sede di controllo, aggravii operativi generati dalla difficoltà di ricostruire esattamente il regime tributario estero corrispondente ai dividendi percepiti. Risulta quindi preferibile il sistema, dell'«esenzione», così realizzando il consueto compromesso tra la semplicità nella determinazione della ricchezza

**Leda Rita Corrado** - Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista

#### Note:

(1) In questi casi il potere contrattuale della controparte locale sarà notevole, controbilanciato solo dal prestigio intrinseco dei beni distribuiti, e quindi dalla possibilità di trovare altri distributori.

(2) R. Lupi, D. Stevanato, «Il "gruppo multinazionale" come soggetto economico operante nei mercati esteri attraverso società controllate o collegate (subsidiaries)», in L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, pag. 234 ss.; Id., «Il coordinamento tra doppia imposizione internazionale e doppia imposizione societaria ("economica") all'interno dei gruppi multinazionali: la tendenza per il sistema dell'esenzione», *ivi*, pagg. 235.

e la necessità di garantire la certezza dei rapporti: con questo meccanismo il Paese della società-madre abdica, in modo totale o parziale, al proprio potere impositivo, sul presupposto che il flusso reddituale sia stato già tassato in modo congruo nel Paese della società-figlia. Di ciò l'ordinamento italiano aveva preso atto già anteriormente alla riforma del 2004, quando i dividendi di fonte estera, percepiti da società ed enti soggetti all'IRPEG, non concorrevano alla formazione del reddito secondo un regime differenziato in funzione della residenza della società distributrice e dell'entità della partecipazione posseduta (artt. 96, 96-bis e 127-bis del T.U.I.R.) (3).

Il sistema dell'esenzione degli utili societari (4) subisce un'«eccezione» quando questi proventi sono erogati da soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata (5): la tassazione in misura piena in capo al percettore è giustificata dalla ridotta necessità di attenuare la doppia imposizione su proventi sottoposti a tassazione modesta per effetto del regime privilegiato applicabile alla società distributrice. Rispetto al sistema - nella pratica inattuabile - del credito d'imposta, si crea un criterio «a scalino»: al di sopra la tassazione straniera esclude quella italiana, anche se inferiore, mentre al di sotto le due tassazioni si cumulano, poiché la tassazione straniera, anche se esistente, «vale zero» rispetto a quella italiana.

### **Il problema delle società «whitelisted schermo»**

Il criterio appena descritto può essere vantaggioso o penalizzante a seconda che il livello di tassazione estera sia «sopra» o «sotto» l'asticella.

L'impianto normativo poggia esclusivamente sulla residenza del soggetto erogante: ciò comporta la possibilità di interporre una subholding residente in un Paese *whitelisted*, ove l'esenzione sia concessa senza correttivi di sorta. Gli utili dalla subholding all'Italia sarebbero comunque ammessi all'esenzione, senza guardare cosa succede «a monte».

### **Il fisiologico disallineamento nei livelli di tassazione**

È possibile che, nel Paese a fiscalità privilegiata, i redditi della società operativa siano sottoposti a un livello di tassazione inferiore a quello che caratterizza l'ordinamento di appartenenza, in conse-

guenza dell'applicazione di uno dei meccanismi strutturali universalmente utilizzati per la territorialità del tributo o al fine di evitare la doppia imposizione su utili prodotti all'estero: lo Stato *whitelisted* può scegliere di non computare nel reddito della società le componenti reddituali - positive e

#### **Note:**

(3) I regimi impositivi previgenti possono essere così sintetizzati (cfr. C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, I ed., Milano, IPSOA, 2005, pagg. 805 ss.): a) gli utili distribuiti da società estere collegate ex artt. 2359 c.c. non concorrevano a formare il reddito per il 60% del loro ammontare (art. 96, comma 1, del T.U.I.R.), con esclusione di quelli distribuiti da società residenti non comunitarie, residenti in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato (art. 96, comma 1-bis, del T.U.I.R., introdotto dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1992, n. 413 con effetto dal 1° gennaio 1992); b) nel caso di partecipazione diretta non inferiore al 25%, gli utili distribuiti da società estere comunitarie, che non fruissero di regimi di opzione o di esonero che non fossero territorialmente o temporalmente limitati, non concorrevano alla formazione del reddito per il 95% del loro ammontare (art. 96-bis, commi 1, 2 e 2 bis, del T.U.I.R.); c) nel caso di partecipazione diretta non inferiore al 25%, gli utili distribuiti da società estere non comunitarie, residenti in Paesi aventi un regime fiscale non privilegiato, tale da determinare un livello di imposizione analogo a quello italiano, nonché un adeguato scambio di informazioni con l'Italia, non concorrevano alla formazione del reddito per il 95% del loro ammontare (art. 96-bis, comma 2-ter, del T.U.I.R., introdotto dall'art. 1 della legge 21 novembre 2000, n. 342); d) nel caso di partecipazioni in società estere inferiori ai limiti indicati *sub a)*, b) e c), i dividendi erano imponibili in misura piena; e) nel caso di controllo ex art. 2359 c.c., detenuto in maniera diretta o indiretta, di una società residente o localizzata in Stati o territori con regime fiscale privilegiato (così pure nel caso di stabile organizzazione), i cui redditi fossero stati sottoposti a tassazione separata in capo ai soci residenti, gli utili distribuiti non concorrevano alla formazione del reddito fino all'ammontare del reddito già assoggettato a tassazione e le imposte pagate all'estero erano ammesse in detrazione ex art. 15 del T.U.I.R. (art. 127-bis del T.U.I.R.); f) nelle fattispecie *sub e)*, qualora i redditi non fossero stati sottoposti a tassazione separata in capo ai soci residenti, i dividendi erano imponibili in misura piena per la parte che eccedeva l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi non ammessi in deduzione ex art. 76, comma 7-bis, del T.U.I.R. (art. 96, commi 1-bis e 1-ter, del T.U.I.R., introdotti dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1992, n. 413 con effetto dal 1° gennaio 1992).

(4) Con l'entrata in vigore della riforma del 2004 e l'abolizione del sistema del credito di imposta, i dividendi distribuiti da società non residenti sono soggetti al medesimo regime impositivo di quelli distribuiti da società residenti, entrambi i proventi essendo esclusi dal concorso alla formazione del reddito nella misura del 60%, se erogati a soggetti IRPEF (artt. 44, comma 1, e 59 del T.U.I.R.) o nella misura del 95%, se erogati a soggetti IRES (art. 89, commi 1 e 2, del T.U.I.R.).

(5) Così dispongono gli artt. 47, comma 4, e 59 del T.U.I.R. per i soggetti IRPEF, nonché, per i soggetti IRES, l'art. 89, comma 3, del T.U.I.R.

negative - riferibili alla stabile organizzazione (o ad una società-figlia) (6), facendo dipendere l'eventuale mancata (o ridotta) tassazione da regole ordinarie di determinazione della ricchezza, vavevoli cioè per tutte le società residenti.

A sua volta l'ordinamento italiano rinuncia a sottoporre il dividendo a imposizione sul presupposto che lo Stato *whitelisted* abbia adeguatamente tassato il reddito in capo al soggetto che eroga il dividendo: ciò fa sì che, in maniera del tutto fisiologica e sistematica, non siano tassati in Italia utili distribuiti da una società residente in uno Stato *whitelisted* che sono stati sottoposti a una imposizione inferiore rispetto a quella che deriverebbe dalla loro soggezione all'ordinamento italiano ovvero non sono stati tassati nello Stato *whitelisted* in cui risiede la società erogante (ad esempio, a seguito dell'applicazione del sistema dell'esenzione).

In termini sistematici, pare ragionevole ritenere che possa configurarsi anche la situazione simmetricamente inversa, con tassazione dei redditi nello Stato *whitelisted* in misura superiore a quella che si realizzerebbe se questi fossero percepiti direttamente dalla società italiana: si tratta però di una ipotesi che difficilmente può configurarsi, ad esempio perché dettata da esigenze extratributarie (come l'effettuazione di un investimento).

### **La modifica da «corrisposti» a «provenienti» come codificazione di un principio antiabuso**

L'evoluzione normativa in materia (7) sembra recepire una finalità anti-interposizione, senza però consentire, come vedremo, la materiale scomposizione del reddito della società intermedia per verificarne la materiale tassazione.

A seguito della riforma del 2004, i regimi applicabili ai dividendi esteri hanno una collocazione diversa a seconda del soggetto partecipante: i dividendi erogati a soggetti IRPEF sono regolati dall'art. 47, comma 4, del T.U.I.R. (anche in funzione del rinvio operato dall'art. 59 del T.U.I.R.), mentre quelli destinati a soggetti IRES sono disciplinati dall'art. 89, comma 3, del T.U.I.R.: il testo originario dell'art. 47, comma 4, del T.U.I.R. menzionava gli utili «provenienti» da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato (8), al contrario quello dell'art. 89, comma 3, del T.U.I.R. faceva riferimento agli utili «distribuiti» (9).

### **Note:**

(6) Cfr. art. 4, par. 1, della direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

(7) Cfr. AA.VV., «Fiscalità internazionale ed estero vestizione», in *Neotera* n. 2/2011, *passim*; M. Bargagli, M. Thione, «Tassabilità dei dividendi provenienti indirettamente da "black list": problematiche applicative», in *il fisco*, 2011, pag. 3656; M. Beghin, «Dividendi, plusvalenze, minusvalenze e simmetrie fiscali», in *Corr. Trib.* n. 12/2007, pag. 937; P. Centore, J. Holzmueller, M. Piazza, «Illegittimità comunitaria della tassazione dei dividendi "provenienti da paesi a fiscalità privilegiata"», relazione reperibile all'indirizzo <http://milano.aidc.pro/elencoIncompatibilita.aspx?idNorma=75>; G.M. Committeri, P. Alonzo, «Dividendi "black list" tra tutele antielusive e rischi di penalizzazioni», in *Fiscalità Internazionale* n. 3/2010, pag. 196; G. Corasaniti, V. Uckmar, *Diritto tributario internazionale*, II ed., Padova, 2012, pag. 269 ss.; A. Fantozzi (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie - Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, Padova, 2010, 243; M. Giaconia, A. Pregaglia, «L'Agenzia delle Entrate illustra la disciplina dei dividendi da stati o territori "black-list"», in *Corr. Trib.* n. 42/2010, pag. 3466; F. Ghiselli, «Gli utili "provenienti" da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata», in *il fisco*, 2006, pag. 6829; A. Mastroberti, «L'integrale tassazione degli utili provenienti da Paradisi fiscali», in *Azienda & Fisco* n. 22/2007, pag. 7; Id., «Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010: tassazione dei dividendi distribuiti da Cfc», in *il fisco*, 2010, pag. 6381; F. Menti, «L'imposizione degli utili provenienti da paesi terzi e le libertà di stabilimento e di movimento di capitali», nota a Corte giustizia UE, Sez. IV, 24 maggio 2007, causa C-157/05, «Winfried L. Holböck contro Finanzamt Salzburg-Land», in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, pag. 41; Id., «La direttiva madre-figlia n. 90/435 e l'obbligo per gli Stati membri di astenersi dal sottoporre a imposizione i dividendi», nota a Corte giustizia UE, Sez. I, 12 febbraio 2009, causa C-138/07, «Belgische Staat contro Cobelfret NV», in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, pag. 266; L. Miele, «Tassazione piena dei dividendi provenienti da società localizzate in "Paradisi fiscali"», in *Corr. Trib.* n. 34/2006, pag. 2666; D. Stevanato, «Controlled Foreign Companies: concetto di controllo e imputazione del reddito», in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 777; Id., «L'efficacia dei controlli fiscali giustifica le restrizioni ai movimenti di capitali con Paesi terzi», nota a Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 18 dicembre 2007, causa C-101/05, «Skatteverket contro A.», in *Corr. Trib.* n. 7/2008, pag. 556.

(8) «Nonostante quanto previsto dai commi precedenti, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili *provenienti* [corsivo dell'Autore] da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato» (art. 47, comma 4, del T.U.I.R., nel testo introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in vigore dal 1° gennaio 2004).

(9) «La stessa esclusione del comma 2 si applica agli utili *distribuiti* [corsivo dell'Autore] dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), diversi da quelli residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, o se ivi residenti relativamente ai quali, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dell'articolo 167, siano rispettate le condizioni di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87» (art. 89, comma 3, del T.U.I.R., nel testo introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 344/2003, in vigore dal 1° gennaio 2004).

Le disposizioni richiamate sono state interessate dalle medesime modifiche: nel 2005 entrambe le espressioni sono state sostituite con utili «corrisposti» (10), mentre dal 2006 è stata introdotta la formulazione utili «provenienti» (11).

Come confermano pure le circolari ministeriali (12), le modifiche introdotte nel 2006 dal decreto «Bersani» rappresentano la cristallizzazione normativa di un principio antiabuso: la disciplina prevalente, facendo esclusivo riferimento alla mera corresponsione degli utili da parte della società estera, aveva riguardo soltanto all'identità del soggetto erogante, senza possibilità alcuna di valorizzare giuridicamente l'interposizione di società residenti in Paesi *whitelisted*, idonee a «riqualificare» i dividendi distribuiti da altre società ubicate in Paesi a fiscalità privilegiata, mentre la formulazione del 2006 risponde all'esigenza di contrastare catene partecipative strumentali.

La sostituzione del riferimento agli utili «corrisposti» dalle società residenti nei paradisi fiscali con quello agli utili «provenienti» dalle medesime entità societarie ha consentito di applicare il regime di imposizione integrale non solo a quelli erogati direttamente dalle società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, ma anche a quelli conseguiti dai soci residenti in Italia per il tramite di un veicolo societario interposto residente in Paesi *whitelisted* (13).

Alla luce di questa *ratio*, sembra corretto richiedere una ricostruzione analitica della provenienza degli utili di fonte *black list* (14), attraverso una

comma 2 si applica agli utili *provenienti* [corsivo dell'Autore] dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), e alle remunerazioni derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti residenti negli Stati o territori di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168 bis, o, se ivi non residenti, relativamente ai quali, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dell'articolo 167, siano rispettate le condizioni di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87. Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo».

(12) Nella circolare del 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 24, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, l'Agenzia delle entrate, ricostruendo l'evoluzione normativa, osserva che: a) in base alla formulazione originaria, «non aveva rilievo la circostanza che le partecipazioni fossero detenute direttamente o per il tramite di altre società, quali anelli intermedi della catena partecipativa»; b) il correttivo IRES ha limitato il campo di applicazione dell'esenzione «alle sole remunerazioni corrisposte direttamente dalle partecipate che avevano fruito di regimi fiscali privilegiati residenti ed escludendo le remunerazioni comunque provenienti dalle predette società, ma distribuite tramite società intermedie (sub-holding) residenti in Stati a fiscalità ordinaria»; c) il decreto Bersani, «per contrastare facili manovre elusive», ha applicato il regime di tassazione integrale non soltanto agli utili distribuiti direttamente dai soggetti residenti nel paradiso fiscale, ma anche a «quelli - da essi generati - che fluiscono tramite società intermedie». La formulazione introdotta nel 2006 «svolge, fondamentalmente, una funzione di chiusura del sistema contro le triangolazioni sui dividendi che consentono ai soci di percepire utili provenienti dai paradisi fiscali attraverso società intermedie, sostanzialmente interposte. Ne consegue che - in presenza di partecipazioni in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata indirettamente detenute - il regime di integrale tassazione si rende applicabile ai soli utili che - in coerenza con il dato testuale della disposizione - si possono considerare da esse «provenienti». Nelle ipotesi estreme di *sub-holding* intermedie qualificabili come mere *conduit company*, l'intero utile da esse distribuito potrà infatti ritenersi generato nel paradiso fiscale in cui è localizzata la società operativa. Del pari, sarà possibile individuare - ragionevolmente - la fonte degli utili erogati da holding statiche o da società che non svolgono una effettiva attività economica, limitandosi alla mera detenzione delle partecipazioni».

Nella circolare 6 ottobre 2010, n. 51/E, par. 8.2, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, l'Agenzia delle entrate ribadisce che l'intervento del 2006 «risponde a finalità di carattere antielusivo, assolvendo ad una funzione di chiusura del sistema contro le triangolazioni sui dividendi».

(13) La problematica era stata già segnalata dalla stessa Agenzia delle entrate, commentando il correttivo IRES nella circolare n. 4/E del 2006, cit., par. 1.3.

(14) Nella circolare n. 51/E del 2010, cit., par. 8.1, si sostiene che, «ai fini dell'individuazione della quota parte di utili provenienti da paradisi fiscali, [...] la società *conduit* debba documentare di volta in volta la provenienza degli utili (se da Stati o territori a fiscalità privilegiata, o meno) distribuiti al socio residente. [...] In mancanza di adeguato supporto documentale, si ritengono distribuiti al socio italiano, in via prioritaria e fino a concorrenza, gli utili di provenienza *black list*».

#### Note:

(10) Le modifiche agli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, del T.U.I.R. sono state introdotte, rispettivamente, dagli artt. 2, comma 2, lett. b), e 6, comma 4, del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247 (il cd. correttivo IRES), in vigore dal 2 dicembre 2005 (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate 18 gennaio 2006, n. 4/E, par. 1.3, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(11) In questo senso sono intervenuti i commi 4 e 4 bis dell'art. 36 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248 (il cd. decreto Bersani), in vigore dal 12 agosto 2006.

Le disposizioni attualmente in vigore sono fraseggiate come segue. In base all'art. 47, comma 4, del T.U.I.R., «nonostante quanto previsto dai commi precedenti, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili *provenienti* [corsivo dell'Autore] da società residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168 bis». Secondo l'art. 89, comma 3, del T.U.I.R., «qualora si verifichi la condizione di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'esclusione di cui al

loro separata contabilizzazione da parte della società residente nello Stato *whitelisted* in funzione della residenza della società erogante (15), ma senza pretendere anche l'individuazione del luogo di svolgimento dell'attività che li ha generati.

Qualora la società erogante non sia un mero schermo ma abbia una attività propria, si dovrebbe però investigare anche «all'interno» del suo bilancio per ricostruire la quota parte proveniente da Paesi a fiscalità privilegiata o materialmente non assoggettata a tassazione.

Sarebbe ad esempio erroneo negare l'esclusione da imposizione per gli utili distribuiti da una società residente in uno Stato *whitelisted*, qualora derivino in parte da attività poste in essere attraverso una stabile organizzazione ubicata in un Paese a fiscalità privilegiata. Il riferimento agli utili «provenienti» da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata non può estendersi all'ubicazione dell'attività che ha generato gli utili, mediante l'individuazione del luogo materiale di loro produzione e la verifica del livello di tassazione ivi previsto.

Questa soluzione sostanzialistica determinerebbe difficoltà enormi per ottenere informazioni circa l'ubicazione dell'attività, e imporrebbe la costru-

zione attorno a ciascuna di esse di una sorta di conto economico. Il reddito della società estera «ultima erogante» deve invece rimanere monolitico, potendo essere estremamente complicato scomporre il conto economico «dall'esterno», quando la società erogante esercita una pluralità di attività, soltanto alcune delle quali siano ubicate in Paesi a fiscalità privilegiata. Sarebbe in concreto assai difficoltoso differenziare i dividendi a seconda dell'ubicazione geografica dell'attività, individuando analiticamente il luogo di materiale produzione di ciascun utile che abbia concorso alla loro formazione (16): non esiste il «dividendo» dell'attività cantieristica, quello dell'attività alberghiera o quello del commercio di petrolio, ma soltanto il dividendo distribuito dalla società cui tutte queste attività fanno capo, indipendentemente dalla loro localizzazione.

#### Note:

(15) Cfr. circolare Assonime n. 38 del 2007, par. 2.6.

(16) Ciò varrebbe in special modo per le persone fisiche, mentre questa analisi potrebbe in astratto essere attuata da soggetti strutturati, cui esigenze gestionali impongano l'adozione di sistemi informatici interni (cfr. *Entreprise Resource Planning - ERP*) idonei a garantire una analisi spinta di ogni operazione posta in essere dall'ente.

## ■ Il coacervo reddituale non è scomponibile

RL

Dalle considerazioni di Leda Rita Corrado sembra desumersi, correttamente, una funzione anti-interposizione della modifica normativa che guarda alla «provenienza» dell'utile, anziché alla sua mera corresponsione da società ubicata in Paesi a bassa fiscalità. Questa comprensibile cautela normativa non legittima però l'indagine sulla provenienza di tutte le fonti reddituali della società erogante. Sarebbero altrimenti frustrate le esigenze di forfetizzazione e di semplificazione alla base del criterio dell'esenzione degli utili di società non residenti. La mediazione tra precisione, semplicità, certezza dei rapporti giuridici, effettività, ed altri profili di determinazione della ricchezza ai fini tributari si è stabilizzata guardando alla società erogatrice dei redditi. Questa soluzione può essere corretta, in modo da evitare facili stratagemmi basati sull'in-

terposizione di società *conduit* in Paesi a fiscalità ordinaria, ma non può essere stravolta e rimessa in discussione, inseguendo rideterminazioni materiali del luogo fisico di produzione dei vari redditi, che contraddirebbero la premessa.

La scelta sistematica di fondo, per come si presenta qui il compromesso tra semplicità, precisione, certezza, effettività, ecc., resta sempre quella di determinare un unico regime di tutto il reddito della società erogante, che sarà esente o imponibile nel suo complesso, in relazione, come abbiamo detto, ad un unico rapporto tra aliquote del Paese di residenza e aliquote italiane, con il correttivo della «provenienza dell'utile» rispetto alla «residenza della società erogante». Questo correttivo non consente però di «spezzettare» l'utile della società erogante, considerandolo in parte «proveniente» da Paesi «blackli-



sted» ed in parte no. La materiale individuazione, pertanto, dei vari luoghi di produzione dei redditi, comporterebbe una parcellizzazione dell'utile unitario della società erogante. Al di là dei limiti consentiti all'interprete, verrebbe così rimesso grossolanamente in discussione il compromesso indicato sopra tra semplicità, precisione, ecc. Si tornerebbe cioè, senza bussola, a cercare di ricostruire alla meglio il luogo materiale di produzione dei redditi ed i relativi trattamenti fiscali applicabili. Insomma, si virebbe verso una imputazione specifica «all'amatriciana», non solo priva di legittimazione normativa, ma operativamente ingestibile, o per meglio dire «gestibile in una logica antiabuso». A regime, come normativa ordinaria, anche una minima contaminazione con redditi «non paradisiaci» della società erogante impedisce di «saltarla», applicando il regime della provenienza, perché il dividendo è unitario, non scomponibile. A prima vista sembra facile «eludere la norma antielusiva», immettere una fonte

reddituale autonoma nella società erogante, tassata a fiscalità ordinaria e assorbire tutti i dividendi in esenzione, facendo leva appunto sulla loro «inscindibilità»; esagerata sarebbe però la reazione del Fisco, tendente - in base a un fantomatico principio di prevalenza del reddito *blacklisted* - a considerare tutto il reddito della società come *blacklisted*, compreso quello a fiscalità ordinaria. Una determinazione più precisa può basarsi sulla disposizione antielusiva e sui principi antiabuso, più elastici e quindi più idonei alla determinazione amministrativa della ricchezza, applicando caso per caso le diverse logiche che si intrecciano nel sistema. La detassazione del reddito prodotto nel paradiso fiscale potrebbe essere quindi considerata un «indebito vantaggio sconoscibile», in base ai principi antiabuso, che supererebbero così, chirurgicamente e selettivamente, l'interpretazione ordinaria secondo cui il dividendo deve avere un regime unitario, tutto esente o tutto imponibile.

## RIVISTE

### Cooperative e Consorzi

#### Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

**Comitato di Redazione:** M. Benni, R. Chiusoli, R. Genco, G. Malusà, P. Morara, G. Ravaoli

L'unico punto di riferimento per le cooperative, i consorzi, i professionisti fiscali e gli operatori del settore per trovare tutte le **soluzioni alle problematiche fiscali, contabili, previdenziali, civilistiche e giuslavoristiche** che si presentano nella prassi quotidiana.

La Rivista coniuga al **rigore scientifico** degli **interventi** d'autore l'**operatività** garantita dall'analisi delle novità, degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili, dei modelli, attraverso un'**impostazione grafica chiara**, ricca di **tabelle** e **schemi riassuntivi**.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore

L'abbonamento comprende:  
- **2 Monografie**

- Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile  
Abbonamento annuale: € 168,00  
Ipsoa, pagg. 64

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it/rivistacooperative](http://www.shopwki.it/rivistacooperative)**



## Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa

di Antonio Tomassini, RL

Anche se l'aggettivo «occulta» suggestiona verso la ricchezza non registrata, il nuovo fronte delle stabili organizzazioni occulte si colloca nella reinterpretazione di circostanze registrate e palesi. Nei rapporti infragruppo tra Paesi diversi il Fisco pensa che alcuni dipendenti e alcune funzioni di una società italiana possano essere reinterpretati come la stabile organizzazione di una società estera. Che magari risiede in un Paese a fiscalità ben più onerosa della nostra, che ha tassato tutto il reddito, compreso quello della fantomatica stabile organizzazione. Insomma, il Fisco italiano vuole una fetta della torta del profitto, con uno scoordinamento rispetto allo strumento tipico, quello del valore normale, che il buon senso appresta a tale scopo.

### ■ La ripartizione funzionale di una «impresa unica»

Antonio Tomassini

Su *Dialoghi* abbiamo spesso messo in risalto che i gruppi multinazionali, ancorché organizzati per comodità con strutture societarie territoriali, si comportano sempre più spesso come una «impresa unica» a livello mondiale. Questo comporta necessità di coordinamento tra le pretese fiscali di Paesi diversi, in genere svolte attraverso il *transfer pricing*, cui si affianca però anche la contestazione della residenza, già esaminata più volte su *Dialoghi*, e più di recente della stabile organizzazione occulta. Su cui eravamo intervenuti quasi dieci anni fa, ai tempi del caso «Philip Morris».

Le contestazioni del Fisco sul tema sono meno numerose di quelle - ricorrenti - sul *transfer pricing*, ma fanno leva sull'esistenza in Italia di una stabile organizzazione, cioè di una entità di fatto che costituisce un centro di imputazione di ricchezza, ancorché priva di personalità giuridica. Elemento distintivo è il possesso delle facoltà sufficienti a svolgere l'attività idonea al perseguimento dell'oggetto sociale del soggetto straniero. Ciò la differenzia dalle unità locali, che sono prive di una rappresentanza stabile nel Paese ospitante e dagli uffici di rappresentanza, che svolgono funzioni ausiliarie o preparatorie, come quelle di carattere pubblicitario, di ricerca scientifica o di mercato. La stabile organizzazione può essere materiale,

quando opera attraverso una sede fissa di affari, ovvero uffici, attrezzature e altri mezzi impiegati per l'attività di impresa in modo permanente, o personale, la quale si manifesta attraverso la presenza di un agente in grado di vincolare la società straniera. Stabile organizzazione materiale e personale possono coesistere, nel senso che la presenza di una (di per sé già sufficiente a far scattare l'imposizione nel Paese ospitante) non esclude l'altra.

La stabile organizzazione è regolamentata dall'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE e, ove più favorevole, dall'art. 162 del T.U.I.R. ai fini delle imposte dirette. Ai fini IVA, dopo una lunga assenza di inquadramento normativo, una definizione di stabile organizzazione si rinviene nel recente regolamento (CE) 292/2011, che tuttavia non fa altro che recepire i principi elaborati dalla Corte di giustizia sul concetto di centro di attività stabile.

Chiarito ciò sul piano generale, posto che la presenza di una stabile organizzazione è principalmente una questione di fatto legata all'atteggiarsi dei modelli di *business* dei gruppi, vi sono numerosi casi in cui la sua sussistenza è dubbia ed il Fi-

Antonio Tomassini - Partner - DLA Piper Studio Legale Tributario Associato

sco intravede tentacolari possibilità di reinterpretare discrezionalmente fatti, dichiarazioni di parte e relazioni contrattuali.

È qui che nascono le contestazioni delle stabili organizzazioni occulte, ravvisate ad esempio nei casi in cui un soggetto estero opera in Italia senza aver nessuna presenza formale, limitandosi ad inviare nel nostro Paese personale dipendente che invece il Fisco ritiene rappresentare una stabile organizzazione, quando un soggetto estero possiede un ufficio di rappresentanza particolarmente strutturato che il Fisco ritiene nascondere la presenza di una stabile organizzazione e quando il soggetto estero, che possiede già una società controllata in Italia, esercita linee di *business* annidate in quest'ultima e «dirette» dal soggetto non residente ritenute appunto una stabile organizzazione.

Soffermandoci su tale ultima ipotesi, che è la più diffusa, va premesso che una società di diritto italiano non può costituire, come tale, stabile organizzazione di un soggetto non residente. Anche perché già si è dichiarata come entità esistente in Italia, e quindi il tema è «assorbito», salvo il tentativo di considerare la società come «stabile organizzazione» per negare trattamenti convenzionali, come quelli per dividendi, interessi, plusvalenze o canoni, previsti solo «in assenza di stabili organizzazioni». La contestazione è più raffinata, e si basa sull'esistenza, all'interno della società italiana, che non è certo una stabile organizzazione, di strutture e persone «occulte», nel senso di «non dichiarate come stabile organizzazione». Ovviamente spetta al Fisco provare, con verifiche *in loco*, interviste ai dipendenti ed una attenta analisi delle relazioni contrattuali e degli assetti del gruppo, che nel soggetto italiano si nasconde anche una stabile organizzazione. Quanto al contribuente, il principale strumento di prevenzione, in assenza della possibilità di un accordo preventivo vero e proprio sul modello di *business* (sulla cui introduzione dovrebbe forse ragionarsi), sembra essere quello di ricorrere alle tanto sponsorizzate forme di *tax compliance*. Uno studio di *transfer pricing* comunicato al Fisco, un *ruling* internazionale o altre forme di *advance price agreements* potrebbero essere la soluzione principe. Se si effettua un'ampia *disclosure* del proprio modello di *business* diventa difficile per il Fisco disconoscerlo in fase ispettiva, posto che ciò tradirebbe l'affidamento

del contribuente. Del resto se si riflette per un attimo sulle rigidità amministrative dei grandi gruppi, con proprietà e *management* disgiunti, e tutto tracciato, come si dice oggi, queste contestazioni in effetti paiono un po' abnormi: la stabile organizzazione occulta nel gergo del nostro Fisco è addirittura un evasore totale, in quanto omette la dichiarazione dei redditi (tanto è vero che competenti per gli accertamenti sono le direzioni provinciali dell' Agenzia, pur essendo i destinatari della contestazione «grandi contribuenti»).

Inoltre, il tema delle stabili organizzazioni occulte è intimamente connesso con quello del *transfer pricing*, in quanto la stabile organizzazione, in definitiva, riguarda alcune funzioni della società italiana che non sarebbero state adeguatamente remunerate nel nostro Paese. Non a caso in sede di adesione con il Fisco molte contestazioni di stabile organizzazione vengono (spesso giustamente) «convertite» in rettifiche ai prezzi di trasferimento praticati infragruppo. D'altro canto se vengono incrementate le remunerazioni delle attività svolte in Italia, si ottiene il medesimo risultato senza ricorrere ad un istituto la cui ricorrenza è spesso assai dubbia, visto che per cogliere le dinamiche di un gruppo multinazionale non bastano l'esame di *e-mails*, *policies* e le spesso autoreferenziali dichiarazioni di qualche *manager* della direzione commerciale o *marketing*.

È forse solo tale confusione di fondo ed il facile prestarsi di tale istituto di confine a reinterpretazioni che spiega la singolare presa di posizione della Cassazione nella sentenza 22 luglio 2011, n. 16106 (1). Con tale pronuncia la Corte ha ritenuto che soggetto passivo di imposta in presenza di stabile organizzazione occulta sia la società italiana nella quale questa viene considerata annidata. Si tratta di un orientamento che infonde altra incertezza negli operatori, anche dal punto di vista sanzionatorio, sia amministrativo che penale (se infatti il soggetto obbligato fosse italiano si parlerebbe di infedeltà dichiarative, non di omissioni). La stabile organizzazione è lo strumento fiscale per assoggettare a tassazione l'impresa estera nel nostro Paese ed è essa stessa il soggetto passivo di impo-

---

**Nota:**

Articolo sottoposto a revisione.

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

sta (tanto è vero che nella dichiarazione dei redditi è individuata come soggetto non residente, ma pochi fanno caso a queste ovvietà della nostra fiscalità specialistica) (2).

L'altra grande criticità che si nasconde (questa sì) dietro tale istituto, attiene alla inadeguatezza degli strumenti che il diritto internazionale (i MAP, *Mutual agreement procedures*) e comunitario (l'arbitrato) apprestano per superare la doppia imposizione che in ogni caso la contestazione di stabile organizzazione ingenera (essa infatti colpisce redditi non già sottratti *in toto* al Fisco, ma tassati in un altro Paese).

Il ricorso alla procedura amichevole (MAP) è stato sino ad oggi assai limitato (3), così come sono assai limitati gli interventi mirati a fornire una visione sistemica dell'istituto. Eppure le ragioni che hanno portato all'inserimento di una previsione *ad hoc* all'interno del modello Convenzionale OCSE paiono evidenti. Peraltro il Commentario (4) prevede che la procedura amichevole non sia in alcun caso alternativa al contenzioso tributario domestico e dunque, aggiungiamo noi, agli istituti deflattivi del contenzioso in generale, come l'accertamento con adesione ovvero la conciliazione giudiziale. Si possono quindi avere casi in cui coesistano rimedi contenziosi o ipotesi conciliative di diritto interno (come adesioni o conciliazioni giudiziali) e due o più procedure MAP attive. Se da un lato le forme di definizione opzionale domestiche rendono la pretesa non più modificabile sul piano del diritto interno, è altrettanto vero che esse concludono il realizzarsi di una doppia imposizione che il contribuente ben può tentare di «rimediare». È evidente tuttavia che la nostra Amministrazione finanziaria potrà opporre all'Amministrazione finanziaria straniera il fatto che sulla base di una scelta facoltativa il contribuente ha deciso di chiudere la vicenda contenziosa con una definizione agevolata che, in quanto tale, non può più essere intaccata. Detto ciò, se l'Amministrazione estera interessata dalla richiesta di MAP volesse comunque riconoscere una deduzione (come per esempio avviene in Germania) o un credito di imposta connesso al pagamento agevolato avvenuto in Italia, sarà comunque libera di farlo (5) (anzi l'Amministrazione estera secondo il modello convenzionale deve *in primis* cercare una soluzione in via autonoma alla doppia imposizione).

In altre parole il rimedio in astratto può funzionare, occorre tuttavia creare una prassi e garantire tempi ragionevoli e rispetto a ciò siamo molto lontani.

Vediamo di seguito alcuni aspetti che ci paiono di particolare interesse ed attualità in tema di stabile organizzazione.

### **Stabile organizzazione ai fini IVA, «nuova» definizione e questioni ancora da chiarire**

Il regolamento comunitario n. 282/2011 ha introdotto per la prima volta una definizione di stabile organizzazione ai fini IVA, prevedendo che sia tale qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici.

La nuova definizione recepisce l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia ed ha il precipuo scopo di rendere omogeneo l'utilizzo dell'istituto all'interno dell'Unione.

La stabile organizzazione ai fini IVA non rappresenta un fenomeno sovrapponibile alla stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette. Ed infatti possono darsi casi in cui sussista una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette che non è tale ai fini IVA. Quest'ultima richiede infatti una combinazione di uomini e mezzi che può non essere necessariamente richiesta ai fini delle imposte dirette.

La stabile organizzazione, con riferimento alle

#### **Note:**

(2) Per approfondimenti sul tema, si veda l'utile scritto di F. Bulgarelli, «La resistibile immedesimazione tra stabili organizzazioni occulte e soggetti passivi dell'imposta sul reddito», in *Riv. dir. trib.* n. 12/2011, V, pag. 197.

(3) I casi di MAP ancora in fase di lavorazione in relazione all'Italia al 31 dicembre 2010 (ultimo dato disponibile alla data del presente intervento) erano 20. All'inizio dello stesso anno erano in fase di lavorazione 22 procedure.

(4) Secondo l'interpretazione fornita dall'OCSE «So paragraph 1 make available taxpayers affected, without depriving them of the ordinary legal remedies available, a procedure which is called the mutual agreement procedure» (Commentario OCSE all'art. 25, par. 7). Di recente anche l'Agenzia delle entrate ha emanato una circolare sul punto, la 5 giugno 2012, n. 21/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) Così come invero può avvenire anche in caso di sentenza passata in giudicato nel nostro Paese. Il termine di tre anni per la presentazione della richiesta di MAP previsto dal paragrafo 1 dell'art. 25 del modello convenzionale dovrebbe essere computato dalla data di definitività della sentenza nazionale ovvero della sottoscrizione della procedura di accertamento con adesione.

operazioni rilevanti ai fini IVA dalla stessa ricevute o effettuate, va considerata come un «normale» soggetto passivo d'imposta con una propria autonomia rispetto alle operazioni direttamente effettuate dal soggetto straniero. Inoltre, in presenza di una stabile organizzazione ai fini IVA nel nostro Paese, occorrerà necessariamente utilizzare quest'ultima per la fatturazione delle operazioni realizzate attraverso di essa (6), non essendo più possibile la coesistenza di una stabile organizzazione e di un rappresentante fiscale o di una identificazione diretta (anche se la risoluzione 24 novembre 2011, n. 108/E (7) ha fornito l'importante chiarimento per il quale attraverso la stabile organizzazione può essere recuperato il credito IVA maturato in capo alla vecchia posizione IVA).

Va a tal proposito ricordato che, sulla base dell'art. 192-*bis* della direttiva 2006/112/CE, la stabile organizzazione rappresenta una deroga all'obbligo generalizzato del *reverse charge* per i servizi e per i beni forniti al committente nazionale solo se la casa madre effettua operazioni rilevanti nel territorio dello Stato con l'intervento della stabile organizzazione. In altre parole non costituisce stabile organizzazione ai fini IVA, ad esempio, la sede fissa che rappresenti semplicemente un «centro di acquisti» che la casa madre utilizza per le operazioni che essa produce in via autonoma. Tuttavia le sfumature sono varie in tale ambito e non è sempre agevole stabilire quando la stabile organizzazione intervenga nel processo di vendita (8).

Alla luce di tali principi, in sede di verifica, occorre rifuggire da automatismi e ponderare attentamente se la stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette sia tale anche ai fini IVA e, se del caso, l'effettivo intervento di quest'ultima nelle operazioni attive.

Altra fondamentale necessità, in caso di contestazioni IVA, è quella di applicare (o di non applicare) sanzioni, anche in virtù del principio di proporzionalità comunitario. Molto spesso infatti le operazioni ritenute attribuibili ad una stabile organizzazione occulta sono già state assoggettate nel nostro Paese ad IVA attraverso il meccanismo del *reverse charge*, ragion per cui non si verifica alcuna evasione del tributo.

Si noti infine che il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (9), modificando l'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 633, ha previsto la possibilità di riaddebi-

tare ai clienti l'IVA pagata in seguito agli accertamenti, possibilità che può aiutare a preservare la neutralità del tributo ed i rischi di doppia imposizione e ciò può essere molto utile anche in ipotesi di accertamenti relativi a stabili organizzazioni.

## La stabile organizzazione personale nella recente giurisprudenza

Il Commentario OCSE all'art. 5, par. 4, del Modello Convenzionale, al fine di individuare una stabile organizzazione personale, precisa che devono essere soddisfatti i seguenti requisiti:

- l'agente deve operare per conto dell'impresa estera;
  - l'agente deve godere di poteri che gli permettano di concludere, nello Stato estero, contratti in nome dell'impresa e deve fare uso di tali poteri abitualmente;
  - l'agente, per essere qualificato «dipendente», deve svolgere attività diverse da quelle rientranti tra le ipotesi di esclusione di stabile organizzazione previste dal par. 4 dell'art. 5 del Modello OCSE. In buona sostanza si deve escludere che si configuri l'ipotesi di un «agente dipendente» qualora tale persona svolga attività di carattere preparatorio o ausiliario;
  - il termine stabile organizzazione implica, in termini generali, che la persona eserciti il potere di concludere contratti vincolanti in via continuativa e che tale circostanza sia valutata sulla base delle condizioni fattuali e della realtà commerciale dell'impresa nel suo complesso.
- In più, secondo attenti autori, l'autorità di sollecitare, negoziare e concludere contratti è una condizione necessaria, ma non sufficiente e pertanto, af-

### Note:

(6) L'esistenza di una stabile organizzazione solo ai fini delle imposte dirette sembrerebbe quindi compatibile con la presenza in Italia di un rappresentante fiscale, posto che l'alternatività con questa figura introdotta nel 2010 pare da riferire alla sola stabile organizzazione IVA.

(7) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Non è questa la sede per soffermarsi sui tanti aspetti problematici che insistono sulla tematica, tra cui quelli connessi alla qualificazione delle operazioni a seconda di chi si occupi del trasporto di beni (dove v'è un contrasto tra approccio comunitario e domestico), la possibile rilevanza degli *incoterms* e il potenziale disallineamento tra imposte dirette, ove i valori delle transazioni vengono determinati sempre sulla base del *transfer pricing* e IVA ove dovrebbe rilevare sempre il costo di acquisto.

(9) Convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

finché un agente costituisca una stabile organizzazione personale, questa deve avere anche sufficiente autorità per vincolare l'impresa dello Stato estero (cd. *binding power*). Ciò accade solo quando l'agente dipendente è dotato di poteri talmente ampi in fase negoziale tali per cui la società non residente risulti obbligata alla conclusione degli stessi (10).

Inoltre, muovendo dalla recente sentenza del Consiglio di Stato Francese (causa «Zimmer Ltd», sentenza del 31 marzo 2010) e della Suprema Corte Norvegese (causa «Dell Products», sentenza del 2 dicembre 2011) si può concludere che un mandatario senza rappresentanza (commissionario) non deve essere considerato una stabile organizzazione personale del soggetto preponente, anche se agisce al di fuori della sua ordinaria attività. In assenza di prova circa la sussistenza di un vincolo giuridico tra agente e *principal* non può, secondo i giudici, giungersi a conclusioni diverse (sempre in ambito internazionale, sembra invece porsi su posizioni più sostanzialiste la giurisprudenza spagnola nel caso «Roche») (11).

Quanto alla giurisprudenza domestica, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza 20 ottobre 2011, n. 125 (12), ha statuito che non può configurare una stabile organizzazione una società italiana che agisce come commissionario se dal contratto risulti la sua autonomia e l'assunzione di un proprio rischio di impresa (valorizzando quindi le relazioni contrattuali, che non possono essere intaccate in assenza di evidenze probatorie che dimostrino una «sostanza» difforme). Sulla stessa scia la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia 23 marzo 2011, n. 33 (13) ha anch'essa attribuito grande rilevanza alle pattuizioni contrattuali prevedendo che le stesse non possono essere contestate dal Fisco a meno che quest'ultimo non fornisca la prova della simulazione contrattuale ovvero della dissimulazione di servizi diversi da quelli disciplinati contrattualmente.

La stessa Corte di cassazione, nella sentenza 7 ottobre 2011, n. 20597 (14), ha statuito il principio secondo cui l'accertamento in merito alla sussistenza di una stabile organizzazione deve essere condotto, non solo sul piano formale, ma anche su quello sostanziale, ricadendo quindi sull'Erario l'onere di provare che la sostanza delle relazioni infragruppo diverga dalle risultanze contrattuali e

che l'attività svolta in concreto dal soggetto residente nel territorio dello Stato sia diversa o ecceda quella contrattualmente prevista.

Emerge quindi una sostanziale differenza tra il concetto di autorità di concludere un contratto e lo svolgimento di altre attività, quali la mera partecipazione alle trattative, che, non essendo sufficienti a vincolare l'impresa estera, non dovrebbero mai essere idonee a qualificare il soggetto che le abbia poste in essere quale agente dipendente dell'impresa non residente.

Ciò si desume anche dal par. 32, dell'art. 5 del commentario OCSE, secondo cui sarebbe contrario agli interessi delle relazioni economiche internazionali stabilire che il fatto di avere a disposizione una qualsiasi persona dipendente costituisca una stabile organizzazione per l'impresa. Tale soluzione deve essere riservata solo a persone che, in ragione dell'ampiezza dei loro poteri o della natura della loro attività, siano in grado di coinvolgere l'impresa estera in attività di una certa rilevanza nello Stato considerato.

Si è occupata di stabile organizzazione anche un'altra sentenza della Corte, 9 marzo 2012, n. 3769 (15). In tale occasione i giudici di legittimità hanno chiarito, con riferimento alle dichiarazioni rilasciate dai dipendenti della società italiana del gruppo utilizzate dai verificatori al fine contestare la sussistenza della stabile organizzazione del soggetto non residente, che le stesse non rappresentano elementi probatori se non a determinate condizioni. In particolare, la Suprema Corte ha chiaramente rilevato che «come elementi indiziari» tali dichiarazioni devono essere necessariamente riportate nell'ambito dell'intero contesto operativo, censurandone ogni altro utilizzo derivante da una estrapolazione distorta e limitata delle stesse, ri-

#### Note:

(10) Sul tema si veda A. Pleijsier, «The Agency Permanent establishment: The current Definition - Part One», in *Intertax*, Volume 29, n. 5 pagg. 167-183; in senso analogo, R. Collier, S. Tolia e P. Bohra, *The Agency PE Conundrum*, Tax management transfer pricing report 18 ottobre 2007.

(11) V. S. Ashley, «How the Spanish Supreme Court ruling in Roche Vitamins contrasts with Zimmer and Dell», in *TP Week*, 1° marzo 2012.

(12) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(13) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(14) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(15) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

scontrate nei fatti al fine di verificarne l'effettiva pertinenza e da ultimo non contraddette da altre dichiarazioni o fatti. In altre parole per disconoscere gli assetti di un gruppo occorre costruire una presunzione che (come dovrebbero essere tutte le presunzioni) presenti i crismi della ragionevolezza e della verosimiglianza.

Un breve accenno alla determinazione del reddito della stabile organizzazione, processo tutt'altro che immediato e che difficilmente può essere portato a compimento in modo ragionato nel ristretto periodo di un controllo fiscale. Non va infatti trascurata l'analisi delle funzioni svolte (*in loco* e centralmente, si pensi alla ricerca e sviluppo), dei rischi assunti (si pensi a quello «magazzino») e dei capitali impiegati (16), non potendosi appiattare su una ricostruzione induttiva del reddito imponibile che muova dal fatturato della società estera a cui applicare brutalmente un indicatore di profitto individuato senza alcun riscontro fattuale.

### **Proposte di modifica al Commentario OCSE, la necessità di chiarire i chiarimenti**

Il *Working Party* dell'OCSE ha pubblicato un *Discussion Draft* con proposte di modifica e chiarimenti sugli aspetti ritenuti più problematici della nozione di stabile organizzazione contenuta nel Modello OCSE, soffermandosi in particolare sui casi in cui un determinato spazio fisico possa considerarsi effettivamente «a disposizione» e sulla famigerata questione della possibilità o meno per il *commissionaire* di configurare una stabile organizzazione «personale» (17).

Quanto all'espressione «a disposizione» essa non è presente nell'art. 5, ma solamente nel commentario. Il *Working Party* chiarisce che il concetto di «at disposal» andrebbe riferito esclusivamente al caso in cui un'impresa possa fare uso di uno spazio in maniera stabile per il perseguimento della propria attività economica. Non sussisterebbe quindi alcuna stabile organizzazione materiale nel caso di un *manufacturer* che produce sotto la direzione di un *principal*. Ciò in ragione del fatto che un'impresa che delega per l'esecuzione del lavoro un *subcontractor* non ha, solitamente, un grado di presenza fisica tale da potere configurare uno spazio a sua disposizione nei locali del *manufacturer*. Detto altrimenti il concetto di «at disposal» non andrebbe confuso con quello di «at direction of» e,

per tale ragione, la sola responsabilità civile derivante da un accordo di subfornitura o di prestazioni di servizi non potrebbe identificare un livello di presenza fisica idoneo a configurare una stabile organizzazione materiale.

Con riferimento al *commissionaire* ed alla stabile organizzazione personale, le difficoltà principali nascono dalle differenze che vi sono tra le legislazioni di *common law* e quelle di *civil law* (18), per quanto riguarda le regole sulla rappresentanza (*i.e. agency law*), e la fuorviante stesura dei par. 5 e 6 del Modello OCSE.

Un interprete di *common law* può essere ingannato dalla dizione «persona che agisce per conto dell'impresa e dispone di poteri ... che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa», poiché, nei Paesi di *common law*, una volta che una persona (*agent*) agisce per conto di un'altra (*principal*), quest'ultima viene sempre vincolata. Sembrerebbe pertanto privo di senso, agli occhi dell'interprete di *common law*, l'ulteriore chiarimento contenuto al par. 5, secondo cui l'*agent* debba concludere contratti in nome dell'impresa (ovvero del *principal*). Detto diversamente nei Paesi di *common law* si può ritenere che un agente, a meno che non rivesta lo *status* di «indipendente», realizzi sempre l'ipotesi di stabile organizzazione personale. Al contrario nei Paesi di *civil law*, dalla lettura del par. 6 dell'art. 5, ovvero dal riferimento alla nozione di agenti indipendenti come il *commissionaire* generale, potrebbe trarsi la conclusione che quest'ultimo non può mai configurare una stabile organizzazione personale, non avendo la possibilità di agire in nome e per conto del mandante.

#### **Note:**

(16) Come invece opportunamente previsto dal *Report on the attribution of profits to permanent establishments* del 17 luglio 2008, cui ha fatto seguito quello del 22 luglio 2010.

(17) OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, Paris (12 October 2011).

(18) Nel nostro diritto civile il *commissionario* è il soggetto che si incarica di eseguire in nome proprio, ovvero obbligandosi personalmente nei confronti dei terzi contraenti, ma per conto del committente, la compravendita di cose mobili dietro il corrispettivo di una provvigione. Il contratto di commissione è regolato dagli art. 1731 ss. c.c., articoli che lo riconducono alla figura del mandato, dal quale tuttavia si distingue per due aspetti: la specificità dell'oggetto dell'incarico (che deve consistere nella conclusione di contratti di compravendita) e l'assenza di poteri di rappresentanza in capo all'agente.

In considerazione di tale situazione di incertezza, il Draft OCSE si pone il nobile obiettivo di meglio chiarire l'espressione «concludere contratti in nome dell'impresa», precisando «For example, in some countries an enterprise would be bound, in certain cases, by a contract concluded with third party by a person acting on behalf of the enterprise even if the person did not formally disclose that it was acting for the enterprise and the name of the enterprise was not referred to in the contract».

Obiettivo nobile, dicevamo, ma i risultati non pare siano quelli sperati, posto che vi possono essere almeno due letture della posizione OCSE.

Potrebbe ritenersi che il chiarimento, guardando alle giurisdizioni di *common law*, intenda puntualizzare che possono darsi casi di stabile organizzazione «personale» anche laddove vi sia un *undisclosed agent*, mentre, guardando alle giurisdizioni di *civil law*, intenda rafforzare la lettura che individua una stabile organizzazione personale solo

ove il mandante sia legalmente vincolato dal suo mandatario nei rapporti con i soggetti terzi. Ciò implicherebbe che la figura del commissionario non dovrebbe tendenzialmente mai configurare una stabile organizzazione personale (eventuali rettifiche quindi potrebbero vertere unicamente in tema di *transfer pricing*).

Tuttavia una seconda interpretazione potrebbe, invece, indurre a ritenere che il nuovo paragrafo riconduca proprio il commissionario tra i soggetti che possono configurare una stabile organizzazione personale, ove lo stesso non goda di uno *status* indipendente ai sensi del par. 6 dell'art. 5 del Modello OCSE.

Preferiamo la prima lettura, anche perché sembra in linea con le posizioni della giurisprudenza più recente sopra citata. È evidente che se poi il Fisco prova che il contratto di commissione nasconde in realtà altre relazioni, potrà anche discostarsi da quest'ultimo ma, ribadiamo, rifuggiamo dagli automatismi.

## ■ Un danno erariale eventuale, un intralcio sicuro

RL

Il vero ostacolo alla crescita non sono le aliquote fiscali, e neppure gli adempimenti, quanto un rapporto da incubo con la Pubblica amministrazione, riflesso della mancata spiegazione della tassazione attraverso le aziende e delle connesse schizofrenie sociali. Le spiegazioni della tassazione attraverso le aziende mancano da talmente tanto tempo che ormai nessuno le cerca più, e tutti rincorrono un possibile capro espiatorio di un malessere generale. Le aziende, grandi esattori del Fisco, hanno tutte le caratteristiche per essere questo grande capro espiatorio, nello scomodo ruolo del «grande evasore», già messo in risalto nel precedente numero 2 di *Dialoghi* (19): sono grandi, poco simpatiche, misteriose, poco umane, e insospettiscono, con quei bilanci quadrati sempre al centesimo, l'uomo della strada, abituato a perdere normalmente gli spiccioli. A queste stranezze si aggiunga che le aziende sono poche, «non votano», non fanno pena, e sono viste come egoiste macrostrutture dedite al profitto, che sfruttano i dipendenti, inquinano l'ambiente, imbrogliono i consumatori e quant'al-

tro. Figuriamoci se pagano le imposte, agli occhi di una opinione pubblica dove questo pagamento dipende dall'onestà, dal senso civico e da tutte queste belle storie connesse a una retorica popolare-mediatica, che scambia per spietatezza le rigidità aziendali connesse all'equilibrio tra costi e ricavi (20).

Purtroppo, o per fortuna, ora che l'elusione sta finendo, che i funzionari delle banche d'affari vengono messi (spero rispettosamente) alla porta quando propongono strumenti per «pagare legalmente meno imposte», il serbatoio dell'evasione interpretativa come strumento di rendicontazione delle istituzioni fiscali si assottiglia. Se l'abuso del diritto non c'è più, allora bisogna inventarlo. Anche con riferimento a situazioni, come quelle de-

### Note:

(19) L.R. Corrado, R. Lupi, «I "grandi evasori": dov'è nascosta la ricchezza nelle organizzazioni aziendali?», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2012, pag. 134.

(20) R. Lupi, *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, 2012, pagg. 47 ss.



scritte da Tomassini, in cui magari il reddito attribuito alla «stabile organizzazione occulta» è già stato tassato in un Paese con un prelievo fiscale superiore al nostro. I rilievi glissano disinvoltamente sul fatto che questi «grandi evasori» hanno sottratto un reddito alla tassazione italiana per tassarlo in Paesi dove le aliquote sono addirittura maggiori.

Magari qualche volta, sui fantomatici rapporti tra la stabile organizzazione occulta della società straniera e la controllata italiana, si pretende l'applicazione dell'IVA. Che sarebbe stata perfettamente neutra, detraibile, ma che, non essendo stata applicata, ancorché su ricchezza palese, provoca un moltiplicatore di rilievi privi di qualsiasi senso. Magari accompagnati da un rapporto penale per omessa dichiarazione.

Sono valutazioni che si svolgono anche in altri Paesi, come Tomassini giustamente mette in evidenza, ma con serenità, disconoscendo i vantaggi tributari effettivi, ad esempio quelli in cui il reddito viene attratto all'interno di un paradiso fiscale o

di qualche altro «buco nero», in cui non sconta nessuna imposizione. Oppure si interviene selettivamente, individuando all'interno della società italiana una funzione dedicata ai servizi infragruppo, e valorizzandola secondo i criteri del valore normale, come avevamo mostrato in uno dei primi articoli comparsi su *Dialoghi*, quasi dieci anni or sono (21).

È un riflesso dell'inferno della ricchezza registrata, ed un indiretto suggerimento, a chi può, di nasconderla, perché sulla ricchezza non registrata non possono esserci contestazioni interpretative. Poi non ci lamentiamo se, tra il *management* delle aziende straniere si diffonde la scuola di pensiero «in Italia solo per le vacanze».

#### Nota:

(21) R. Lupi, D. Stevanato, M. Giorgi, «Una società italiana può nascondere una stabile organizzazione?», in *Dialoghi dir. trib.* n. 1/2003, pag. 35.

## RIVISTE



## L'IVA

Attualità, pratica e approfondimento

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'IVA, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi**.

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:

- **2 Monografie tascabili**
- il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione

Periodicità: mensile  
Abbonamento annuale: € 178,00  
Ipsoa, pagg. 72

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it/rivistaiva](http://www.shopwki.it/rivistaiva)**

## Royalties «integratrici del prezzo» e valore in Dogana

di **Benedetto Santacroce e Ettore Sbandi, Raffaello Lupi**

Uno dei settori più antichi del diritto amministrativo dei tributi è quello doganale, dove ormai l'imponibile è pari al prezzo di fattura, essendo impraticabile una valorizzazione in Dogana, ma questa determinazione è circondata da alcune cautele. Ad esempio quella che cerca di contrastare la trasformazione del prezzo della merce in corrispettivo per un servizio immateriale («royalty»), come tale non soggetto a trasporto e quindi a dazi doganali. Le norme doganali quindi fanno attenzione al controllo del licenziante sul produttore, mentre gli Uffici travisano, scambiando per «controllo» quello che il licenziante si riserva per evitare che difetti della merce, o che modalità produttive dannose per l'ambiente, la salute, l'infanzia o altri valori socialmente sensibili compromettano l'immagine del marchio.

### ■ Valore doganale, royalties e «integrazione di prezzo»

Benedetto Santacroce e Ettore Sbandi

#### L'influenza sul valore in Dogana di diritti di licenza integrativi del prezzo delle merci

Il valore in Dogana - base imponibile per l'applicazione dei diritti doganali e di confine - corrisponde al valore di transazione, ossia al prezzo pagato o da pagare per le merci importate (1).

Oltre al valore di transazione, tuttavia, esistono una serie di elementi accessori che concorrono alla formazione della base imponibile doganale e che sono tassativamente elencati dall'art. 32 del regolamento (CE) 2913/92, recante il Codice Doganale Comunitario - CDC.

Tale disposizione fornisce un articolato e variegato elenco di elementi che, a determinate condizioni, sono addizionati al prezzo di fattura e formano dunque il valore da dichiarare in Dogana all'atto dell'importazione (2).

Tra questi elementi rientrano anche i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare (art. 32, par. 1, lett. c), CDC) (3).

Le *royalties*, definite ai fini dei trattati contro le

doppie imposizioni sui redditi (4), rilevano qui co-

**Benedetto Santacroce** - Avvocato in Roma - Professore Università N. Cusano - Roma

**Ettore Sbandi** - Avvocato in Roma - Esperto di diritto doganale

#### Note:

(1) Al netto delle eccezioni alla regola generale ed in coerenza con il dettato WTO - GATT, ai sensi dell'art. 29 CDC «Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33».

(2) Su tutte, ma solo a titolo di esempio, in quanto le più frequenti e abituali sono incluse nel valore in dogana ex art. 32 CDC, «i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e ii) le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità».

(3) Si badi però che, a norma dell'art. 32, par. 5, del Codice, non sono da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate i corrispettivi e i diritti di licenza che rappresentano: (a) le spese relative al diritto di riproduzione delle merci importate nella Comunità; o (b) i pagamenti effettuati dal compratore in contropartita del diritto di distribuzione e di rivendita delle merci importate se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita per l'esportazione a destinazione della Comunità delle merci.

(4) In aderenza alle disposizioni di cui all'art. 12, par. 2, dell'OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, per (segue)

me elementi eventuali del valore in Dogana (5), per cui l'art. 147 del regolamento (CE) 2454/93 (DAC) intende per corrispettivi e diritti di licenza quelli inerenti a:

- fabbricazione delle merci importate (in particolare brevetti, progetti, modelli e *know-how* per la fabbricazione);
- vendita per l'esportazione della merce importata (in particolare marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati);
- impiego e rivendita delle merci importate (in particolare diritti d'autore e procedimento di produzione incorporati in modo inscindibile nelle merci importate).

Dalla lettura della norma si evince chiaramente la vera questione connessa al tema delle *royalties*: queste, infatti, per esplicito dettato normativo, sono aggiunte al prezzo effettivamente pagato o pagabile soltanto se tale pagamento, oltre a riferirsi alle merci oggetto della valutazione (6), ne costituisce una condizione di vendita. Ancor meglio, le *royalties* sono incluse o meno nel valore in Dogana in virtù della loro connessione al contratto di compravendita internazionale delle merci, e se ne rappresentano una integrazione del prezzo: se il prezzo della licenza è un elemento essenziale dell'accordo di vendita, senza il quale le vendite non sarebbero possibili, allora tale prezzo concorre a determinare il valore complessivo dell'operazione e va, conseguentemente, assoggettato alla tassazione di confine.

Qualora, invece, l'acquisto della merce possa essere effettuato, presso il fornitore, anche senza il pagamento di *royalties*, queste ultime non dovranno essere aggiunte al prezzo di acquisto ai fini della determinazione del valore in Dogana della merce.

Il CDC, sul punto, è chiaro anche quando dispone che «i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione di vendita per l'esportazione a destinazione della Comunità delle merci importate» (7). La logica economica della norma, ai fini della determinazione della ricchezza in Dogana, sembra quindi quella di contrastare tentativi di veicolare una parte del corrispettivo del fornitore delle merci in un pagamento di *royalties*, che per

loro natura non sarebbero soggetti ai diritti di confine.

Dunque, i corrispettivi ed i diritti di licenza come sopra definiti assumono concreto rilievo ai fini doganali soltanto nel caso in cui essi rappresentino un elemento ineludibile nei rapporti bilaterali tra l'acquirente nazionale e il fornitore estero della merce (8).

#### Note:

(segue nota 4)

corrispettivi e diritti di licenza (generalmente definiti anche *royalties*) si intendono i «compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o procedimenti segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche; o per informazioni (*know how*) concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico».

(5) Tuttavia, secondo la Commissione UE - DG Taxud - Doc. n. 800/02, «il *know-how* fornito in base ad un accordo di licenza comporta spesso la fornitura di disegni, ricette, formule e istruzioni di base circa il modo di usare il prodotto oggetto della licenza. Quando tale *know how* si riferisce alle merci importate, ogni corrispettivo o diritto di licenza pagato in relazione a detto *know how* deve essere preso in considerazione ai fini della sua inclusione nel valore in dogana. Tuttavia, alcuni accordi di licenza (ad esempio nel settore del *franchising*) comportano la fornitura di servizi come la formazione del personale del beneficiario della licenza nella fabbricazione del prodotto oggetto della licenza o nell'uso del macchinario e degli impianti. Si può avere anche assistenza tecnica nei settori del *management*, dell'amministrazione, del *marketing*, della contabilità, ecc. In casi del genere il pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza per questi servizi non può essere preso in considerazione ai fini dell'inclusione nel valore in dogana».

(6) Ancora secondo il Doc. Taxud n. 800/2002, nel determinare se un dato corrispettivo riguarda le merci da valutare, il punto principale non è costituito da come è calcolato il corrispettivo stesso, bensì dalla ragione per cui quest'ultimo è pagato, vale a dire concretamente quale contropartita spetterà al beneficiario della licenza in cambio del pagamento effettuato (si confronti al riguardo l'art. 161 delle Disposizioni d'applicazione). Quindi, qualora si tratti dell'importazione di un ingrediente o di un elemento costitutivo di una merce sotto licenza oppure di macchinari o impianti importati per la produzione di merci sotto licenza, il pagamento di un corrispettivo basato sul ricavato della vendita del prodotto sotto licenza può riguardare integralmente o parzialmente, o non riguardare affatto le merci importate.

(7) Art. 32, punto 5, lett. b), CDC.

(8) Peraltro, quando dovuti e rilevanti ai fini doganali, può anche verificarsi come i corrispettivi e i diritti di licenza sono calcolati dopo l'importazione delle merci da valutare. In questi casi, si può scegliere fra differire la determinazione del valore conformemente all'art. 257, par. 3, delle Disposizioni d'applicazione (dichiarazione incompleta), oppure calcolare una rettifica globale basata

(segue)

## **Lo scenario a tre parti: licenziante, licenziatario, fornitore**

Il tema della configurazione del requisito fondamentale della condizione della vendita risulta particolarmente complesso nelle ipotesi - peraltro le più frequenti nella prassi - in cui il licenziante autorizza un importatore licenziatario ad importare merci recanti, ad esempio, i marchi protetti concessi in licenza, fatti produrre da *makers* extra UE. In questo caso, le regole da applicare sono contenute negli artt. 159 e 160 delle DAC.

Innanzitutto, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, va aggiunto un corrispettivo o diritto di licenza relativo al diritto di utilizzare un marchio commerciale o di fabbrica soltanto se, tra l'altro, l'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

In secondo luogo, qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'art. 157, par. 2, si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento.

In buona sostanza, la condizione della vendita può essere implicita o esplicita e la mera divergenza soggettiva tra licenziante e venditore delle merci non esclude di per sé l'assoggettabilità delle *royalties* alla tassazione doganale.

Licenziante e *makers* extra UE (9) possono infatti essere collegati, «di diritto o di fatto», potendo il primo esercitare quel potere di «costrizione e orientamento» (cfr. all. 23 DAC) sul secondo tale da configurare il legame rilevante ai fini doganali, così come esplicitato dall'art. 143 delle DAC. Il potere di costrizione e orientamento serve a impedire al produttore di vendere le merci se il compratore non paga le *royalties*.

Il pagamento può essere considerato nondimeno una condizione di vendita delle merci a determinate condizioni (*ex art.* 160 DAC), anche quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo oppure il diritto di licenza viene pagato ad un'altra.

A mente del Commento n. 3 del Compendio sul Valore in Dogana della Commissione UE, si può infatti «considerare che il venditore o una persona a lui legata abbiano chiesto all'acquirente di effettuare il pagamento quando, ad esempio, in un

gruppo multinazionale le merci vengono acquistate da un membro del gruppo e il corrispettivo deve essere versato ad un altro membro dello stesso gruppo. È da considerare uguale il caso in cui il venditore sia il beneficiario di una licenza del destinatario del corrispettivo il quale, a sua volta, controlla le condizioni di vendita».

## **Il «license agreement» e i cd. indicatori TAXUD**

Licenziante e *maker* extra UE - il cui legame indiretto è il vero fulcro della questione - nella normale prassi operativa e commerciale non sono soggetti giuridicamente collegati.

Normalmente, infatti, questi soggetti sono anzi completamente scollegati, salva però l'ipotesi di un più o meno pregnante controllo del licenziante sul fornitore extra UE che, a determinate condizioni, può effettivamente costituire un legame indiretto ai fini doganali (art. 143 DAC) (10) e dunque rendere daziabili le *royalties* corrisposte da un importatore.

Come riferito, l'art. 32, par. 1, lett. c), CDC e l'art. 157 delle DAC dispongono che i corrispettivi e i diritti di licenza devono essere addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare se sono relativi «alle merci da valutare» e sono pagati come «condizione della vendita delle merci», nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non

### **Note:**

(segue nota 8)

su quanto risulta dalle constatazioni effettuate durante un periodo rappresentativo ed aggiornandola regolarmente (questa rimane una questione da concordare fra importatori e autorità doganali).

(9) Che di fatto sono i venditori, ossia le controparti degli importatori nel contratto internazionale di compravendita.

(10) Le regole speciali in tema di legame tra due o più persone fisiche o giuridiche trovano un'esplicita regolazione nella norma comunitaria che differisce dalle regole, ad esempio, in tema di fiscalità internazionale o prezzi di trasferimento. Ai fini doganali, due o più persone sono considerate legate solo se: a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa; b) hanno la veste giuridica di associati; c) l'una è il datore di lavoro dell'altra; d) una persona qualsiasi possieda, controlli o detenga, direttamente o indirettamente, il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra; e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra; f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona; g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; h) appartengono alla stessa famiglia.

sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare.

L'analisi del contratto di licenza (11) è dunque cruciale per capire l'esistenza o meno del legame tra licenziante e *maker* e, di conseguenza, il realizzarsi del requisito della condizione della vendita.

Il licenziante, in buona sostanza, senza il pagamento delle *royalties* non fornirebbe le merci, né lo farebbe un soggetto a lui legato e, pertanto, è sul legame che si sviluppa l'indagine.

Infatti, anche se l'effettivo contratto di vendita concluso tra l'acquirente e il venditore non richiede esplicitamente che l'acquirente effettui il pagamento dei corrispettivi, il pagamento potrebbe essere una condizione implicita di vendita, se l'acquirente non fosse in grado di acquistare le merci dal venditore e se quest'ultimo non fosse disposto a venderle se l'acquirente non paga il corrispettivo al titolare della licenza.

Logica conseguenza di ciò sta nel fatto che, ai sensi dell'art. 160 delle DAC, «qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'articolo 157, paragrafo 2, si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento».

Nel contesto dello stesso art. 160 delle DAC, quando i corrispettivi sono pagati a un terzo che esercita direttamente o indirettamente il controllo sul produttore (e si possa pertanto concludere che le parti sono legate ai sensi dell'art. 143 delle DAC), in tal caso tali pagamenti sono considerati una condizione di vendita.

Ai sensi dell'allegato 23 delle DAC «si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda».

Il Commento 11 del Documento Taxud sul Valore in Dogana dispone che, «per determinare la presenza di un controllo, devono essere esaminati i seguenti (non esaustivi) elementi:

- il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente;
- esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore;
- il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla produzione (per

quanto attiene ai centri di produzione e/o ai metodi di produzione);

- il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente;
- il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti;
- il licenziante fissa le condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/acquirente rivende le merci;
- il licenziante ha il diritto di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente;
- il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli, ecc.
- il licenziante sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti;
- il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre;
- il licenziante non autorizza l'acquirente a comprare direttamente dal produttore, ma attraverso il titolare del marchio (licenziante) che potrebbe agire anche come agente di acquisto dell'importatore;
- il produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante;
- le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica);
- le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante.

Una combinazione di questi indicatori, che va al di là dei semplici controlli di qualità del licenziante, dimostra che esiste una relazione nel senso di cui all'art. 143, par. 1, lett. e), delle DAC e che quindi il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell'articolo 160 delle DAC».

### **Irrelevanza del controllo qualità**

Posto il quadro normativo e di prassi sopra illustrato, si evidenzia come il punto fondamentale della questione rimane l'analisi del contratto di li-

#### **Nota:**

(11) Paradossalmente, molto di più di quanto non sia l'analisi del contratto di compravendita internazionale che è quello che, normalmente, rileva in Dogana.

cenza, per effettivamente comprendere se le clausole che riservano al licenziante poteri di controllo più o meno pervasivi sui prodotti, o sul produttore, possano o meno configurare quel legame che trasforma parte del prezzo in *royalty*, o sia una mera attività di controllo qualità, per evitare danni all'immagine del marchio.

È questa la bussola per interpretare le clausole, in alcuni casi assai complesse, dei contratti alla base della compravendita internazionale, per comprendere se la presenza di alcuni di questi indicatori sia idonea a configurare quel potere di «costrizione e orientamento», tale da configurare un legame ai fini doganali tra produttore che costringe l'acquirente a pagare canoni «integratori del prezzo» ed idealmente esclusi, almeno salva la disposizione in esame, da diritti doganali.

Appare invece patologico, in presenza di rapporti trilaterali come quelli sopra descritti (oltre che di alcuni degli indicatori in argomento), ritenere comunque daziabili *royalties* prive di una funzione integratrice del prezzo.

Si tratta di un tema complesso, alle volte estremamente discrezionale e soggettivo, nel quale tuttavia lo stato di avanzamento della riflessione consente dei punti di riferimento univoci, consistenti nella finalità del controllo sul produttore, e soprattutto nella distinzione tra «controllo del produttore» sul percettore delle *royalties* e controllo del percettore delle *royalties* sul produttore.

In quest'ultimo caso non bisogna limitarci al mero rilievo della presenza degli indicatori di cui al cenato Commento n. 11, ma se ne deve svolgere una analisi che si estenda ad una loro effettiva interpretazione, coerente con le moderne logiche commerciali e contrattuali.

È infatti ormai prassi frequente (e si direbbe onnipresente) che i licenzianti di marchi noti e particolarmente apprezzati o apprezzabili dal punto di vista commerciale tutelino la propria immagine riservandosi approvazioni e controlli sui prodotti.

Come anche è oggi sempre presente la richiesta di garanzie nelle modalità produttive, facendo sì che queste siano conformi, ad esempio, alle norme in tema di tutela del lavoro minorile, inquinamento, contraffazione, ecc.

Ebbene, si rileva come non sempre gli Uffici dei controlli adottino un approccio critico e moderno a tali tipi di riserve imposte dai licenzianti ai licen-

ziatari, sia che questi ultimi producano per proprio conto, sia che producano presso *makers* terzi. Di fatto, il risultato delle verifiche è quasi sempre orientato nell'individuare in tutte le clausole contrattuali sopra esemplificate dei sintomi di quel potere di costrizione e orientamento che, nei fatti, non sempre invece sussiste.

Piuttosto, occorre sempre verificare, attraverso un'attenta analisi dei rapporti in essere tra le parti, se il titolare della *royalty* abbia un reale potere di controllo sui produttori, in forza di una partecipazione societaria (controllo di diritto) ovvero di un prevalente potere negoziale che gli consenta di imporre condizioni contrattuali che eccedano le normali condizioni commerciali (controllo di fatto).

Infine, si specifica un punto di fondamentale rilievo: il controllo idoneo a rappresentare condizione per l'assoggettamento ai dazi doganali delle *royalties* è rappresentato dal controllo sul produttore, e conseguentemente dall'immedesimazione economica tra licenziante e produttore; il controllo sulla qualità della produzione rientra invece nella normale prassi commerciale, finalizzata sia alla tutela del marchio da perdite di immagine connesse alla cattiva qualità, pericolosità, nocività ambientale o altri difetti della merce, come pure modalità socialmente riprovevoli di produzione, sul piano dei diritti dei lavoratori e dell'infanzia. C'è poi di più, specie nei rapporti con il *far east*, dove il licenziante ha ovvi interessi a tutelarsi da una sovrapproduzione «fuori licenza» e clandestina da parte del contoterzista.

Sotto tutti questi aspetti, però, il produttore e il licenziante, non solo non hanno alcuna convergenza di interessi, ma hanno una vera e propria contrapposizione potenziale. Confondere questi controlli con quelli di cui parla la normativa doganale citata sopra appare a dir poco paradossale, come ribadirà Lupi nell'intervento che segue.

## ■ Una cautela contro la trasformazione del prezzo in «royalty»

Raffaello Lupi

L'articolo che precede racconta un episodio doganale emblematico degli equivoci che si creano quando si guarda alla legislazione, al «materiale normativo», senza avere una idea del diritto come punto di osservazione dell'organizzazione sociale. Il diritto amministrativo dei tributi, finalizzato alla determinazione della ricchezza ai fini tributari, non dovrebbe mai smettere di chiedersi qual è il senso economico con cui la ricchezza viene individuata e determinata, il che vale anche in materia doganale. Dove bisogna fare una premessa relativa al valore doganale, che nell'antichità veniva determinato dagli Uffici tributari, con ispezioni, sopralluoghi e valutazioni estimative personalizzate.

La tassazione attraverso le aziende, unita alle esigenze di snellezza dei traffici internazionali, ha modificato il punto di riferimento della determinazione della ricchezza ai fini delle imposte in esame, col passaggio dalle laboriose stime di valore corrente al più facilmente individuabile corrispettivo pagato al fornitore delle merci (12).

Nasce quindi la necessità sistematica di evitare che il fornitore sia pagato con un titolo giuridico, parallelo al pagamento del corrispettivo, che non viene assoggettato a diritti doganali.

Un caso estremo, di immediata evidenza, sarebbe se il fornitore stornasse una parte del prezzo dei beni sul compenso per una fantomatica consulenza connessa alle istruzioni per la relativa utilizzazione o lavorazione delle merci importate.

Si tratta di ipotesi abbastanza fantasiose, mentre può accadere più frequentemente che il venditore estero trasferisca parte del prezzo sul pagamento di *royalties* per l'uso di marchi di commercio esposti sulle merci, oppure per il diritto di utilizzazione di formule e brevetti contenuti al loro interno.

Questi sono altrettanti esempi di riclassificazione di una parte del prezzo utilizzando un veicolo giuridico differente da quello soggetto a tributo doganale. È una di quelle costruzioni degli accordi giuridici in funzione della disciplina amministrativo-tributaria più conveniente. Non di ricchezza nascosta si tratta, ma di canalizzazione della ricchezza secondo accordi giuridici fiscalmente più

convenienti: ricordiamo infatti che gli accordi privatistici regrediscono a elementi della fattispecie ai fini della disciplina di diritto amministrativo, in questo caso di diritto amministrativo delle imposte.

### Natura antielusiva della norma sul valore in Dogana dei diritti di licenza

In un certo senso, la disposizione commentata dagli Autori che precedono ha natura antielusiva, è diretta ad evitare che la qualificazione come *royalty* di parte del corrispettivo permetta parzialmente di svuotare l'imponibile doganale.

Se questa è la *ratio legis*, diventa facile anche comprendere la totale irrilevanza ai fini doganali del valore del bene determinato da marchi posseduti dall'acquirente; quest'ultimo può infatti commissionare a un contoterzista capi di abbigliamento che hanno valore proprio in quanto il contoterzista vi appone il marchio o altri segni distintivi di cui può disporre il suo cliente-acquirente; anche se il corrispettivo del fornitore produttore fosse di un euro al pezzo, il valore potrebbe essere già molto superiore, per la presenza del marchio. Questo resta però del tutto irrilevante, a conferma del riferimento del «valore in Dogana» alla posizione del fornitore nonché alla fattura del medesimo (anche se già intravedo una serie di interrogativi soprattutto per i beni dove l'importazione non comporta alcun passaggio di proprietà).

Su questo presupposto è chiaro che il valore in Dogana resta lo stesso quando l'importatore acquirente non è titolare dei marchi e paga la *royalty* ad un soggetto diverso, non importa se italiano od estero. La preoccupazione della legislazione doganale è quindi solo la suddetta «riclassificazione» del prezzo in canone di licenza, *royalty* o analogo flusso finanziario che non comporta movimentazioni di merce e quindi sfugge al tributo doganale.

#### Nota:

(12) Salva la necessità di chiedersi cosa accade quando un importatore immette nel territorio merci già di sua proprietà, con necessità di valorizzazione solo ai fini doganali.

## Collegamenti tra produttore dei beni e percettore delle *royalties*

A questo punto è chiara la finalità delle disposizioni, su cui si soffermano Santacroce e Sbandi, a proposito dei collegamenti tra produttore dei beni e percettore delle *royalties*. Il percettore delle *royalties* deve essere quindi una parte correlata del fornitore dei beni, che in questo modo trasforma una parte del prezzo in *royalty*. Non importa se sia il licenziante a controllare il produttore, o il produttore a controllare il licenziante. In entrambi i casi, infatti, se non si pagassero le *royalties*, la controparte economica, data dall'insieme delle due parti giuridiche, interromperebbe le forniture di merci. L'appartenenza di licenziante e fornitore allo stesso soggetto economico rende quindi prezzo e *royalties* fungibili tra di loro, e fa scattare la normativa illustrata dagli Autori che precedono.

Rispetto alla logica economica della disposizione, ed alla sua formulazione giuridica, è invece paradossale equivocare sul controllo di qualità, per la salvaguardia del valore economico del marchio, e del suo uso nei limiti concordati. Il controllo indicato al termine dell'intervento di Santacroce e Sbandi non ha nulla a che vedere con il sospetto di riqualificazione di parte del prezzo di vendita, soggetto a diritti doganali, in canone di licenza, che invece vi si sottrae. Quando licenziante e produttore sono una parte unica, che tende a riqualificare parzialmente il prezzo in canoni, di questi controlli di qualità non c'è assolutamente bisogno, perché entrambi sono soggetti a una regia economica unica; il produttore, al tempo stesso licenziante, non ha alcun interesse a squalificare il marchio, con comportamenti scorretti, nocivi, o pericolosi per la clientela. Quindi il licenziante non ha alcun motivo di controllare, su questi aspetti, la produzione, perché produzione e licenza fanno parte di una identica regia.

Quando invece è previsto questo controllo, per salvaguardare l'immagine del marchio e il suo abuso per produzioni non autorizzate, è paradossale immaginare qualsiasi riqualificazione del prezzo in canone di licenza. Semplicemente perché questi importi affluiscono a destinatari economici e giuridici diversi.

Le contestazioni formulate in proposito confermano che anche in materia doganale si stanno creando quelle facili e assurde contestazioni interpreta-

tive, su ricchezza registrata o comunque palese, che hanno trasformato la tassazione attraverso le aziende in un inferno dove «l'unica soluzione è nascondere, l'unica certezza è corrompere» (13). Assistiamo, anche in materia doganale, ai «verbali sproloquio», composti di asettiche parafrasi di materiali normativi, di fatti pacifici enunciati in modo insinuante e tendenzioso, interpolati da stereotipi ambigui e banalità inconcludenti, ma non così estranee al tema da poter essere immediatamente smascherate come litanie prive di senso logico (14).

È singolare l'equivoco e il fraintendimento con cui si formulano rilievi tributari privi di senso, sul piano della logica dell'imposta, decontestualizzando le espressioni normative dedicate alla «condizione per la vendita», dove l'operatore condizionato è l'acquirente importatore, che dovrebbe pagare le *royalties* altrimenti il produttore esportatore, evidentemente correlato col licenziante, non gli cederebbe i beni. Questa «condizione per la vendita» non ha nulla a che vedere con quella, riferita al terzo produttore ed esportatore, secondo cui - se vuole vendere all'importatore licenziatario - deve subire, in un certo senso come «condizione per la vendita», il controllo del licenziante, finalizzato alle varie esigenze di «tutela del marchio», indicate sopra.

Il vertice del paradosso si ha poi quando questi rilievi sono formulati persino per *royalties* pagate dalle società importatrici a società «proprie consorelle», appartenenti allo stesso soggetto economico, dove è evidente per definizione il contrasto di interessi rispetto al produttore contoterzista, e quindi assente qualsiasi possibile riclassificazione del prezzo delle merci in *royalty*.

### Note:

(13) Questa frase, che avevo inserito quattro anni fa in modo ipotetico nella prefazione a *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IP-SOA, 2008, sembra essere purtroppo sempre più attuale nelle drammatizzazioni connesse all'equivoco governo della legge, trasformata in una babele che ognuno rigira a modo suo, con connessa mortificazione del senso comune.

(14) Si tratta per molti aspetti di versioni burocratiche della prosa inconcludente, tortuosa e prolissa, che troviamo sulle principali riviste dell'accademia tributaria.