

# sommario

Pag.

<b>Dottrina</b>	— Disposizioni antielusive applicabili al riporto delle perdite nelle fusioni - Norma di comportamento n. 165 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano (ADC Milano).....	1707
	— Statuto dei diritti del contribuente - Appunti sulla filosofia di impianto e sulla portata delle singole disposizioni (Azzoni Valdo).....	1687
	— Il termine per proporre ricorso alle Commissioni tributarie decorre dal momento in cui il contribuente ha effettiva conoscenza dell'atto impositivo - Nota a sentenza Comm. prov. Bari 4.7.2006, n. 225 (Carnimeo Domenico).....	1733
	— Il «valore normale» nelle normative sostanziali (TUIR) ed in quelle procedurali (D.L. n. 223/2006) (Ciani Fabio).....	1693
	— Concetto di residenza: prevalenza degli aspetti sostanziali - Nota a sentenza Comm. prov. Verona 28.4.2005, n. 24 (Franzoni Paolo).....	1743
	— L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle Commissioni tributarie (Gaffuri Gianfranco) ...	1685
	— Lettera al lettore: Un topolino per Napoli (Giuliani Giuseppe).....	1708
	— Rapporti tra «casa madre» estera e propria sede secondaria in Italia - Profili tributari, con specifico riferimento al sistema dell'iva (Locco Rodolfo).....	1699
	— Contrasto all'evasione fiscale o Stato di polizia? (Perrucci Ubaldo).....	1705
	— Saggi rigori giurisprudenziali sull'accertamento basato sugli studi di settore - Nota a sentenza Corte Cass. 28.7.2006, n. 17229 (Voglino Alessandro).....	1739
<b>Procedimento</b>	— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Discussione in pubblica udienza - Pretesa dell'Ufficio di costituirsi all'udienza stessa e di partecipare alla discussione orale - Inconsistenza - Richiesta di rinvio della causa in primo grado per violazione del contraddittorio ex art. 59 del D.Lgs. n. 546/1992 - Inammissibilità (Comm. reg. Lombardia 5.6.2006, n. 52).....	1727
	— Commissioni - Giurisdizione delle Commissioni ved. articolo di Gaffuri Gianfranco, «L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle Commissioni tributarie».....	1685
	— Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di domicilio fiscale del contribuente persona giuridica - Comunicazione della variazione all'Amministrazione finanziaria - Efficacia dal trentesimo giorno successivo - Mancanza di comunicazione della variazione - Notifica dell'atto presso l'unica sede conosciuta - Validità - Conseguenze (Corte Cass. 11.1.2006, n. 342).....	1751
	— Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di indirizzo del contribuente persona fisica - Opera ex lege senza necessità di comunicazione all'Amministrazione finanziaria - Ha efficacia dal sessantesimo giorno successivo alla variazione anagrafica - Determina il dovere dell'Ufficio di eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagrafico (Corte Cass. 24.5.2006, n. 12310) ...	1752
	— Ricorsi - Appello - Notificazione dell'appello - Applicabilità dell'art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 - Sussiste (Corte Cass. 22.4.2005, n. 8465).....	1728
	— Ricorsi - Appello - Notificazione dell'appello mediante messo comunale o autorizzato dall'Amministrazione - Legittimità (Corte Cass. 22.4.2005, n. 8465).....	1728
	— Ricorsi - Ricorso notificato per posta - Notificazione presso la Commissione tributaria anziché presso l'Ufficio finanziario autore dell'atto - Conseguenze e rimedi per il ricorrente (Risol. quesito)...	1757
<b>Imposte e tasse</b>	— Accertamento - Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di domicilio fiscale del contribuente persona giuridica - Comunicazione della variazione all'Amministrazione finanziaria - Efficacia dal trentesimo giorno successivo - Mancanza di comunicazione della variazione - Notifica dell'atto presso l'unica sede conosciuta - Validità - Conseguenze (Corte Cass. 11.1.2006, n. 342).....	1751
	— Accertamento - Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di indirizzo del contribuente persona fisica - Opera ex lege senza necessità di comunicazione all'Amministrazione finanziaria - Ha efficacia dal sessantesimo giorno successivo alla variazione anagrafica - Determina il dovere dell'Ufficio di eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagrafico (Corte Cass. 24.5.2006, n. 12310).....	1752
	— Agevolazioni tributarie - Operazioni di credito - Ipoteca iscritta a garanzia di un contratto di apertura di credito in conto corrente, successivamente trasformatosi in contratto di mutuo fondiario - Trattamento tributario (Ris. 17.10.2006, n. 2/T).....	1712
	— Anagrafe tributaria - Comunicazioni all'anagrafe tributaria - Trasmissione telematica (Prov. 2.10.2006).....	1710
	— Calamità naturali - Regione Liguria - Danni conseguenti agli eccezionali eventi alluvionali, che hanno colpito il territorio della regione Liguria nei giorni dal 14 al 17 settembre 2006 - Elargizione di contributi - Non concorrono alla formazione del reddito imponibile (Art. 4, O.P.C.M. 25.10.2006, n. 3549).....	1709
	— Calamità naturali - Regione Marche - Danni conseguenti agli eccezionali eventi alluvionali, che hanno colpito il territorio della regione Marche nei giorni dal 14 al 17 settembre 2006 - Elargizione di contributi - Non concorrono alla formazione del reddito imponibile (Art. 4, O.P.C.M. 25.10.2006, n. 3548).....	1709
	— Calamità naturali - Terremoto novembre 1980 e febbraio 1981 - Erogazione ad Enti pubblici del contributo di cui all'art. 36, comma 12, del D.L. n. 331/1993 per le operazioni dipendenti da contratti conclusi prima del 29 giugno 1993 e fatturate dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre 1995, per la costruzione, ricostruzione e ristrutturazione degli edifici e delle opere pubbliche danneggiati a seguito degli eventi sismici nelle regioni Campania, Basilicata e Puglia - Spetta (Ris. 19.9.2006, n. 105/E).....	1713
	— Condono 1992 - Dichiarazione integrativa proposta da uno solo dei coniugi partecipanti all'azienda coniugale - Effetto nei confronti dell'altro coniuge - Esclusione - Rettifica del reddito di partecipazione di quest'ultimo - Legittimità (Corte Cass. 28.4.2006, n. 10003).....	1729
	— Convenzioni internazionali - Stati Uniti - Royalties corrisposte a società con sede negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia - Interpretazione dell'art. 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 (Ris. 12.7.2006, n. 86/E).....	1714
	— Riscossione - Competenza sull'impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria - È della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o la nullità degli atti antecedenti e prodromici (Comm. prov. Bari 4.7.2006, n. 225).....	1730
	— Riscossione - Impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria - Contestazione della mancata notificazione delle cartelle di pagamento presupposte - Il pagamento delle relative somme eseguito per liberare l'immobile dall'ipoteca iscritta dal concessionario della riscossione non dimostra la regolarità delle notificazioni contestate (Comm. prov. Bari 4.7.2006, n. 225).....	1730
	— Riscossione - Impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria -	

	Contestazione della mancata notificazione delle cartelle di pagamento presupposte - L'onere di provare la loro notificazione incombe sul concessionario della riscossione - Mancata prova delle notificazioni - Nullità delle cartelle - Conseguenze (Comm. prov. Bari 4.7.2006, n. 225).....	1730
	— Riscossione coattiva - Espropriazione forzata - Iscrizione di ipoteca - Competenza sulle relative controversie (nel regime antecedente al D.L. n. 223/2006) - È della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o la nullità degli atti antecedenti e prodromici (Comm. prov. Bari 4.7.2006, n. 225).....	1730
	— Riscossione coattiva - Espropriazione forzata - Iscrizione di ipoteca - Giudice competente sulle relative controversie (nel regime antecedente al D.L. n. 223/2006) - È la Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o la nullità degli atti antecedenti e prodromici (Comm. prov. Bari 4.7.2006, n. 225).....	1730
	— Statuto del contribuente ved. articolo di Azzoni Valdo, «Statuto dei diritti del contribuente - Appunti sulla filosofia di impianto e sulla portata delle singole disposizioni».....	1687
<b>Accertamento imposte sui redditi</b>	— Accertamento - Società di persone - Accertamento anche a carico dei soci - Processo verbale di constatazione - Notifica al singolo socio - Necessità - Omissione - Nullità dell'avviso di accertamento - Conseguenze (Corte Cass. 9.8.2006, n. 18035).....	1737
	— Accertamento basato sugli studi di settore - Natura di presunzione semplice degli studi di settore - Insufficienza dei soli studi di settore per l'accertamento - Necessità che l'attività istruttoria sia completata nel rispetto del principio del giusto procedimento, con l'intervento del contribuente - Conseguenze (Corte Cass. 28.7.2006, n. 17229).....	1737
	— Accertamento basato sugli studi di settore - Natura di presunzione semplice degli studi di settore - Inidoneità degli studi di settore a legittimare l'accertamento, in mancanza di contraddittorio col contribuente - Conseguenze (Corte Cass. 28.7.2006, n. 17229).....	1737
	— Accertamento induttivo per coefficienti presuntivi di compensi e ricavi - Esclusione di automatismo e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente - Sussistono - Mancato confronto con la situazione concreta del contribuente - Illegittimità dell'accertamento - Conseguenze (Corte Cass. 3.2.2006, n. 2411).....	1741
	— Accertamento induttivo per coefficienti presuntivi di compensi e ricavi - Flessibilità dei coefficienti presuntivi e mancanza di automatismo - Obbligo di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente - Sussiste (Corte Cass. 3.2.2006, n. 2411).....	1741
	— Elusione - Fusione di società - Ripporto delle perdite nelle fusioni - Fattispecie (Ris. 24.10.2006, n. 116/E).....	1715
	— Elusione - Fusione di società - Ripporto delle perdite nelle fusioni ved. norma di comportamento n. 165 (ADC Milano).....	1707
<b>IRPEF e IRE</b>	— Cambi e valute - Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di settembre 2006 (Prov. 19.10.2006).....	1712
	— Redditi di lavoro dipendente - Contribuente residente in Germania - Prova della residenza estera - Redditi prodotti in Italia - Intassabilità ex art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Germania (Comm. prov. Verona 28.4.2005, n. 24).....	1743
	— Redditi di lavoro dipendente - Determinazione - Buoni pasto concessi al personale assunto con rapporto di lavoro part-time - Non concorrono, quali compensi in natura, nei limiti di 5,29 euro giornalieri, alla formazione della base imponibile - Applicabilità del regime agevolativo di cui all'art. 51, comma 2, lett. c), del TUIR (Ris. 30.10.2006, n. 118/E).....	1717
	— Redditi di lavoro dipendente - Incentivazioni all'esodo - Delimitazione della previsione agevolativa (Corte Cass. 5.12.2005, n. 26395).....	1744
	— Redditi di lavoro dipendente - Incentivazioni all'esodo - Trattamento tributario delle somme erogate a tale titolo ex art. 19, comma 4-bis, del TUIR a seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea 21 luglio 2005, causa C-207/04 (Ris. 13.10.2006, n. 112/E).....	1718
	— Redditi di lavoro dipendente - Indennità per la risoluzione del rapporto di lavoro dirigenziale - Natura risarcitoria - Onere di fornire la relativa dimostrazione a carico del contribuente - Sussiste (Corte Cass. 20.9.2006, n. 20358).....	1745
	— Redditi diversi - Cessione di credito atteso in esito ad una causa di risarcimento danni - Qualifica dell'operazione e trattamento tributario (Risol. quesito).....	1758
	— Redditi fondiari - Fabbricati - Locazioni - Applicabilità, per il periodo di sospensione della procedura esecutiva, dei benefici fiscali di cui all'art. 2, c. 1, del D.L. n. 23/2006 conv. dalla L. n. 86/2006 per i proprietari degli immobili locati ai conduttori individuati nell'art. 1 del presente decreto - Art. 2, del D.L. 29.9.2006, n. 261 (comunic. mancata conv. legge).....	1712
	— Redditi fondiari - Fabbricati - Locazioni - Contratti di locazione stipulati ai sensi dell'art. 2, c. 1, della L. n. 341/1998 - Determinazione del reddito dell'unità immobiliare ai sensi dell'art. 37, c. 4-bis, del TUIR - Art. 5, del D.L. 29.9.2006, n. 261 (comunic. mancata conv. legge).....	1712
	— Redditi fondiari - Reddito agrario - Nuova formulazione dell'art. 2135 c.c. - Regime di detrazione forfetizzata - Applicabilità (Risol. quesito).....	1760
<b>IRES</b>	— Consolidato nazionale - Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo - Artt. 117 e segg. del TUIR - Chiarimenti (Ris. 13.10.2006, n. 113/E).....	1720
	— Fusione di società - Ripporto delle perdite nelle fusioni - Elusione fiscale - Fattispecie (Ris. 24.10.2006, n. 116/E).....	1715
	— Fusione di società - Ripporto delle perdite nelle fusioni - Elusione fiscale ved. norma di comportamento n. 165 (ADC Milano).....	1707
	— Redditi di impresa - Confidi - Somme relative alla sottoscrizione da parte della Banca di una quota dello Strumento finanziario di partecipazione emesso dalla Società Regionale di Garanzia - Trattamento tributario (Ris. 2.10.2006, n. 109/E).....	1721
	— Redditi di impresa - Proventi immobiliari - Applicabilità, per il periodo di sospensione della procedura esecutiva, dei benefici fiscali di cui all'art. 2, c. 1, del D.L. n. 23/2006 conv. dalla L. n. 86/2006 per i proprietari degli immobili locati ai conduttori individuati nell'art. 1 del presente decreto - Art. 2, del D.L. 29.9.2006, n. 261 (comunic. mancata conv. legge).....	1712
	— Redditi di impresa - Stabile organizzazione ved. articolo di Locco Rodolfo, «Rapporti tra "casa madre" estera e propria sede secondaria in Italia - Profili tributari, con specifico riferimento al sistema dell'iva».....	1699
	— Redditi di impresa - Valutazioni - Valore normale ved. articolo di Ciani Fabio, «Il "valore normale" nelle normative sostanziali (TUIR) ed in quelle procedurali (D.L. n. 223/2006)».....	1693

	Pag.
— Scambi di partecipazioni - Art. 177 del TUIR - Neutralità fiscale - Applicabilità a persone fisiche non imprenditori (Risol. quesito) .....	1758
<b>Imposta sul valore aggiunto</b>	
— Aliquote - Cessione di lapidi - Aliquota in misura ordinaria - Assoggettabilità (Ris. 9.10.2006, n. 111/E) .....	1722
— Operazioni esenti - Servizio di pronto soccorso da parte dell'Associazione Italiana della Croce Rossa - Ambulanza e personale sanitario messi a disposizione per manifestazioni sportive per il trasporto di feriti - Esenzione ex art. 10, punto 15), del D.P.R. n. 633/1972 - Spetta (Ris. 16.6.2006, n. 83/E) .....	1725
— Regime speciale per i produttori agricoli - Attività agricole connesse - Regime di detrazione forfetizzata previsto dall'art. 34-bis del D.P.R. n. 633/1972 - Applicabilità (Risol. quesito) .....	1760
— Territorialità - Centro di attività stabile ved. articolo di Locco Rodolfo, «Rapporti tra "casa madre" estera e propria sede secondaria in Italia - Profili tributari, con specifico riferimento al sistema dell'iva» .....	1699
<b>Imposta di registro</b>	
— Accertamento - Notificazione dell'avviso di accertamento - Variazione di indirizzo del contribuente persona fisica - Opera ex lege senza necessità di comunicazione all'Amministrazione finanziaria - Ha efficacia dal sessantesimo giorno successivo alla variazione anagrafica - Determina il dovere dell'Ufficio di eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagrafico (Corte Cass. 24.5.2006, n. 12310) .....	1752
— Edilizia - Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Concetto di residenza come dimora abituale e non anagrafica - Trasferimento per mantenere i benefici - Prova anche per presunzioni - È sufficiente (Comm. prov. Treviso 30.12.2005, n. 136) .....	1746
— Fondi rustici - Cessione di terreni dell'Ente Regionale di Sviluppo agricolo in Puglia in favore di assegnatari coltivatori diretti - Base imponibile - Determinazione - Chiarimenti (Ris. 16.6.2006, n. 80/E) .....	1722
<b>Imposta di successione</b>	
— Trasferimento di abitazione non di lusso - Agevolazioni previste dal regime di favore c.d. «prima casa» - Applicabilità - Dichiarazioni erroneamente omesse nell'atto originario - Atto integrativo - Ammissibilità (Ris. 2.10.2006, n. 110/E) .....	1724
<b>Imposte ipotecarie e catastali</b>	
— Cessione pro-soluto di crediti ai sensi dell'art. 58 del D.Lgs. n. 385/1993 - Annotazioni ipotecarie ex art. 2843 c.c. - Trattamento tributario (Ris. 3.11.2006, n. 3/T) .....	1725
<b>ICI</b>	
— Esenzioni - Esenzione di cui all'art. 7, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 per immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione e di culto - Facoltà per i Comuni, in base all'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, di stabilire che tale esenzione possa essere riconosciuta a condizione che gli immobili, oltreché utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore - Irragionevolezza di tale previsione - Violazione degli artt. 23, 53, 76 e 77 Cost. - Non manifesta infondatezza della questione (Corte Cass. 30.5.2005, nn. 282 e 283) .....	1754
— Soggetti passivi - Coniuge assegnatario in sede giudiziale dell'alloggio familiare in comproprietà con l'altro coniuge - Soggetto passivo del tributo - È il coniuge assegnatario (Comm. prov. Genova 11.7.2006, n. 169) .....	1747
<b>IRAP</b>	
— Attività professionale - Professionisti non organizzati - Accertamento della mancanza di autonoma organizzazione del capitale e lavoro altrui - Costituisce una questione di fatto demandata al giudice di merito (Comm. prov. Reggio Emilia 27.10.2006, n. 114) .....	1749
— Attività professionale - Professionisti non organizzati - Condono tombale ex art. 9 della legge n. 289/2002 - Istanza di rimborso - Inammissibilità - Riconoscimento implicito dell'esistenza del presupposto di imposta nella domanda di condono (Comm. prov. Reggio Emilia 27.10.2006, n. 114) .....	1749
<b>Imposta incremento valori immobili</b>	
— Accertamento - Notificazione dell'avviso di liquidazione - Variazione di domicilio fiscale del contribuente persona giuridica - Comunicazione della variazione all'Amministrazione finanziaria - Efficacia dal trentesimo giorno successivo - Mancanza di comunicazione della variazione - Notifica dell'avviso presso l'unica sede conosciuta - Validità - Conseguenze (Corte Cass. 11.1.2006, n. 342) .....	1751

Pag.

Pag.

#### Legislazione

D.L. 29 settembre 2006 n. 261 (comunic. mancata conv. legge) .....	1712
Prov. 2 ottobre 2006 .....	1710
Prov. 19 ottobre 2006 .....	1712
O.P.C.M. 25 ottobre 2006 n. 3549 .....	1709
O.P.C.M. 25 ottobre 2006 n. 3548 .....	1709

#### Disposizioni Ufficiali

16 giugno 2006 n. 80/E (ris.) .....	1722
16 giugno 2006 n. 83/E (ris.) .....	1725
12 luglio 2006 n. 86/E (ris.) .....	1714
19 settembre 2006 n. 105/E (ris.) .....	1713
2 ottobre 2006 n. 109/E (ris.) .....	1721
2 ottobre 2006 n. 110/E (ris.) .....	1724
9 ottobre 2006 n. 111/E (ris.) .....	1722
13 ottobre 2006 n. 112/E (ris.) .....	1718
13 ottobre 2006 n. 113/E (ris.) .....	1720
17 ottobre 2006 n. 2/T (ris.) .....	1712
24 ottobre 2006 n. 116/E (ris.) .....	1715

30 ottobre 2006 n. 118/E (ris.) .....	1717
3 novembre 2006 n. 3/T (ris.) .....	1725

#### Giurisprudenza

Corte Cassazione 22 aprile 2005 n. 8465 .....	1728
Comm. prov. Verona 28 aprile 2005 n. 24 .....	1743
Corte Cassazione 30 maggio 2005 nn. 282 e 283 ..	1754
Corte Cassazione 5 dicembre 2005 n. 26395 .....	1745
Comm. prov. Treviso 30 dicembre 2005 n. 136 .....	1746
Corte Cassazione 11 gennaio 2006 n. 342 .....	1751
Corte Cassazione 3 febbraio 2006 n. 2411 .....	1741
Corte Cassazione 28 aprile 2006 n. 10003 .....	1730
Corte Cassazione 24 maggio 2006 n. 12310 .....	1752
Comm. reg. Lombardia 5 giugno 2006 n. 52 .....	1727
Comm. prov. Bari 4 luglio 2006 n. 225 .....	1731
Comm. prov. Genova 11 luglio 2006 n. 169 .....	1747
Corte Cassazione 28 luglio 2006 n. 17229 .....	1738
Corte Cassazione 9 agosto 2006 n. 18035 .....	1737
Corte Cassazione 20 settembre 2006 n. 20358 .....	1745
Comm. prov. Reggio Emilia 27 ottobre 2006 n. 114 .....	1749



---

I raccoglitori della Rivista (suddivisi per semestre e disponibili per le annate 2002 - 2007) in similkappa verde con impressioni oro, possono essere richiesti mediante versamento di € 55,00 per ogni annata a mezzo assegno o conto corrente postale n. 336271, a:

**BOLLETTINO TRIBUTARIO d'INFORMAZIONI - 20122 Milano - Via Manara n. 1**

*Il recapito non avverrà prima di 60 giorni dal ricevimento della richiesta*

---

## L'ETEROGENEITÀ DELLA GIURISDIZIONE CONFERITA ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE (\*)

1. - Provo crescente disagio occupandomi, per vocazione accademica e professionale, di diritto tributario; il disagio certamente non raggiunge, almeno per ora, l'intensità del disgusto avvertito, nei riguardi del suo tempo, da un celebre giurista, il Provinciali, che così intitolava un suo libretto; ma comunque delude e deprime, frustrando qualunque proposito di riscatto.

Questo stato personale d'insoddisfazione non è tanto o non è solo provocato dall'incessante e farraginoso produzione legislativa - da tutti denunciata, con un'insistenza tale da divenire perfino un luogo comune - ma soprattutto (e questo aspetto desidero mettere in evidenza) dalla crisi dei principi e quindi della sistematicità coerente, che è (e deve essere) il dato essenziale di qualunque ordinamento giuridico razionale.

Constato, invece, che domina, nel comparto normativo del prelievo fiscale, il più rozzo opportunismo, che non è affatto una (per così dire) *editio minor* della concretezza pragmatica di stile anglosassone.

Questa esprime l'apprezzabile elasticità delle condotte, che si adattano alla mutevolezza del contesto sociale, proprio per mantenere intatto il quadro delle regole basilari.

Invece l'opportunismo, cui ho alluso, manca di queste prerogative; più semplicemente orienta la produzione legislativa o, ancor più incisivamente, l'interpretazione giuridica verso scelte che servono a superare problemi contingenti o a proteggere interessi occasionali, talvolta inconfessabili.

2. - Perfino le norme primarie della nostra Carta Costituzionale non sfuggono a questa sorte, divenendo preda d'indirizzi concettuali che ne piegano l'esegesi e l'applicazione pratica a soluzioni di comodo.

È esemplare il caso del principio di capacità contributiva, ridotto al rango di un criterio vagamente redistributivo, che si presta, secondo gli ultimi assunti dei commentatori, a giustificare, a posteriori, qualunque determinazione del legislatore; anzi è costruito, di volta in volta, un concetto di capacità contributiva adatto a rendere compatibile con i sacri canoni costituzionali la scelta casuale (e spesso maliziosa) del legislatore.

La relativizzazione - se è consentito questo neologismo, peraltro espressivo - del concetto di capacità contributiva è dunque l'esito (o, comunque, il rischio) delle ultime riflessioni dottrinali, peraltro non completamente o punto condivisibili.

Identica sorte sembra coinvolgere anche altri isti-

tuti basilari della disciplina costituzionale che l'ordinamento tributario condivide con tutti gli altri settori del diritto positivo: ovvero sia la delega legislativa.

Ho ascoltato, di recente, una dotta disquisizione in argomento che metteva in evidenza la sistematica violazione dei precetti che regolano il corretto affidamento al legislatore della funzione legislativa. Sono sempre più evanescenti o sono abitualmente elusi i termini cronologici della delega e la predeterminazione degli oggetti, sì che l'organo di governo agisce con eccessiva libertà.

È appunto la rivelazione della crisi che investe i principi, come dicevo.

3. - Anche il processo tributario, soprattutto nelle sue ultime movenze riformatrici, non si sottrae a questo sconcertante destino.

Devo rammentare - benché possa apparire superfluo in questa eletta assemblea - che le commissioni sono istituti originariamente amministrativi, divenuti poi, in virtù di una magica trasformazione, giurisdizionali, e sono dedite funzionalmente - come, del resto, indica la loro denominazione - al superamento di controversie che riguardano i tributi.

Secondo il procedimento proprio della logica sillogistica, cui si conforma e deve conformarsi la razionalità giuridica, per stabilire il contenuto dell'esercizio giurisdizionale attribuito alle commissioni, occorre primieramente definire il «tributo», che è appunto l'oggetto della loro peculiare giurisdizione.

Si conoscono le faticose elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali in proposito, e l'oggettiva difficoltà di definire la nozione di tributo. Tuttavia, si può ritenere che le ricerche compiute dagli studiosi e dai pratici siano approdate almeno a questo risultato sostanziale: il tributo - nel quadro delle prestazioni imposte, quelle che non hanno titolo in un rapporto negoziale - è il prelievo coattivo connesso con manifestazioni di capacità contributiva, ovvero sia con indici di forza economica o di ricchezza.

Ogni diversa prestazione resa all'ente pubblico o ad un ente pubblico - ancorché sia coattivamente pretesa o ad essa comunque la persona non possa sottrarsi - esula dalla nozione giuridica di tributo. Non sono quindi riconducibili a questa nozione - mi auguro di non essere eccessivamente originale - sia le tasse (giacché si tratta di prelievi antichi, la cui matrice risale alle gravezze anteriori alla rivoluzione francese, correlate alle prestazioni di servizi, e non a manifestazioni di forza economica), sia, a maggior ragione, i prezzi pubblici, i canoni e le tariffe, i quali sembrano richiamare - secondo le consuete accezioni di questo lessico - la natura privatistica del rapporto che in-

(\*) Testo letterale della relazione tenuta al convegno dell'Associazione Magistrati Tributarî, in Palermo, 20-23 ottobre 2006.

tercorre tra ente esponenziale della collettività e l'individuo.

Se il sistema - cioè l'insieme delle norme che attono ad un comparto omogeneo dell'ordinamento - fosse coerente al suo interno, al giudice speciale, affidatario delle controversie relative a quel comparto, non potrebbero essere attribuiti compiti giurisdizionali che fuoriescano dal suo perimetro.

4. - La disciplina del processo tributario, risultante dalla riforma del 1972 e dagli aggiornamenti successivi, fino al 1992, era del tutto congruente, giacché le commissioni erano chiamate, allora, a risolvere controversie inequivocabilmente tributarie.

È inutile che mi dilunghi su questi aspetti conosciutissimi. Rilevo solo - soprattutto per ricordarlo a me stesso, secondo quella formula garbata che s'usa davanti al giudice, con una punta di simpatica ipocrisia - che erano esclusi dalla giurisdizione del giudice speciale tributario i prelievi doganali - di natura parafiscale, giacché, tendono ad impedire l'ingresso di merci straniere e non a dare sostegno finanziario allo Stato - e le tasse.

5. - Si sa quello che è successo dopo: una progressiva espansione - almeno negli intendimenti del legislatore - dei compiti giurisdizionali attribuiti alle commissioni.

L'ultima norma chiama il giudice speciale tributario - rammento a me stesso, come dicevo - a risolvere le controversie che hanno per oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli degli enti locali ed il contributo per il servizio sanitario nazionale. A ciò si somma ogni sorta di sanzione irrogata da uffici finanziari. Si aggiungono le controversie catastali e, specificamente, quelle relative alla «*debenza*» (vocabolo orribile, di origine burocratica) del canone per l'occupazione di spazi e di aree pubbliche, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché dell'imposta o del canone comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni.

Da ultimo sono state attribuite al giudice tributario le liti riguardanti il fermo di beni mobili registrati e l'ipoteca sugli immobili: sono atti strumentali, il primo dei quali è di dubbia natura.

Insomma, si tratta di una congerie farragginosa di ipotesi incoerenti, la cui aggregazione ferisce qualunque idea sistematica e risponde a mere opportunità pratiche, ovverosia all'intento di sfruttare le energie di un giudice il cui lavoro ha subito - così almeno si asserisce - una flessione, con le conseguenze spiacevoli che tutti possono immaginare.

Tuttavia il testo normativo suggerisce qualche riflessione che espongo in termini telegrafici:

a) è evidente che le controversie attribuite alla giurisdizione delle commissioni, ma non riconducibili, per il loro contenuto, alla nozione tecnico-giuridica di tributo, sono da considerare casi eccezionali e derogatori, quindi di stretta interpretazione;

b) il riferimento generico ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, non giova, per la verità, all'intenzione del legislatore di allargare il più possibile il potere giurisdizionale delle commissioni, giacché quella, per certi versi, celebre e celebrata locuzione normativa novella deve essere intesa, nonostante i propositi legislativi, in relazione ed in perfetta aderenza al concetto di tributo, che i consolidati orientamenti dottrinali ci tramandano. Sicché, nonostante l'apparente latitudine ed omnicomprensività della locuzione letterale, la norma è riferibile, invece, ai soli prelievi tributari, secondo l'accezione prima illustrata: rimarrebbero estranee alla giurisdizione delle commissioni dunque, per esempio, le tasse, piaccia o non piaccia;

c) l'entrata di carattere privatistico, quand'anche sia sostitutiva di un tributo, sfugge alla cognizione delle commissioni, salve le ipotesi nominativamente menzionate nella legge. Anzi, con assoluta evidenza il legislatore ritiene che i canoni e le tariffe siano estranei alla materia propriamente tributaria, se ha sentito il bisogno di attribuire alla giurisdizione del giudice tributario casi tipici di prelievo corrispettivo, giudicando dunque di indole privatistica;

d) come è stato avvertito anche da altri, l'allargamento indiscriminato della giurisdizione affidata alle commissioni nasconde anche il possibile rischio di una collisione con le norme costituzionali, che proibiscono l'istituzione di giudici speciali, e quindi anche il loro sconfinamento in settori giuridici estranei a quello specifico per il quale essi sono stati istituiti.

6. - Sento dire che serpeggia tra gli addetti ai lavori l'intenzione di affidare alle commissioni tributarie anche le controversie previdenziali, cioè quelle riguardanti un tipico settore della parafiscalità.

Permangono, allora, le commissioni, la cui opera è stata ed è apprezzabile; ma, per ridare ancora una parvenza di dignità sistematica al groviglio funambolico ed eterogeneo della loro giurisdizione, occorrerebbe un passo deciso verso un rinnovamento radicale (che tuttavia presenta rischi d'incompatibilità con le norme costituzionali, a maggior ragione).

Si cambi dunque denominazione al giudice speciale e si stabilisca che ad esso siano deferite tutte le controversie riguardanti prestazioni patrimoniali imposte o prestazioni rese ad ente pubblico per servizi istituzionali od eseguiti monopolisticamente.

La coattività diventi perciò il tratto distintivo delle questioni affidate alla cognizione del giudice del quale noi qui discettiamo.

Questo è il frutto delle mie meditazioni, che sottopongo al vaglio dei cortesi ascoltatori, ringraziandoli.

**Prof. avv. Gianfranco Gaffuri**

*Ordinario di diritto tributario nella Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Milano*

## STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

### APPUNTI SULLA FILOSOFIA DI IMPIANTO E SULLA PORTATA DELLE SINGOLE DISPOSIZIONI

Alla luce del diritto vivente, cioè sulla scorta dell'uso che nella prassi ne è stato fatto e dei significati che dottrina e giurisprudenza hanno ritenuto di trarne, può dirsi che le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), autoqualificate come «*principi generali dell'ordinamento*» (art. 1, rubrica e comma 1) (1), rispondono alla seguente bipartizione: a) valori da difendere perché por-

tanti del sistema e da assumere come linee-guida per gli operatori e al contempo come direttive programmatiche per il legislatore ordinario; e b) prescrizioni connotate da immediata spendibilità senza bisogno di ulteriori mediazioni normative.

Preliminare ad ogni riflessione un accenno alla lettura che dell'impianto statutario ha dato, fin dagli albori della sua vigenza, il giudice della legittimità, preoccupato di dirimere sul nascere un possibile equivoco che avrebbe rischiato di incancrenire irrimediabilmente. Alludo alle decisioni - di cui darò conto man mano nel corso dell'esposizione - con le quali si è sancito che lo Statuto in tanto è accreditato di portata superiore rispetto alle leggi di rango ordinario (2) in quanto - rendendosi espressione di norme costituzionali (il riferimento testuale è agli artt. 3, 23, 53 e 97); meglio ancora: ergendosi a esplicitazione effettiva di tali norme, come sperimentata sul terreno pratico (3) - beneficia per ciò stesso di una autorità più solenne, collocato com'è, dallo

(1) Per principi generali del diritto tributario debbono intendersi «*quei principi che, pur non essendo esplicitamente enunciati in alcuna precisa disposizione normativa, sono peraltro individuabili ed enucleabili dall'intero coacervo della legislazione tributaria, in via di interpretazione logica e, soprattutto, sistematica. Tali principi generali debbono essere considerati immanenti nella nostra legislazione. Essi quindi non possono essere introdotti ex novo dal legislatore, ma soltanto dallo stesso riconosciuti come già esistenti nell'ordinamento*»: così A. MERCATALI, *Lo Statuto del contribuente e la manovra finanziaria del 2004*, in *Boll. Trib.*, n. 3/2004, 171, v. in particolare i par. 2 (*Lo Statuto del contribuente e i principi generali in esso contenuti*) e 3 (*Natura dei principi generali e loro collocazione nella gerarchia delle fonti normative*).

Dal canto suo CAPUTI ha intravisto «*la peculiarità certamente più singolare dello Statuto nella chiara aspirazione ad occupare una posizione ben diversa, nel composito scenario dell'ordinamento tributario, rispetto ad ogni altra fonte. Con tale legge non si interviene, infatti, in maniera più o meno chirurgica o epistola su singole fattispecie o anche in settori, più o meno articolati, del vasto ordinamento tributario. Ma, capovolgendo la prospettiva consueta, si dettano i principi generali ai quali l'ordinamento stesso - intendendo per tale quello composto sia dalle norme preesistenti, sia da quelle di successiva emanazione - è chiamato ad uniformarsi*» (*L'attuazione dello Statuto del contribuente tra compressioni della tutela processuale e contraddizioni dell'ordinamento*, in *il fisco*, n. 22/2001, 7725). Una «*Magna Charta dei diritti del cittadino*», insomma, per il cui radicarsi la stessa pubblica Amministrazione avrebbe svolto «*un ruolo non solo non ostile, ma addirittura propositivo*» (TINO, *Lo Statuto del contribuente e il nuovo sistema della fiscalità*, in *il fisco*, n. 24/2001, 8475).

La qualifica di norme fondamentali è connessa alla posizione di norme-principio o a quella di «*norme legate con queste da un rapporto di coesenzialità o di necessaria integrazione*» (Corte Cost., 15 novembre 1988, n. 1033, in *Giust. civ.*, 1989, I, 265).

Ricorda ITALIA che «*le disposizioni di principio sono tali in quanto condizionano altre norme, siano esse gerarchicamente equiordinate o sottordinate ... Ora, quando ci si trova di fronte ad un criterio di gerarchia, quale quello intercorrente tra legge e regolamento, il vincolo della disposizione di principio in riferimento al contenuto delle norme regolamentari non fa sorgere problemi. I problemi possono invece sorgere per quanto riguarda le norme equiordinate, o quelle altre norme speciali che si collocano a fianco, o in posizione speciale sostitutiva rispetto alle norme dell'ordinamento statale generale. In questi casi, la formulazione tecnico legislativa delle disposizioni di principio dovrebbe tradursi in una indicazione del «vincolo» di queste disposizioni di principio ... È lo stesso legislatore, nell'ipotesi in cui vuole lasciare un più ampio spazio all'interprete, che deve indicarlo chiaramente» (*La fabbrica delle leggi - Leggi speciali e leggi di principio*, Milano 1994, 171).*

Per una recente, estesa ed organica esplorazione della materia v. THOMAS, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2006.

(2) A detta di FALCONE trattasi di «*legge rafforzata, di possibile ed immediata applicazione, che pone dei limiti e dei vincoli ben precisi allo stesso legislatore, anche se non ha la veste di una legge costituzionale*» (*Lo Statuto del contribuente un anno dopo*, in *il fisco*, n. 29/2001, 9790). Ricorda l'A. che «*per la presenza di una Costituzione rigida, non è facile trovare norme ordinarie che contengano vincoli e limiti per il legislatore*» e fa l'esempio della legge 7 agosto 1990, n. 241 sulla semplificazione delle procedure amministrative e sul diritto di accesso agli atti, la quale, pur meritoriamente famosa per le innovazioni apportate nell'ambito dei rapporti fra cittadino e mano pubblica, «*ha posto dei limiti solo alla pubblica amministrazione, ma non anche al potere legislativo*».

(3) Per BUCCICO «*così concepite, le leggi rinforzate finiscono per collocarsi in una posizione intermedia fra la Costituzione e le altre leggi ordinarie e primarie*» (*Lo Statuto del contribuente: principi e lacune*, in *il fisco*, n. 19/2001, 7005). Di «*piccola costituzione*» parla C. LOLLIO, *La tutela del contribuente e nullità degli atti*, in *Boll. Trib.*, n. 15-16/2002, 1143, riprendendo un'espressione di MARONGIU (nota 4).

(3) Cfr. Corte Cost., 27 luglio 1994, nn. 354 e 355, (risp. in *Foro it.*, 1995, I, 1113 e *ibidem*, 1111) per cui «*non è sufficiente, ai fini dell'individuazione dei principi di riforma economico-sociale, la qualificazione operata dal legislatore, poiché occorre verificare gli aspetti sostanziali della normativa in questione*». Con la precisazione che «*le disposizioni di dettaglio che accompagnano le norme fondamentali [sono a loro volta vincolanti] ma solo ove siano legate ai principi stessi da un rapporto di coesenzialità e di necessaria integrazione*».

Per un'analisi approfondita della nozione di valore giuridico, in particolare con riguardo al ruolo non decisivo dell'autoqualificazione «*dovendo essere sempre valutato, in ciascun caso, il carattere sostanziale delle norme cui il legislatore attribuisce tale qualifica ... piuttosto, un'esplicita indicazione dell'intenzione del legislatore acquista valore sintomatico delle caratteristiche delle disposizioni*», v. Corte Cost. 7 novembre 1995, n. 482, in *Cons. Stato*, 1995, II, 1927.

stretto legame eziologico e così dalla funzione cui è chiamato, su un gradino più nobile nella scala gerarchica delle fonti. Corollario e vindice in chiave tributaria dei principi di uguaglianza (art. 3 Cost.), di legalità (art. 23 Cost.), di coerenza fra carico fiscale e capacità contributiva del singolo (art. 53 Cost.), di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), esso possiede insomma la forza che gli deriva dal vincolo parentale, al quale è legata a doppio filo la sua validità. Legittimamente, direi anzi naturalmente le disposizioni statutarie si trasformano in parametri da utilizzare in sede ermeneutica, alla cui luce filtrare la globalità della disciplina tributaria, quella già editata come quella a venire: esse assumono «*un inequivocabile valore interpretativo*», piegandosi a strumento operativo in grado di «*aiutare l'interprete a ricavare dalle norme [quelle di livello ordinario] il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali*» (4). E fra tutti i potenziali interpreti è il giudice tributario colui che per primo deve orientarne il senso verso la fedeltà ai parametri supremi, prediligendo il significato che meglio vi si accorda. Esattamente quanto sempre capita con disposizioni ordinarie suscettibili di prestarsi a più letture: opportunamente si parla, in proposito, di interpretazione adeguatrice, cioè allineata al modello superiore. Pensiamo a ciò che accadde l'indomani stesso dell'entrata in vigore della legge n. 212/2000, allorché il cosiddetto principio di conoscenza degli atti (art. 6, comma 1, primo periodo: «*L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati*») venne assunto a criterio interpretativo dell'art. 44 del D.P.R. n. 602/1973 (5).

Il valore, in buona sostanza, come metro di comprensione dell'esistente (e non solo: per quanto attiene ai compiti del legislatore ordinario, anche come cifra contenutistica della normazione ancora *in pectore*). Per restare sul tema, identico trattamento, nel medesimo scorcio di tempo, ricevette il principio del-

(4) Ha ragione BERNONI nel sostenere che lo Statuto si colloca «*al centro della problematica interpretativa non solo della singola norma ma, in generale, di tutte le norme tributarie vigenti*». Forti perplessità suscita invece l'A. allorché afferma che tale «*interpretazione evolutiva comporta la necessità di modificare, integrare o abrogare tacitamente qualsiasi norma in contrasto con lo Statuto*» (*Sentenze della Cassazione e Statuto del contribuente, in il fisco*, n. 28/2001, 9508). Infatti, per lo meno di fronte alla mera enunciazione dei valori, l'interprete, per quanto qualificato come il giudice, non può spingersi fino alla disapplicazione della norma ritenendola oggetto di abrogazione tacita. Il concetto è approfondito più oltre nel testo.

(5) Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760, in *Boll. Trib.*, 2002, 377. Con la non irrilevante conseguenza che «*gli interessi liquidati sui crediti di imposta decorrono fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento solo in quanto quest'ultimo sia ritualmente e tempestivamente notificato*».

Per un meditato biasimo all'andatura ondivaga della Suprema Corte, non di rado incline sul punto a «*inquietanti passi indietro*», v. A. VOGLINO, *La conoscenza dei documenti richiamati per relationem dall'atto impositivo tra vecchi e nuovi indirizzi giurisdizionali*, in *Boll. Trib.*, n. 3/2004, 165. Lettura, quella dell'A., da lì a poco sposata da Cass., sez. trib., 23 settembre 2004, n. 19168, in *Boll. Trib. On-line*, la quale ha ricavato dall'odierno sistema il convincimento che «*il contribuente vanta una legittima aspettativa ad essere informato delle ragioni di ogni pretesa tributaria, che non risulti da una mera operazione matematica su dati forniti dal contribuente stesso*».

la tutela dell'affidamento legittimamente riposto dal contribuente nella certezza dell'ordinamento giuridico (6), principio che sottostà concettualmente all'altro canone, a chiare lettere individuato dal codice statutario, della irretroattività delle disposizioni tributarie. Canone quest'ultimo che può sì patire deroghe, ma solo in situazioni ben circoscritte e definite (art. 3, comma 1, in combinato disposto con l'art. 1 comma 2) (7) e che rimanda, come ad un unico motivo conduttore, all'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile (8).

E ancora. È valore insito nel nostro ordinamento costituzionale quello contenuto nell'art. 7, comma 1, primo periodo, dello Statuto, che esige la motivazione di tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria

(6) Scrive LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. Trib.*, n. 15-16/2003, 1125, che «*L'esigenza di certezza della legge ha quale fondamento la sicurezza (securitas) di cui devono beneficiare i soggetti del rapporto tributario, sia in termini di doveri successivi al verificarsi del fatto imponible, sia in termini di prevedibilità delle conseguenze fiscali derivanti dal compimento di determinate operazioni*».

(7) Cfr. Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525, in *Boll. Trib.*, 2001, 392.

Sull'opposto versante incontriamo MESSINA, il quale ritiene che «*il principio della irretroattività affermato all'art. 3, comma 1, dello Statuto, nonostante l'ampiezza e la genericità della dizione usata, abbia in effetti scarso rilievo pratico e un campo applicativo piuttosto limitato, non potendosi dubitare che tale principio è inoperante in altri casi - e non sono pochi - oltre a quello (espressamente previsto) relativo alle norme interpretative*» (*L'irretroattività delle norme tributarie secondo lo Statuto dei diritti del contribuente, in il fisco*, n. 48/2004, 8044).

Che il disposto non debba alimentare facili illusioni è, a mio avviso condivisibilmente documentato da Commissione trib. prov. di Modena, 28 febbraio 2003, n. 9 (in *il fisco*, n. 16/2003, 2515) per la quale «*l'anticipo del termine di pagamento di un tributo, ancorché a riscossione periodica, non integra il presupposto della modifica della disciplina del tributo stesso. Si rende quindi inapplicabile l'art. 3 dello Statuto del contribuente, il cui comma 2 tutela il diritto del contribuente ad avere un tempo ragionevole per studiare e capire le modifiche che sopravvengono nella disciplina dei tributi vigenti, ma quando la modifica si limita ad un mero spostamento di termine cade ab initio l'esigenza di dare tempo al contribuente per comprendere il cambiamento. Allo stesso tempo, non può richiamarsi il comma 3 perché spostare una scadenza non equivale a porre un nuovo adempimento a carico del contribuente*».

(8) Proprio l'imprescindibile adesione al valore costituzionale di fondo (la fiducia nella certezza dei rapporti giuridici) fa sì che il canone dell'irretroattività delle disposizioni tributarie venga rigorosamente applicato «*limitatamente ai profili sostanziali del rapporto tributario e agli obblighi, anche formali, dalla cui violazione possano conseguire effetti sostanziali negativi per il contribuente*» (Cass., sez. trib., 27 agosto 2001, n. 11274, in *Boll. Trib.*, 2001, 1510). Appunto la contrapposizione fra norma sostanziale e norma procedurale ha indotto la Suprema Corte a negare spazi di retroattività all'obbligo, introdotto con l'art. 7, comma 1, ultimo periodo, dello Statuto, per cui l'avviso di accertamento deve recare in allegato l'atto cui in motivazione si fa riferimento (Cass., sez. trib., 1 aprile 2003, n. 4989, in *Boll. Trib.*, 2004, 226). In conclusione, se, in linea di massima, «*le norme statutarie di natura procedimentale non possono trovare applicazione retroattiva*» (Cass., sez. trib., 22 dicembre 2000, n. 16097, in *Boll. Trib.*, 2001, 312), non deve tuttavia sfuggire che lo Statuto è stato concepito come «*uno strumento di garanzia del contribuente e quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvono eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)*» (Cass., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931, in *Boll. Trib.*, 2001, 1187).



tramite enunciazione dei «presupposti di fatto» e delle «ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione». La motivazione, dunque, come componente essenziale dell'atto tributario «secondo quanto [già in precedenza] in via generale enunciato dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241, concernente le motivazioni dei provvedimenti amministrativi» e che ora in parte qua viene «definitivamente chiarito» (9). La motivazione materializza un imperativo a carattere generale, che era «già desumibile, in materia di accertamento di imposte sui redditi, dal testo originario dell'art. 42 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600» (10) e che oggi possiede un respiro universale, se è vero che «alla cartella di pagamento sono applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni

(9) Cass., sez. trib., 15 marzo 2002, n. 3861, in *Boll. Trib.*, 2002, 1583. Ha scritto U. PERRUCCI: «Non sarà mai ripetuto abbastanza che la motivazione non può limitarsi all'indicazione del tipo di imposta e dell'anno di riferimento, quali compaiono di regola nelle cartelle esattoriali, ma deve consistere in un ragionamento, spesso di tipo sillogistico, che, muovendo da una premessa di fatto e indicando espressamente la norma o le norme applicate, perviene ad una conclusione applicativa» (*Prime verifiche sull'applicazione dello Statuto*, in *Boll. Trib.*, n. 2/2002, 94).

L'omessa o insufficiente motivazione comporta la lesione del valore costituzionale di riferimento, da inquadrare vuoi come legittima aspettativa a trattamenti perequati (art. 3) vuoi come titolarità alla «difesa in ogni stato e grado del procedimento» (art. 24, secondo comma). Per una sequenza di applicazioni concrete v. GRASSI, *Motivazione, prova dei fatti e difesa in giudizio nell'accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto nella giurisprudenza del giudice di legittimità*, in *il fisco*, n. 15/2005, 2196. Il problema presenta coordinate molto vaste, tali da superare i confini, deliberatamente più modesti, del presente lavoro. Per una acuta analisi di un versante molto importante dello specifico profilo v. T. SCIARRA, *La parità delle parti nel processo tributario e la effettiva capacità contributiva: il problema dell'inversione dell'onere della prova*, in *Boll. Trib.*, n. 9/2004, 700.

Che un principio assoluto di motivazione degli atti impositivi fosse rinvenibile anche nei decreti della riforma tributaria del 1973 è stato affermato da Commissione trib. prov. di Roma, 1 ottobre 2002, n. 467, in *Boll. Trib.*, n. 18/2004, 1335.

Non è affatto un caso che, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, il giudice delle leggi avesse concluso che «la mancanza di motivazione nella cartella di pagamento impugnata nel giudizio a quo non può ascriversi a vizio di legittimità costituzionale della norma ma solo, eventualmente, a vizio dell'atto» (Corte Cost., ord. 21 aprile 2000, n. 117, in *Boll. Trib.*, 2000, 1033). Ed è sull'abbrivio di quel fondamentale magistero che leggiamo F. BRIGHENTI, *Cartella di pagamento: motivazione necessaria (anche per i tributi locali)*, in *Boll. Trib.*, n. 11/2005, 902.

(10) Cass. n. 3861/2002 cit., sulla portata della quale esemplare il commento di E. RIGHI, *Brevi note sulla motivazione degli accertamenti tributari prima dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. Trib.*, n. 3/2004, 235.

Analoga impostazione - secondo Cass., sez. trib., 5 ottobre 2001, n. 12284, in *Boll. Trib.*, 2002, 704 - per l'acquisizione d'ufficio di «documenti attestanti atti, fatti, qualità e stati soggettivi necessari per l'istruttoria del procedimento ... quando sono in possesso dell'amministrazione procedente» (art. 18, comma 2, legge n. 241/1990), disposto che - assorbente non meno che invasivo - si assume «richiamato e rafforzato dall'art. 6 legge n. 212/2000» al punto da valere «anche nel processo, investendo la ricostruzione dei rapporti pure per ciò che concerne l'onere della prova».

Del tutto coerente con tale ottica il monito lanciato dalla giurisprudenza: il vaglio cui sottoporre il singolo atto dispositivo va effettuato «secondo le regole dettate per il tributo cui l'atto stesso afferisce» e «solo in assenza di regole ad hoc può ritenersi consentita (e sufficiente) una verifica della motivazione del provvedimento amministrativo secondo i canoni d'ordine generale» (Cass., sez. trib., 17 novembre 2003, n. 17356, in *Boll. Trib.*, 2004, 234).

provvedimento amministrativo dall'art. 3 legge n. 241/1990 (poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 legge n. 212/2000), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento» (11). Anche qui vale ciò che, in un'altra occasione, ha insegnato la Suprema Corte, cioè che «alcuni dei principi posti dalla legge n. 212/2000 - proprio in quanto applicazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi immanenti nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e quindi vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della interpretazione adeguatrice a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione» (12).

Assunto poi ribadito con preciso riferimento ai valori della collaborazione e della buona fede (valori considerati come enunciazione di tutti e quattro gli articoli costituzionali menzionati: 3, 23, 53 e 97), con coerente dispiegamento di essi sulla carta di bordo di chi fa rotta verso l'applicazione della legge (13). Detti due valori, proclamati dall'art. 10, comma 1, dello Statuto, nell'esortare entrambe le parti del rapporto alla reciproca lealtà, integrano un «principio costituzionale implicito» (14), un paradigma capace di coinvolgere tutte le possibili, variegate vicende di ogni singolo rapporto tributario (15), in ogni caso «uno se non

(11) Cass., sez. trib., 12 agosto 2004, n. 15638, in *Boll. Trib.*, 2005, 394.

(12) Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Boll. Trib.*, 2003, 778, che ha concluso che i principi di collaborazione, buona fede e affidamento sanciti, in attuazione degli artt. 53 e 97 Cost., dall'art. 10, commi 1 e 2, legge n. 212/2000 (letti alla luce dell'art. 1, comma 1) non consentono all'amministrazione di procedere all'emissione di un avviso di rettifica annullando nel contempo d'ufficio il precedente atto di archiviazione.

(13) Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Boll. Trib.*, 2004, 1340. Ne consiglio la lettura unitamente al commento di M.V. SERRANÒ, *Sulla sostanziale superiorità della fonte statutaria nella sentenza della Cassazione n. 7080/2004*, in *Boll. Trib.*, n. 18/2004, 1293.

N. CHIECHI, *Lo Statuto del contribuente e l'annosa questione della revoca dei benefici fiscali per la formazione della piccola proprietà contadina*, in *Boll. Trib.*, n. 10/2003, 746, sottolinea che il legittimo deve apparire la procedura amministrativa quando si configuri «anomala e irragionevole, tale da incrinare il rapporto di collaborazione e fiducia secondo lo spirito sancito dallo Statuto».

(14) Cass., sez. trib., 14 febbraio 2002, n. 2133, in *Boll. Trib.*, 2002, 705.

Ha scritto P. SORRENTINO: «Nel momento in cui la buona fede prende albergo nella disciplina tributaria non potrà non conseguire, con buoni margini di probabilità, un rilevante ridimensionamento del dogma dell'indisponibilità della funzione impositiva, la quale, in mancanza di un espresso riferimento normativo alla buona fede nel campo tributario aveva smisuratamente espanso il proprio ruolo inibitorio sull'operatività della predetta clausola comportamentale nell'ambito del rapporto tributario» (*La risposta all'interpello. Spunti critici sull'asserita sua vincolatività limitatamente all'Amministrazione finanziaria*, in *Boll. Trib.*, n. 22/2002, 1612).

(15) «La tutela dell'affidamento, lungi dall'indicare un valore assoluto dell'apparenza, significa protezione della buona fede, la quale costituisce un patrimonio comune di ogni settore del diritto» (PAPPA, *L'interpello quale istituto di partecipazione del privato all'esercizio della funzione amministrativa e quale strumento attuativo dei principi dell'affidamento e della buona fede oggettiva in campo tributario*, in *il fisco*, n. 6/2005, 777).

il principale dei cardini della disciplina statutaria» (16). Il primato dei valori in questione è stato ribadito nella legge 7 aprile 2003 n. 80 («Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale») all'art. 2, comma 1, lett. f) («è garantita la tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco»). Qui i valori sono compresi fra le più voci (in totale 12) poste come vincolo di principio per il giudice delegato ai sensi dell'art. 76 Cost.

Da tutto ciò consegue come, ai miei occhi, la funzione sistematica del valore, di ogni valore tributario, non possa che ricalcare il meccanismo che governa l'omologo costituzionale, ad esempio il principio di uguaglianza fissato dall'art. 3 Cost. nel suo duplice atteggiarsi: quello - statico, di cui al primo comma - della piena perequazione da riconoscere ai singoli, anche e soprattutto quando dialetticamente contrapposti (dove l'ideale della parità a prescindere dall'identità funge da modalità di approccio alle diverse situazioni da parte del giudice), e quello - dinamico, di cui al secondo comma - delle pari opportunità che il legislatore è via via impegnato a garantire rimuovendo eventuali ostacoli frapposti dalle condizioni fattuali o, peggio, dalle prescrizioni normative (17). Con il corollario che, allorché il giudice sia colto dal sospetto che una certa disposizione legislativa, fra quelle che è chiamato ad applicare nel corso del giudizio cui è preposto, infranga uno dei valori statutari, egli non può, in nome della salvaguardia dei principi, *tout court* disapplicarla (o peggio, come anche è stato suggerito, averla per abrogata): esattamente la situazione in cui qualunque giudice versa allorché un sospetto siffatto riguardi il principio di uguaglianza sancito dalla carta costituzionale (18). Non è infatti suo compito né fare né di-

Peraltro la stessa possibilità di confidare nell'attendibilità di una certa prescrizione normativa dipende dalla univocità della sua formulazione e dalla solarità dei suoi intenti. Questo valore, inscritto nel *corpus* statutario all'art. 2, è forse stato teatro del più vistoso e colpevole cedimento del legislatore in fase di attuazione: cfr. C. SALVATORES, *Disatteso lo Statuto del contribuente*, in *Boll. Trib.*, n. 2/2003, 85.

(16) GRASSI, *Interpretazione ed attuazione dei principi generali dello statuto dei diritti del contribuente*, in *il fisco*, n. 35/2004, 5971.

(17) Da sempre di «generale canone di coerenza dell'ordinamento normativo» parla la Corte Costituzionale con riferimento agli influssi dell'art. 3 Cost. sull'intero tessuto legislativo: *ex pluribus v.* Corte Cost. 30 novembre 1982, n. 204, in *Foro it.*, 1982, I, 2981.

(18) Con ciò lungi da me la tentazione di dire che la norma racchiudente il valore non ha natura precettiva. Il fatto stesso che essa condizioni le scelte dell'interprete ne esalta la portata appunto vincolante, essendo essa «immanente all'ordinamento» ancor prima della sua stesura grafica (in quanto, come più volte detto, contenuta *in nuce* in altri precetti costituzionali). Così Cass. n. 7080/2004, cit.

E del resto come potrei altrimenti condividere, come qui faccio, la pronuncia giurisdizionale con cui è stata dichiarata la illegittimità del provvedimento di quel direttore di Agenzia che, con il suo atto, ha trasgredito la proibizione portata dall'art. 3, comma 2, dello Statuto, cioè «l'assoluto divieto di emanazione di norme che impongano adempimenti a carico del contribuente la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore» (Commissione trib. prov. di Pescara, sez. IV, 21 maggio 2004, n. 40, in *Boll. Trib.*, n. 4/2006, 337).

Concordo dunque con BUSCEMA allorché sostiene che dalla assidua opera di cesello chiarificatore accollatasi dalla Corte

sfare lo *ius conditum*: quello è compito del legislatore, al cui deliberato il giudice è tenuto a prestare obbedienza - pur con i noti, ampi margini valutativi - in forza di una regola di riparto dei poteri che fa da *summa divisio* quanto a sfere istituzionali di influenza (19). Se il sospetto si consolida nella sua mente, il giudice non ha altra strada se non la rimessione degli atti alla Corte Costituzionale, l'unica, nel nostro ordinamento istituzionale, a detenere - nella misura in cui le detiene insieme con Parlamento e Governo - facoltà nomopoietiche a livello centrale. Concetto per nulla smentito dai ripetuti richiami rivolti dal giudice delle leggi agli organismi giurisdizionali a che, prima di sollevare eccezione di illegittimità costituzionale, verificano l'esistenza, all'interno del diritto positivo, di una ragionevole possibilità di sopravvivenza della norma sospettata attraverso una sua lettura in termini compatibili con il dettato costituzionale (è questa la cosiddetta interpretazione adeguatrice a cui ho già fatto cenno sopra).

Le due prospettive non sono affatto inconciliabili, anzi nascono dal comune rispetto per l'istituto legge. Se lessicalmente, dal medesimo testo editale, si possono estrarre due o addirittura più norme diverse, la prevalenza non può che essere assegnata all'unica eventualmente consona con il quadro dei valori in cui si inserisce (e da cui mutua la propria legittimazione). Ciò che però deve beninteso valere solo se quel certo significato è davvero enucleabile dalla norma; diversamente non si offre altra strada al giudice se non quella di investire incidentalmente del problema la Corte Costituzionale, l'unico organo abilitato - insieme con il legislatore, e non a caso spesso in concorrenza con lui - ad espungere dal contesto il corpo legislativo estraneo.

Poniamo ora mente al D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, emanato ad evasione della delega di cui all'art. 16, comma 1, legge n. 212/2000, finalizzata all'introduzione di «disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge» (20). E prendiamolo in esame nei ripetuti passaggi relativi alla motivazione *ob relationem* (21) del

Costituzionale sono uscite «indebolite le tesi che volevano queste norme quali programmatiche e non precettive poiché basate su una autoqualificazione non ammessa e poiché sfornite di chiari riferimenti testuali alla nullità degli atti conseguente all'inosservanza di queste disposizioni» (La giurisprudenza conferma il valore interpretativo dello Statuto del contribuente, in *il fisco*, n. 17/2003, 2596).

(19) Tale è il primo, essenziale significato del dogma per cui «i giudici sono soggetti soltanto alla legge» (art. 101, secondo comma, Cost.).

(20) Trattasi di atto legislativo che, autorevolmente valutato come di «modesta portata» (Cass. n. 7080/2004, cit.), risulta effettivamente tutt'altro che completo (cimento peraltro reso quanto mai improbo dalla perimetrazione tracciata a monte dalla legge delega con l'espressione «disposizioni strettamente necessarie»).

(21) Dell'ampia pubblicistica sulla motivazione *ob relationem* (e del dibattito virtualmente infinito sui suoi requisiti minimi) segnalò A. VOGLINO, *I corsi e ricorsi storici della motivazione «per relationem» degli atti impositivi: vecchi e nuovi principi*, in *Boll. Trib.*, 1992, 538; B. AIUDI, *Conosciuti o ricevuti? Note a margine della motivazione per relationem*, *ivi*, n. 18/2003, 1299; P. BIONDO, *La motivazione per relationem alla luce del D.Lgs. n. 32/2001, ibidem*, n. 21, 1540; A. VOGLINO, *La conoscenza dei documenti ri-*

provvedimento tributario, in particolare quelli che toccano la necessità o meno dell'allegazione del precedente atto cui si fa riferimento. La dottrina è compatta nel sottolineare il tenore più morbido e possibilista della disciplina delegata rispetto alla perentorietà del dettato statutario, quest'ultimo consolidato nell'art. 7, comma 1, secondo periodo («*Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere [leggasi: sempre, senza eccezione] allegato all'atto che lo richiama*») (22). A fronte di questo principio-guida, con il decreto è stato stabilito che, qualora, nella motivazione del provvedimento, si faccia riferimento «*ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*» (fra i molti v. artt. 1 e 2 del D.Lgs. n. 32/2001) (23), il che è obiettivamente un *quid minus* rispetto al rigore della linea maestra. Si è parlato di «*stravolgimento del contenuto precettivo dello Statuto*» ed evidenziato come il mandato conferito al Governo fosse quello di «*adeguare e correggere le leggi tributarie vigenti*» attraverso «*un coordinamento normativo strettamente necessario a garantire la coerenza con i principi*». Da tale discrasia di base germingerebbe «*l'eccesso, o, meglio, l'abuso di delega*» e l'interprete dovrebbe insistere per una pronuncia di radicale nullità dell'atto *sub iudice* in nome della istituzionale prevalenza del principio di fondo sulla discordante norma attuativa (24).

Dissentito da quest'ultima considerazione, appunto rifacendomi ai limiti operativi della funzione giurisdizionale. Il giudice tributario chiamato a scrutinare un determinato provvedimento che, in punto di motivazione, ne richiami, senza materialmente allegarlo, un altro non in precedenza noto al comune destinatario (quand'anche ne «*riproduca il contenuto essenziale*») (25), ebbene quel giudice può essere indotto a rilevare che il provvedimento *de quo*, se è magari in linea con il D.Lgs. n. 32/2001, non lo è invece con la più rigorosa formula statutaria che sempre, in siffatti casi, impone l'allegazione; e se il dubbio permane come rilevante nell'economia della controversia, quel giudice non è titolato a per così dire stralciare la di-

chiamati per *relationem* dall'atto impositivo tra vecchi e nuovi indirizzi giurisprudenziali, *ivi*, 2004, 165 e G. SCANU, Osservazioni in tema di motivazione per *relationem* esponenziale dell'avviso di accertamento, *ivi*, n. 3/2005, 223.

(22) Univoca l'interpretazione secondo A. VOGLINO, *Plauso al nuovo corso giurisprudenziale sull'obbligo di allegare all'accertamento la documentazione richiamata per relationem*, in *Boll. Trib.*, n. 8/2002, 570.

(23) L'art. 1 del D.Lgs. n. 32/2001 modifica l'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 in tema di avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, l'art. 2 modifica l'art. 56 D.P.R. n. 633/1972 in tema di avviso di accertamento in materia di imposta sul valore aggiunto.

(24) SARDI GIORDANI, *Processo tributario: prime ipotesi di ricorso contro atti impositivi per violazione di norme dello Statuto del contribuente*, in *il fisco*, n. 24/2001, 8519.

(25) Cos'è il «*contenuto essenziale*» di un provvedimento, se tutto il suo enunciato può rivelarsi significativo ai fini del gravame? Il lettore pensi alle polemiche aperte dal requisito della «*conformità*» - che la giurisprudenza ha ridimensionato in una sorta di sostanziale analogia di contenuto - di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992. Per i richiami testuali v. CONSOLO-GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, 221.

sposizione applicativa solo perché non conforme alla regola superiore (26). La trasmissione ai giudici della Consulta degli atti relativi, in altre parole, è a quel punto misura insieme doverosa e insostituibile: l'eccezione sarà sollevata a causa della vulnerazione di una norma (quella statutaria, il già citato art. 7, comma 1) di natura paracostituzionale, a sua volta portavoce di altra disciplina dalle coordinate ancora più alte (gli artt. 3 e 24 Cost.), ovvero per infrazione all'imperativo della stretta interdipendenza che deve sussistere fra disposto delegante e disposto delegato (e così per lesione dell'art. 76 Cost.). Mai invece potrà il giudice disapplicare una prescrizione legislativa in vigore e dal tenore lessicalmente inequivoco (per quanto censurabile essa gli appaia) (27).

Complementare a quella appena vista è l'ipotesi in cui lo Statuto, oltre ad enunciare il valore, ne espliciti la valenza attraverso precetti che ne vogliono essere la traduzione in chiave di disciplina di situazioni e vicende particolari: accanto al principio-base, dunque, all'interno del medesimo corpo normativo incontriamo prescrizioni immediatamente precettive, tali perché munite di un contenuto testuale direttamente spendibile, le stesse a cui accennavo all'inizio dello scritto. Penso all'art. 12, ultimo comma, dello Statuto ove è con richiamo espresso al «*principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*» che il legislatore sancisce che «*dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*», stabilendo altresì che «*l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*» (primo periodo) (28).

(26) Ben altra fattispecie è la disapplicazione dell'atto amministrativo di natura regolamentare o a vocazione generale, facoltà pienamente rimessa al giudice tributario (art. 7, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/1992).

(27) Con ciò mi distanzio consapevolmente dalla pur autorevole voce di chi - nel porsi «*il problema del rapporto tra norma di attuazione e norma per così dire principale, nel caso in cui tra le due norme non vi è una perfetta coincidenza (o se tra le due norme vi è una qualche incompatibilità)*» - si risponde che «*deve prevalere la norma dello Statuto [a causa della] dichiarata tendenziale stabilità dei principi ivi contenuti che non potrebbero giammai essere compressi o mortificati in sede attuativa*» e che al detto fine «*non sorge la necessità di chiedere l'intervento della Corte costituzionale per la declaratoria di illegittimità della norma di attuazione, ma l'interprete può disapplicare la norma di attuazione ritenuta incompatibile con lo Statuto e applicare direttamente la norma dello Statuto che è fonte autonoma di una posizione soggettiva che il legislatore ha inteso riconoscere e tutelare in via diretta*» (FALCONE, *Lo statuto del contribuente un anno dopo*, cit.). Aggiunge l'A. che «*l'interprete si deve comportare allo stesso modo di come si comporta allorché rileva un contrasto tra una norma interna e una Direttiva comunitaria applicabile perché precisa e incondizionata e sovraordinata*».

(28) In dottrina v. N. CHIECHI-F. S. CHIECHI, *I dritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Boll. Trib.*, n. 4/2004, 256; S. LOMBARDI, *Omessa redazione del processo verbale di verifica e violazione del principio del contraddittorio*, *ivi*, n. 13/2005, 1026 [in particolare v. i paragrafi 4 - *L'inesistenza di una sanzione specifica in punto di mancata redazione del processo verbale*, e 5 - *Superiorità assiologica dello Statuto quale norma di attuazione costituzionale e conseguenze della sua diretta violazione in termini di invalidità degli atti impositivi (l'annullabilità)*]; L. FERLAZZO NATOLI - S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Boll. Trib.*, n. 14/2002, 1045 e G. VERNA -

Nel mentre fissa il canone comportamentale di fondo, in forza del quale le verifiche fiscali si devono svolgere «con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività [esercitate]» - a leggersi come modalità del valore-cardine della collaborazione e lealtà - la disposizione detta norme di dettaglio di tale canone comportamentale, norme che governano specifici profili procedurali e che configurano altrettante posizioni giuridiche qualificate in capo alla parte più debole del binomio, cioè il contribuente. Citando a caso, ricordo il diritto di quest'ultimo di far constare, nel processo verbale delle operazioni di verifica, tutte le osservazioni e tutti i rilievi (comma 3) e il diritto del contribuente alla durata contenuta dell'operazione («trenta giorni lavorativi,

---

G. PERUGINI, *Tutela del contribuente secondo lo Statuto del contribuente e durata della verifica fiscale*, in *Boll. Trib.*, n. 22/2003, 1630.

La vicenda in esame è una delle tante varianti che può vivere il rapporto tributario. Per una visione più ampia della problematica v. N. CHIECHI, *La tutela nelle indagini bancarie secondo lo Statuto del contribuente*, in *Boll. Trib.*, n. 19/2004, 1385; L. FERLAZZO NATOLI - F. MARTINES, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici all'accertamento)*, *ibidem*, n. 1, 6 e A. VOGLINO, *Sull'obbligo di indicare le prerogative difensive dei destinatari degli atti tributari*, *ivi*, n. 5/2005, 331.

*prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine [purché preventivamente] individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio»*) (comma 5, primo periodo). Orbene, la violazione di tali posizioni qualificate, concepite *ad hoc* dal legislatore sul solco dei valori portanti contestualmente fissati, comporta l'annullabilità dell'atto *sub iudice*. E ciò anche quando nella dizione statutaria manchi - e generalmente manca - la comminazione espressa della sanzione (29).

**Avv. Valdo Azzoni**

---

(29) Si faccia il caso di un avviso di accertamento emesso sulla base dei rilievi contenuti in un processo verbale di constatazione e notificato prima degli edittali sessanta giorni di franchigia fra l'uno e l'altro. A mio parere non hanno ragione di agitarsi i dubbi affacciati da certi Autori per i quali la mancata esplicitazione, nella legge, della invalidità dell'atto farebbe propendere per una visione più blanda e di maggiore benevolenza verso la mano pubblica (G. ANTICO - V. FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *il fisco*, n. 44/2003, 6873 e IDEM, *Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in *il fisco*, n. 19/2004, 2929). Opportunamente di segno diverso la giurisprudenza *ivi* citata: Commissione trib. prov. di Brescia, sez. IX, 7 marzo 2002, n. 12, in *Boll. Trib. On-line*, e Commissione trib. prov. di Roma, sez. XX, 30 ottobre 2002, n. 556.

## IL «VALORE NORMALE» NELLE NORMATIVE SOSTANZIALI (TUIR) ED IN QUELLE PROCEDURALI (D.L. N. 223/2006)

SOMMARIO: 1. *Le nuove norme in tema di prova* - 2. *Il valore normale nelle discipline sostanziali (v. conferimenti e/o apporti ex art. 9 del Tuir)* - 3. *Strumenti difensivi (v. il consolidato - perdite fiscali e sistema di detassazione dei beni plusvalenti)* - 4. *Scissione e scorpori aziendali.*

### 1. *Le nuove norme in tema di prova*

L'invasività dei nuovi poteri di accertamento (v. il riferimento al «valore normale» - nuova presunzione legale di imponibilità - riesumato negli artt. 35, commi 2, 4, 23-bis e 23-ter del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), abilita l'adozione di politiche difensive di reazione al superamento del «rassicurante» precedente criterio di tassazione dei trasferimenti immobiliari, basato sui «corrispettivi» in un contesto di autodeterminazione analitica dei tributi. Vedremo che tale criterio di tassazione resiste, in quanto l'innovazione *de qua* rileva come norma «procedimentale», sul terreno probatorio «inferenziale» (è una norma sulle prove), avendo invece il legislatore limitato, in chiave antielusiva e non antievasiva, il meccanismo «sostanziale» di sostituzione del prezzo con il valore normale ai soli trasferimenti *intercompany* di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR. Tali corrispettivi (non esiste, come dianzi ricordato, un *transfer pricing* interno, con conseguente opponibilità delle relative transazioni al Fisco, ancorché disallineati dal valore corrente, nella loro difformità (grandezze), potevano al più costituire un indizio da «affinare», attraverso ultronei elementi di «qualificazione» (cui veicola l'elevazione qualitativa dell'indizio ovvero la sua conversione legale in prova). All'Amministrazione non era impedito di riflettere sul divario tra i due elementi laddove esso raggiunga proporzioni significative.

Molti ricordano le degenerazioni procedurali culminate nel travaso di rettifiche basate sul prefato «valore normale» (riservato *ex positivo iure* alla tassazione ai fini del registro v. avviamenti nelle cessioni d'azienda) nell'ambito delle imposte sui redditi. Si è assistito ad una viziata commistione fra presupposti impositivi, essendo diverse le regole di determinazione dei tributi citati (oltre a quelle d'imputazione a periodo dei ricavi) (1), con l'effetto, alieno al sistema, di equiparare la capacità economica tassata dell'uno e dell'altro tributo. Pertanto, un'evasione da imposte di registro (*rectius*: da valore normale) non di rado si è trasformata in un'evasione IRPEF. Tale valore al più avrebbe potuto rilevare se non nei limiti in cui lascia presumere una dissimulazione del corrispettivo (deve osservarsi che i controlli in base al valore normale servono a far emergere il «corrispettivo» reale, pertanto non sono contrari al principio di tassazione del reddito d'impresa in base ai corrispettivi pattuiti). Le rettifiche *de quibus*, operavano in un contesto diverso da quello in cui era lo stesso legislatore a porre un principio di identità del valore del bene immobile trasferito ad es. ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e dell'INVIM.

La tassazione - come sopra osservato - avviene sempre

(1) Fra gli altri v. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 437 ss.

sui corrispettivi (v. il principio di legalità dell'imposizione basato su simmetrie fiscali - continuità dei valori fiscalmente riconosciuti), non avendo modificato il legislatore (D.L. n. 223/2006) le norme «sostanziali» di cui agli artt. 84 e 86 del TUIR (ricavi e plusvalenze). Difatti, il «valore normale», come ricordato, trova la sua collocazione sistematica nei D.P.R. n. 600/1973 e n. 633/1972 (nel «titolo» dedicato ai controlli e alle rettifiche), e pertanto rileva fra le norme in tema di prova (2). Trattasi di una presunzione legale relativa, in cui il collegamento fra fatto noto ed ignoto è posto *ex positivo iure* (vedremo che la natura presuntiva dell'innovazione procedimentale in parola dovrebbe valere anche ai fini IVA nonostante la sua viziata - errore di coordinamento - collocazione nel comma 3 dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, fra le *prove certe e dirette* anziché appunto modificare il comma 2 dell'articolo citato). Così l'ufficio sarà legittimato ad emettere un atto di accertamento e, in una prospettiva giurisdizionale, il giudice dovrà decidere, nel caso di mancata prova del suo contrario (fatto presunto *ope legis* - il «valore normale» -), in conformità alla regola di giudizio posta dalla presunzione *de qua* (la Commissione tributaria riterrà veri gli enunciati posti dalla presunzione). Va peraltro osservato, in chiave difensiva del contribuente, che il citato schema inferenziale va «contestualizzato» ossia dovrà sempre calarsi, in base ai dettami costituzionali (principio di ragionevolezza), nella situazione fattuale del contribuente, per ricercare non una qualsiasi capacità contributiva, ma quella manifestata dal contribuente (3). Anche la difformità dei prezzi riferiti alla medesima tipologia di immobile può giustificarsi in funzione delle esigenze legate a piani di rientro finanziario dell'investimento effettuato. Intendiamo dire che il risultato delle presunzioni legali di imponibilità va apprezzato in termini logicamente (e variamente) probabili e non già di certezza assoluta. È evidente che l'Ufficio si riapproprierà del dovere probatorio (controprova), quando la parte avrà assolto il proprio onere dimostrativo. Lo stesso valore normale, ovvero la sua individuazione, cui perviene l'ufficio attraverso stime UTE, è stato in passato avvertito dai giudici, i quali hanno censurato il riferimento univoco alle stesse, in assenza di ulteriori elementi persuasivi che le suffragano (v. i prezzi risultanti dalle borse immobiliari delle Camere di commercio).

In ambito IVA, oltre ai profili di compatibilità comunitaria dell'innovazione *de qua* (4), più avanti riesumati, va

(2) V. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 1986, 1541 ss.; MULEO, *Profili problematici del processo tributario di primo grado*, in *Boll. Trib.*, 1996, 1253 ss.

(3) Su tali posizioni v. TINELLI, *Presunzioni (diritto tributario)*, in *Enc. Giur.*, vol. XXV, Roma, 1991, 1 ss. e dello stesso A., *Riflessioni sulla prova per presunzioni nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 250 ss.

(4) V. CENTORE, *L'iva immobiliare all'esame delle norme UE*, in *Corr. trib.*, n. 37/2006, 2928 ss.

rilevato il viziato coordinamento fra la disciplina del registro ossia il criterio di tassazione in base al «valore venale» in essa emarginato (v. il rinnovato art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, il quale elimina la regola della valutazione «automatica» limitata ai soli trasferimenti di unità abitative che avvengono fra privati) e l'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972 («valore normale»). Il riferimento è al comma 22 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 che sanziona alcune omissioni dichiarative (modalità di pagamento e costo intermediazione) negli atti di compravendita, estendendo lo strumento del «valore venale» di cui al citato art. 52 del D.P.R. n. 131/1986 alla cessione degli immobili «... anche se assoggettate ad Iva». Non si comprende se l'interferenza del valore venale (registro), in conseguenza di quelle omissioni dichiarative, debba operare su un piano sostanziale o, come ritengo, su quello diverso procedimentale, con l'effetto che quel valore potrà *de facto* essere utilizzato per provare, appunto in via inferenziale (non più con rilievo indiziario), la dissimulazione del corrispettivo. Si è osservato, sempre in ambito IVA, la viziata collocazione sistematica della modifica in parola, la quale, invece di essere ospitata nel comma 2 dell'art. 54, trattandosi di presunzione legale evidentemente relativa (v. l'omologa modifica - art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 - prevista per le imposte sui redditi) è stata aggiunta al comma successivo che disciplina l'accertamento in base a prove «dirette», con un effetto estraneo al pertinente criterio guida della manovra-bis (inversione dell'onere della prova). Infatti, tale inatteso inserimento potrebbe conferire alla presunzione *de qua* il carattere dell'assolutezza, ponendo un serio problema di compatibilità con le Direttive CEE, le quali non ammettono deroghe al criterio di tassazione in base ai corrispettivi. Invero, è da ritenere che si è trattato di un mero errore di coordinamento; pertanto l'intervento *de facto* è da intendersi modificativo della disciplina dell'accertamento analitico/induttivo (5). Peraltro va rilevato che il fenomeno di «mutazione» legale nei trasferimenti immobiliari (oggi non più imponibili) veicolato dal D.L. n. 223/2006, con le eccezioni previste per alcune fattispecie, ridurrà in ambito IVA l'impatto delle nuove misure procedurali.

Il valore normale invece è il normale criterio di tassazione, giusta la sua collocazione nel TUIR fra le norme sostanziali, ad es., dei citati trasferimenti *intercompany* o delle operazioni «realizzative» - conferimenti o permuta - o ancora quando si tratti di chiudere, in via residuale, il ciclo fiscale di un bene estromesso dal «regime dei beni d'impresa» (privatizzato), senza corrispettivo (v. assegnazione ai soci). È evidente che, in sede di accertamento, il ricorso dell'Ufficio al «valore normale» potrà costituire la prova della dissimulazione del corrispettivo della transazione (non proporzionale ovvero disallineato rispetto a tale valore), anche se intercorsa tra imprese indipendenti. Tali aspetti endoprocedimentali dell'innovazione *de qua* (invero, le presunzioni legali, quali prove legali, svolgono anche un'efficacia sostanziale) (6), verranno ripresi più avanti, quando ci si soffermerà sul degrado qualitativo, cioè indiziario, del «valore normale» nel sistema previgente e sulla sua conversione legale in presunzione «qualificata» di imponibilità (la prova è munita di un'efficacia dimostrativa *ex positivo*

*iure*). Per altro, va rilevato che la studiata invasività procedimentale troverà applicazione a prescindere dalla collocazione contabile del bene dismesso (merce e/o plusvalenze); e ciò anche se il dato letterale della norma (art. 39, comma 1, lett. d), ult. periodo del TUIR) utilizza la locuzione «ricavi». In futuro si porrà il problema di come gli istituti di recente introduzione (IRES) possano «agevolare» (*rectius*: canalizzare con presupposte operazioni *conduit* di seguito riprese) l'emersione di nuovi imponibili da *spin off* immobiliare, attenuando l'istituendo prelievo fiscale attraverso una migliore distribuzione intertemporale degli stessi. Quest'ultimo è stato esteso, per altro, anche ai fini IVA (v. abrogazione dell'art. 15 del D.L. n. 41/1995 sulle conclusioni procedurali da «valutazione automatica» e l'introduzione del prefato «valore normale» nel nuovo comma 3 dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972). Pertanto, l'invasività procedimentale, appena esaminata, del «valore normale» ha effetti anche nel sistema IVA, nel cui contesto, appunto endoprocedimentale (*rectius*: probatorio/motivazionale), viene introdotto il controllo di congruità da *transfer pricing* degli imponibili dichiarati, generando un problema di compatibilità (a differenza delle imposte sui redditi) con le Direttive CEE in materia, le quali non ammettono deroghe al criterio di tassazione in base ai «corrispettivi». In sostanza, il legislatore non può fare scelte disallineate rispetto alle disposizioni comunitarie, sotto pena di condanna dalla Corte di Giustizia. È evidente che non potrà eccepirsi, in una visione conservativa ovvero difensiva del prefato «valore normale» rispetto all'emarginato principio comunitario, il fatto che la norma citata non modifichi le norme sostanziali (v. la sua collocazione nella parte dedicata alle rettifiche), le quali (v. art. 13 del D.P.R. n. 633/1972) continuano a prevedere, in sintonia con i sentimenti della VI Direttiva, la tassazione in base ai «corrispettivi» (base imponibile). L'introduzione di una prova legale certa ed irrefutabile, finirà con lo spiegare un'efficacia solo sostanziale (v. il chiaro dato testuale della novella - art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 - che rafforza l'assolutezza della presunzione in parola) inducendo *de facto* i contribuenti a deflettere dai criteri generali.

Tali effetti deteriori sono amplificati dalle diverse innovazioni della manovra *de qua*; il riferimento è alla nuova disciplina delle società di comodo e all'indeducibilità delle «aree» scorporate dal fabbricato, «liberata» dall'allineamento ai nuovi *standard* contabili (viziata asimmetrie, con plurime imposizioni v. plusvalenze sconosciute in capo al cessionario). Tra gli aspetti più importanti della disciplina positiva (D.Lgs. n. 344/2003), la presente analisi comparativa rievocerà il consolidato (in presenza di *fiscal unit* si verifica una migliore dislocazione degli *assets* - le citate operazioni *conduit* - con l'effetto di sopportare minori oneri fiscali sui nuovi flussi reddituali da adeguamento al «valore normale» rispetto alle alternative e più onerose transazioni intervenute fra imprese *as single*) ed il regime opzionale di neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo (art. 123 del TUIR), ispirato alla logica unitaria dell'impresa plurisoggettiva, per proseguire con le scissioni. In chiusura, esamineremo gli scorpori aziendali, laddove possa configurarsi un «travaso» di aziende (conferimento «allargato»): infatti si tenderà a «cartolarizzare» i cespiti (beni di primo grado) per veicolarli come beni di secondo grado (le partecipazioni esenti) (7).

(5) Su tali posizioni distensive V. CHIRICHIGNO-PAULETTI, *Un cambiamento di regole a effetto «bomba» per il nuovo regime di tassazione dei fabbricati*, in *Guida normativa* del 29 luglio 2006, 40.

(6) Così CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 333.

(7) V. FERRANTI, *L'Assonime commenta le modifiche al regime della «pex»*, in *Corr. trib.*, n. 24/2006, 1866 ss.

2. Il «valore normale» nelle discipline sostanziali (v. conferimenti e/o apporti ex art. 9 Tuir)

Nel TUIR (reddito d'impresa) il prelievo d'imposta in base al valore normale, in sostituzione di quello ordinario basato sui corrispettivi, ha trovato ingresso residuale (le normative sul reddito d'impresa - e dell'IVA - constano di criteri obiettivi, essendo di regola ancorate *ex lege* a parametri ben definiti). Infatti, il valore normale rilevava (e rileva) sul terreno probatorio (con un effetto - novità - di conversione legale dell'indizio in presunzione da «esuberano» del valore normale rispetto ai corrispettivi contabilizzati), nel senso che l'innovazione *de qua* ha un'interferenza sulle attività istruttorie per superare l'endemica situazione di inferiorità conoscitiva dell'Agenzia, pertanto aliena a discipline sostanziali (v. TUIR), per provare in via inferenziale la loro (corrispettivi) dissimulazione in un contesto endoprocedimentale. In passato, come accennato, imperava il degrado qualitativo del prefato «valore normale» (era un elemento indiziario, il quale andava qualificato diversamente, e l'imponibilità della cessione, nei termini emarginati dal contribuente, non sarebbe venuta meno); tale valore provava l'infedeltà dei «corrispettivi» quando era evidente la sproporzione fra le grandezze citate. Invero, autorevole dottrina (8) ha sostenuto che anche quando è marcata l'inferiorità del corrispettivo (cessione del cespite) rispetto al suo valore normale, non viene meno la natura indiziaria di quest'ultimo, il quale potrà giustificare un controllo, ma giammai un accertamento, per il quale occorrono elementi specifici. Non sono mancati casi in cui tale differenza (valore normale superiore al prezzo pattuito) veniva riassorbita (*rectius*: tassata), invocando, non senza resistenze, la norma sulle plusvalenze da destinazione extrairprenditoriale. L'Amministrazione sindacava la qualificazione giuridica dei contratti che, dietro un *nomen iuris* oneroso, celano in realtà una causa mista, in prevalenza gratuita. Tale invasività endoprocedimentale, nonostante le evidenze (o apparenze) negoziali, è stata *in primis* impiegata nei trasferimenti di beni in ambito di gruppo, nel cui contesto erano praticabili manovre di erosione ovvero riallocative di imponibili (9).

L'ingresso, con un effetto questa volta sostanziale del citato «valore normale» (art. 9 del TUIR), si ha (nulla è cambiato nel passaggio all'IRES) ad esempio nei conferimenti in società (10), in cui la contropartita è *sui generis*, non solo priva di monetizzazione, ma anche di un proprio valore (la disciplina dei quali è applicabile - *mutatis mutandis* - agli apporti cartolarizzati dai nuovi strumenti finanziari *equity/debit*, non imputati al capitale). L'imponibilità (valore normale) delle plusvalenze su beni (e sulle aziende) oggetto del conferimento (studiato non come atto riorganizzativo, ma come negozio sinallagmatico di scambio), si giustificava in base alle ben note esigenze di simmetria fiscale (i beni fuoriescono dal regime dei «beni d'impresa» se non addirittura dalla sfera impositiva dello Stato), come reazione rispetto a plusvalori altrove iscritti (conferitaria), rilevanti fiscalmente (il conferimento è in-

fatti una forma di traslazione meno piena che non la vendita) (11). Le attività fiscalmente riconosciute non nascono dal nulla; un soggetto «deduce» perché qualcun altro, in un precedente passaggio, si accolla il maggior prelievo. Si volevano evitare salti d'imposta, vuoti reddituali, o più semplicemente rivalutazioni neutre fiscalmente, dal momento che la conferitaria è abilitata a recepire i valori correnti. Una scelta difensiva fatta nel TUIR che svaluta l'idea sottostante del conferimento visto quale momento riorganizzativo, come sopra evidenziato, determinando l'affannosa ricerca del legislatore della coerenza fiscale perduta, verso una misurazione equitativa del prelievo basata appunto su correlazioni tendenziali (v. le ricordate simmetrie impositive), impedendo duplicazioni o salti d'imposta (*recte*: discontinuità vietate). Invero, manca nel diritto positivo qualsiasi regola sul valore cui la conferitaria deve iscrivere i beni ricevuti, anche se *aliunde* la soluzione del valore corrente presenta evidenti aderenze e compatibilità normativa, se solo si considera che tale soluzione è stata adottata nel similare conferimento di denaro ricevuto, il quale appunto viene iscritto a valore corrente (12). La presunta configurazione del conferimento, quale operazione avente natura «onerosa» e «corrispettiva», viene *de facto* «svuotata» di contenuti, con una sua riduzione a fenomeno «sbiadito» (a contenuto non traslativo) di riorganizzazione patrimoniale (il riferimento è agli scorpori aziendali), quali operazioni sui soggetti e non sui beni, tradizionalmente neutre (v. fusioni e scissioni). Pertanto, l'evocata «corrispettività», esogena alla fattispecie *de qua* (v. la citata svalutazione del presunto aspetto traslativo ed oneroso nel conferimento di azienda), è disallineata rispetto a teorizzazioni civilistiche (in tale contesto è il reciproco vantaggio economicamente valutabile che qualifica l'onerosità della cessione). Si vuole cioè dire che per il conferente, la natura «realizzativa» (*rectius*: onerosa) dell'operazione si giustifica, non come manifestazione di capacità contributiva autonoma (v. realizzo del plusvalore maturato), ma nella mera privazione dei beni, trasformando in reddito le plusvalenze in essi latenti (incorporati) iscritte dalla conferitaria, con il risultato che l'adesione alla studiata «onerosità» (ontologicamente diversa nel diritto civile) riviene dalla prefata rivalutazione di tale ultimo soggetto (13) cui si accompagnano gli obblighi di riallineamento del primo, per un sicuro ripristino di coerenza del sistema (v. *tax* dei plusvalori iscritti dalla conferitaria ad es. il sistema di fiscalità concertata di cui all'art. 175 del TUIR, in cui la deregolamentazione normativa apre la strada ad una sorta di «patto sull'imposta» quale nuovo volto dell'autodeterminazione analitica dell'imposta con profili reddituali impostati in un contesto di «simmetria-realizzativa» - non imposizione/stabilità dei valori fiscali) (14).

(11) V. CARDELLA, *Il conferimento in società nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Rass. trib.*, n. 2/2004, 261 ss.

(12) V. FALSITTA, *Appunti in tema di iscrizione di beni conferiti nel bilancio della conferitaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 988.

(13) In questo senso LUPI, *Conferimenti in natura senza regole, tra salti d'imposta e doppie imposizioni*, in *Rass. trib.*, 1995, 1228 ss.; GARBARINO, *La tassazione delle operazioni sul capitale e sulle poste del patrimonio netto*, Milano, 1993, 65 ss.; PEDROTTI, *Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in *Boll. Trib.*, 2003, 1314 ss.

(14) V. CIANI, *Conferimenti «realizzativi» di aziende e partecipazioni «qualificate» ed interrelazione con il regime della pex*, in *il fisco*, n. 40/2005, 6289 ss. e dello stesso Autore, *La rimozione nel D.Lgs. n. 344/03 delle residuali resistenze «oggettive» e «soggettive» ai conferimenti d'azienda bi-sospensivi*, in *il fisco*, n. 41/2005, 6415 ss.

(8) V. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, III ed., 452; TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003.

(9) V. ris. 10 marzo 1982, n. 9/198, in *Boll. Trib.*, 1982, 712, che vulnerava il trasferimento di partecipazioni fra soci, avvenuto a prezzi inferiori rispetto al valore normale, e, pertanto, suscettibile di essere riclassificato come parziale assegnazione ai soci delle partecipazioni compravendute.

(10) V. D'ABRUZZO, *La disciplina dei conferimenti di partecipazioni nel testo unico riformato*, in *Boll. Trib.*, n. 12/2005, 923 ss.

L'emarginata visione del conferimento, quale atto di scambio (diffusamente si è mostrato che la vera ragione per tassare i conferimenti è «difensiva» di reazione, per avversare salti d'imposta - *recte*: rivalutazioni escluse), è stata oggetto di deroghe significative (15). Così la negazione di istituti (v. il realizzo) che tradizionalmente presuppongono un'alterità (dualità) dei soggetti, ossia la svalutazione dell'onerosità citata attraverso il «degrado» della fattispecie *de qua* (v. la «trasformazione legale» della forma giuridica di appartenenza dei beni in un processo di riconversione neutrale degli *assets* conferiti), è stata codificata nei conferimenti neutrali (azienda o rami) di cui all'art. 176 del TUIR. Il legislatore ha fatto una scelta di simmetria «non realizzativa» del conferimento citato (neutro), con prosecuzione delle vicende fiscali pregresse. Un regime legale di «quiescenza» fiscale, in caso di inerzia delle parti, con esclusione della sua rilevanza fiscale (v. la non imponibilità dei plusvalori). La medesima scelta venne fatta in precedenza con la legge 2 dicembre 1975, n. 576, in cui il «differimento fiscale» (*rectius*: sospensione d'imposta), era destinato a decadere con la cessione delle partecipazioni da parte della conferente (le quali appunto ereditavano il valore fiscale dell'azienda scorporata). Invero, la norma *de qua* fu il veicolo per «liberare» plusvalori iscritti dalla conferitaria (peraltro riconosciuti, ancorché non tassati), attraverso il conferimento di aziende da società operative in società figlie.

Una norma per certi versi analoga, venne riproposta con i tre decreti legge 15 maggio 1989, n. 174, 13 luglio 1989, n. 254 e 13 settembre 1989, n. 318, non convertiti e di cui frui la società «Enimont». Invero, qui la neutralità si basava sul disconoscimento fiscale (sia dal punto di vista positivo che negativo) degli eventuali plusvalori, con disaffezione rispetto alle impostazioni contabili (partecipazioni e beni conferiti). La continua produzione di provvedimenti agevolativi di favore, in tema di scorpori aziendali che neutralizzano l'efficacia stessa della norma positiva ordinaria, ha minato la credibilità del sistema, con l'effetto che s'imponesse una riflessione critica.

L'invarianza fiscale del conferimento ex art. 176 del TUIR, appunto neutrale, è stata maggiormente avvertita per le operazioni di conferimento per «scorporo» con beneficiaria neocostituita (*rectius*: conferitaria), in cui si persegue la formazione di un gruppo facente capo ad una *holding*, e realizzare il fine di separare la finanza e le partecipazioni dalla gestione delle aziende e di rendere flessibile l'aggregazione delle imprese e dare autonomia giuridica ad uno o più rami di azienda appartenenti ad una medesima società.

Al di fuori di tali regimi di esclusione tributaria che derogano alla natura «realizzativa» dell'atto dispositivo in parola (conferimento), s'impone *de facto* la ricerca delle studiate simmetrie (sono avversate le discontinuità fiscali) ossia le correlazioni che avvicinano contribuenti e periodi d'imposta diversi, impedendo salti d'imposta pressoché definitivi. Quest'ultime si giustificano per evidenti ragioni di coerenza fiscale, in virtù dell'emarginata iscrizione di nuovi e diversi valori da parte della conferitaria. Tali valori, iscritti dalla conferitaria e tassati in capo al conferente, per le medesime ragioni di coerenza fiscale, sono traslati sulle partecipazioni ricevute dal secondo. La preservazione delle citate simmetrie tra elementi patrimoniali, s'impone come scelta difensiva di «equilibrio» fisca-

le, di reazione per ragioni di coordinamento fiscale «intersoggettivo» quale momento di chiusura di un sistema; il realizzo e l'imposizione comportano un aumento dei valori fiscali (o la deduzione comporta una diminuzione di tali valori), pertanto un soggetto si accolla un maggior prelievo tributario a fronte di maggiori deduzioni operate dall'altro, impedendo indesiderate discontinuità fiscali a causa di un «salto d'imposta» pressoché permanente. Invero, le discontinuità avversate (neutralizzate) dalla tassazione del conferimento/apporto (v. principio della continuità dei valori fiscali), possono riaffiorare quando i valori peritali divergono da quelli normali degli *assets* scorporati. Infatti, la prefata «multilateralità» fiscale del conferimento (tassazione conferente libera le deduzioni future del conferitario) comporta che la fattispecie *de qua* avrà un rilievo patrimoniale immediato per il conferitario (i benefici fiscali del quale sono differiti) con tassazione speculare del conferente - vedi i sopra detti «riallineamenti» da chiusura del sistema - in base al citato «valore normale» per valorizzare la partecipazione da quest'ultimo ricevuta (quest'ultima potrebbe non considerare i futuri utili, come accadrebbe per una mera *cash company*, di qui la nascita di nuove discontinuità). Ritornando al problema dianzi emarginato (la tassazione del conferimento non sempre garantisce dal pericolo di rivalutazioni escluse) i valori di perizia con cui i beni vengono allibrati nel patrimonio della conferitaria, non necessariamente s'identificano con i valori correnti degli stessi (16). È evidente che in tale evenienza non potrà preservarsi l'auspicato coordinamento fiscale «intersoggettivo», con l'effetto indesiderato di ingenerare le aversate «discontinuità», ossia un risultato normativamente incompatibile (salti d'imposta e doppie imposizioni), alieno *de facto* all'auspicata continuità dei valori fiscali (v. la tassazione «simmetrica» delle rivalutazioni iscritte dalla conferitaria).

Difatti, il disallineamento fra le grandezze citate, cioè valori peritali maggiori (o minori) di quelli normali, determinerà effetti deteriori ossia viziate e plurime imposizioni sulla medesima ricchezza (vietate dal sistema) quando i valori peritali sono inferiori a quelli correnti, con un effetto estraneo al pertinente criterio di continuità dei valori fiscali; cioè si tassa il conferente anche quando non c'è nulla da riequilibrare (effetti di segno contrario ovvero più favorevoli - salti d'imposta - si avranno, quando quest'ultimi sono inferiori ai primi). In altri termini, si avrebbe un «doppio binario», per essersi le parti allontanate, nelle iscrizioni contabili degli *assets* ricevuti, dal «valore normale», per approdare ad un valore «equo» (*rectius*: convenzionale) che, come tale, non può essere riconosciuto fiscalmente. Tendenzialmente, tale disallineamento nel recepimento contabile degli *assets* conferiti (*rectius*: ricevuti, v. le partecipazioni di nuova emissione asservite al conferimento), non è un'ipotesi remota, poiché i valori peritali sono valori «limite» insuperabili dalla beneficiaria, la quale potrebbe anche operare, senza censure, un'iscrizione prudenziale a valori più bassi.

Un rimedio alla violata simmetria impositiva nella tassazione degli atti dispositivi, potrebbe essere rappresentato, dall'adozione, da parte della conferitaria del valore normale nell'iscrizione dei beni ricevuti, cioè lo stesso valore con cui il conferente tassa la fuoriuscita del bene ed iscrive la partecipazione ricevuta, posto che tale criterio (valore normale) governi l'ingresso di ogni bene nel regime dei beni d'impresa, in assenza di un costo. Invero, migliore soluzione equitativa potrebbe configurarsi

(15) V. CHIRICHIGNO-STANCATI-STEVANATO-LUPI, *Conferimenti e apporti in società di opere e servizi*, in *Dialoghi*, 2005, 590.

(16) v. GARBARINO, op. cit., 68.



l'estensione ai conferimenti di beni e/o crediti, ove i rischi di indesiderate asimmetrie sono più attuali, del regime previsto dall'art. 175 del TUIR, in cui le iscrizioni contabili monitorano il prelievo. Nella situazione ante IRES, la tassazione dei conferimenti nelle società quotate in base ai corsi azionari (nel TUIR limitata ai conferimenti proporzionali), poteva generarsi con frequenza il citato disallineamento (ultroneo «doppio binario»), tra valore fiscale del conferimento ed iscrizione contabile della partecipazione ricevuta. In altri termini, quest'ultima poteva avere un valore contabile più basso rispetto al valore fiscale (*rectius*: valore normale) dell'*asset* conferito, dovendo l'impresa considerare quest'ultima grandezza quale corrispettivo dell'operazione *de qua* da traslare sulla partecipazione ricevuta (v. le esigenze di simmetria impositiva). Pertanto, l'adesione equitativa al valore peritale non incontrerà resistenze alcuna, quanto più il criterio utilizzato in sede di stima si avvicinerà a quello normativamente previsto dall'art. 9 del TUIR. La tassazione in base al prefato valore normale, non potrà trovare ingresso nei conferimenti di opere e servizi (SRL); lo stesso dicasi per la cartolarizzazione (v. art. 2346 c.c.) nelle SPA degli apporti atipici delle componenti immateriali *de quibus*, sulla base della dirimente esclusione (per ragioni testuali) di tali *assets* dall'art. 9, comma 5 (ove si assimila agli atti realizzativi il solo conferimento di beni o crediti).

Nell'analisi delle disposizioni del TUIR che riesumano il «valore normale», evochiamo la tassazione quali sopravvenienze attive (art. 88 del TUIR) delle liberalità in natura ricevute dall'imprenditore. La tassabilità di tali erogazioni si giustifica per esigenze di coerenza fiscale, dando il legislatore rilevanza, attraverso la sua imposizione, al valore normale del bene ricevuto dal donatario (17). Quest'ultimo non ha sopportato alcun costo, la prefata norma attualizza (*rectius*: tassa) un futuro provento (valore normale del bene ricevuto in donazione) che il donatario realizzerà nella successiva cessione del bene, evitando un effetto alieno al sistema (salto d'imposta). Non ha pregio invocare il cumulo di oneri fiscali, ovvero le plurime imposizioni sulla medesima ricchezza (vietate dal sistema) gravante su quell'erogazione in natura (tassazione del bene in uscita in capo al donante - v. extraimprenditorialità di cui all'art. 86 - cui si accompagna l'emersione della sopravvenienza *de qua* in capo al donatario). Infatti, trattasi di momenti (*rectius*: presupposti) impositivi autonomi e diversi.

L'analisi dell'interferenza sostanziale (TUIR) del «valore normale», si chiude con lo studio della norma antiabuso di cui all'art. 175, comma 2, che tassa in base al prefato valore, in deroga alla neutralità cui è ispirata la medesima, il conferimento di partecipazioni «non esenti» (PEX) (18). Il legislatore vuole avversare lo sfruttamento indebito delle discontinuità fiscali afferenti, rispettivamente, la partecipazione conferita e quella ricevuta, impedendo la dissoluzione pressoché definitiva del carico fiscale latente di cui è portatrice la partecipazione conferita, vista l'impossibilità di traslare sulla partecipazione ricevuta (qualificata per l'esenzione) un valore fiscale (il *quid* rappresentato dal valore - *recte*: corrente - in esubero rispetto al costo fiscale della partecipazione conferita), appunto alieno alla natura della stessa (nuova partecipazione ricevuta). Vengono avversate operazioni riallocative

di valori «*impliciti*», incorporate dagli *assets* conferiti, appunto in assetto di neutralità, ossia processi di conversione *ad libitum* di partecipazioni imponibili in partecipazioni «*irrilevanti*», veicolate per il tramite della disciplina *de qua*.

### 3. Strumenti «difensivi» (v. il consolidato - perdite fiscali e sistema di detassazione dei beni plusvalenti)

Il meccanismo di tassazione unitaria di soggetti giuridicamente distinti (v. art. 118 del TUIR) consente una valorizzazione delle perdite a regime preclusa dalla preferenza del nostro legislatore per l'*exemption*, oltre a segnare il superamento di quelle forme «*intermedie*» di consolidamento «*indiretto*» (svalutazione e crediti d'imposta) che a lungo hanno operato da cinghie di trasmissione dei risultati delle diverse articolazioni del gruppo. Il consolidato offre la possibilità di meglio canalizzare i maggiori imponibili (19) - v. *supra* - nei trasferimenti *intercompany*, con il solo divieto di utilizzare le perdite pregresse all'opzione (al fine di impedire il consolidamento di «*bare fiscali*» ed il conseguimento di benefici disapprovati dal sistema). Difatti, il vantaggio di aderirvi si concreta nella possibilità di «*socializzare*» le perdite fiscali (così come i crediti fiscali), favorendone quindi l'immediato impiego. Lo stesso obiettivo del consolidato potrebbe essere raggiunto attraverso il trasferimento dei crediti d'imposta di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973. La società consolidata potrebbe fungere da *conduit* rispetto a terze economie (cessionaria del cespite esterna al consolidato), attribuendo al gruppo (presenza di perdite infragruppo), nuovi imponibili da «*valore corrente*», nel pieno rispetto dell'innovazione procedimentale *de qua* (recapture di cui all'art. 35, comma 3, del D.L. n. 223/2006, il quale, come detto, modifica la norma di cui all'art. 39, comma 1, lett. *d*), ultimo periodo, del TUIR - accertamento analitico/induttivo - inserendo la presunzione citata). Pertanto, sarà concreto il rischio di tali operazioni *conduit* utilizzando società (alienante) incluse nel perimetro del consolidato, cui veicolare i nuovi flussi reddituali in emersione (v. gli adeguamenti al «*valore normale*»), per consentire all'alienante l'impiego (e il conseguente esaurimento) di perdite fiscali sorte anteriormente all'opzione. Per tale via, quest'ultimo soggetto potrebbe evitare (*rectius*: eludere) le disposizioni limitative sul riporto delle proprie perdite e trasferire all'esterno del consolidato valori fiscali che potrebbero, nell'immediato, incorporare minusvalenze o perdite. Invero, i trasferimenti in parola influiscono non già su tali posizioni soggettive, bensì sul risultato del gruppo (perdite di altre consociate), perché rispetto ad esso il limite citato non opera. Così, potranno neutralizzarsi i futuri plusvalori da adeguamento al «*valore normale*», ponendo le premesse di un vantaggio fiscale (consumazione delle perdite fiscali del gruppo) che altrimenti non si sarebbe verificato. È evidente che la transazione (a regime sconterà sul terreno probatorio il citato meccanismo dei «*prezzi di trasferimento*» attraverso l'evocata procedura inferenziale) potrebbe essere minusvalente, ancorché allineata al prefato «*valore normale*», cioè determinare una componente reddituale inversa a quella dianzi studiata (plusvalenza); il che renderebbe più difficile il recupero di quelle perdite.

Pertanto, vi sarà un interesse al rispetto dell'innovazione procedimentale *de qua* (il consolidato offre il van-

(17) V. STEVANATO, *Plusvalenze e minusvalenze nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 1100.

(18) V. D'ABRUZZO, op. cit., 924.

(19) V. IZZO, *Determinazione del reddito del consolidato nazionale nel modello CNM 2006*, in *Corr. trib.*, n. 20/2006, 1553 ss.

taggio di attribuire redditi a società che avranno la disponibilità di perdite realizzate da altre consociate oltre alle proprie), con un allineamento, appunto indolore, ai valori correnti. In altre parole, la cessione, oltre a non scontare oneri fiscali diretti, sortirà un gradito effetto di ringiovanimento delle perdite (invero, tale effetto *refreshing* viene limitato dall'ineducibilità delle aree), con benefici anche per i soci di minoranza che si potrebbero trovare a fruire nell'immediato del credito connesso al recupero delle proprie perdite fiscali. È evidente che nell'ipotesi in cui la prefata cessione non avvenga con terze economie, potrà trovare ingresso la norma antielusiva «analitica» (20) (nuova lett. *f-bis*) dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973 sui trasferimenti, appunto, *intercompany*). Invero, tale compensazione potrebbe essere realizzata anche a *latere* del consolidato fiscale (quest'ultimo non la vieta), quando l'alienante abbia in dote delle proprie perdite fiscali (v. acquisizione di nuovi valori fiscali). Il sistema di detassazione dei beni plusvalenti (21), di cui all'art. 123 del TUIR, realizza vantaggi «*finanziari*», connessi al differimento temporale degli oneri fiscali (v. cristallizzazione delle plusvalenze). Con tale procedura, vengono annullati gli effetti della cessione sia in termini negativi (maggiori ammortamenti) che positivi (plusvalenze realizzate). Il recupero della plusvalenza «*sospesa*» avverrà in capo al cessionario. Anche l'alternativo trasferimento neutrale di cui all'art. 86, comma 2, del TUIR (operazione permutativa su beni strumentali, senza «*rivalutazione*»), potrà rivelarsi una valida soluzione, quando il cessionario abbia delle perdite fiscali. I citati trasferimenti neutrali servono a trasferire «*latenze d'imposta*» (utili futuri), arricchendo la beneficiaria che ha in dote perdite individuali (vantaggio, ripreso più avanti). È evidente che si presenterà antieconomica la scelta del trasferimento neutrale (art. 123), quando l'alternativo e naturale regime ordinario di tassazione di quei plusvalori consenta un loro più prolungato differimento temporale (v. art. 86, comma 4, del TUIR). Infatti, nella valutazione della convenienza ad aderire al citato regime opzionale, dovrà farsi attenzione ad alcune variabili: l'aliquota di ammortamento del bene (v. l'istituenda ineducibilità delle aree «*scorporate*»), la possibilità di differire la plusvalenza, il periodo residuo di ammortamento e la presenza di perdite fiscali pregresse. Così, più alte sono le aliquote di ammortamento, minore sarà l'interesse al trasferimento «*neutrale*» di cui all'art. 123; difatti, il regime naturale di imposizione (rateazione ex art. 86, comma 4) consentirà, in tal caso, una tassazione *de facto* della plusvalenza in un orizzonte temporale più lungo rispetto al «*riallineamento*» dei valori di cui alla prima norma. Pertanto, come sopra osservato, gli oneri fiscali del trasferimento neutrale saranno neutralizzati se il cessionario, cui vengono traslati tali maggiori valori «*sospesi*» ex art. 123, ha delle perdite fiscali pregresse. Tali posizioni soggettive (perdite fiscali) potranno essere riesumate dal cessionario per sterilizzare gli oneri fiscali conseguenti al riassorbimento progressivo del «*disallineamento*» da trasferimento *intercompany* dell'immobile (v. l'ineducibilità dei maggiori valori iscritti in bilancio - ammortamenti) oltre ad ab-

battere eventuali *passive incombe* (canoni di locazione) derivanti dallo stesso. Potrebbe verificarsi lo sfruttamento del sistema *de qua* di detassazione delle plusvalenze, per una migliore dislocazione degli *assets* nella *fiscal unit*. Il riferimento è alle operazioni di «*distrazione*» dei cespiti in favore di consociate che hanno in dote perdite fiscali ante/consolidato in scadenza. Invero, il trasferimento di beni *ab origine* trasferiti in neutralità è avverso dalla norma antielusiva analitica di cui al comma 2 del prefato art. 123. Tuttavia, codesta previsione di inutilizzabilità delle perdite potrà essere disapplicata nell'ambito della procedura interinale di «*garanzia*» di cui al comma 8 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Le nuove norme in tema di prove potranno in futuro giustificare un'acquisizione del controllo della società alla quale trasferire il cespite, in modo da neutralizzare attraverso perdite individuali pregresse del cedente (o attuali del gruppo) o del cessionario, i «*nuovi*» plusvalori da «*valore normale*».

#### 4. Scissione e scorpori aziendali

Lo *spin off* immobiliare potrà attuarsi attraverso operazioni intermedie di scissione parziale della società operativa in favore di una beneficiaria immobiliare. Difatti, la scissione, in assenza di monetizzazione dei plusvalori (v. cessione dei beni di primo grado - gli immobili - o delle partecipazioni le quali incorporano tali plusvalori), potrà rivelarsi l'operazione più accreditata per una migliore dislocazione infragruppo dei cespiti plusvalenti, poiché avviene in neutralità fiscale senza l'emersione di plusvalenze contabili (il che potrà precludere l'ingresso della disciplina sulle società di comodo) e non sconta le imposte proporzionali di registro. Inoltre, la scissione, in quanto operazione «*non traslativa*», impedisce l'applicazione della rettifica della detrazione IVA prevista dall'art. 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972. Invero, limitatamente a tale profilo, anche l'alternativa cessione esente del bene strumentale potrà rivelarsi indolore laddove sia già decorso il decennio di «*moratoria fiscale*» di cui alla norma da ultimo citata (non si applica la rettifica *de qua*). In quest'ultimo caso (cessione esente) non scatterà il pro-rata di detraibilità di cui all'art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 e si eviterà l'emersione di rendite fiscali (crediti IVA) irrecuperabili per la società immobiliare (v. disciplina sulle società di comodo).

Lo scorporo (*rectius*: fuoriuscita) dei beni strumentali potrà avvenire anche mediante un conferimento neutrale ex art. 176 del TUIR (in questa norma il legislatore fa una scelta di simmetria «*non realizzativa*» con prosecuzione delle vicende fiscali pregresse) (22). Per tale via, sarà possibile sfruttare i benefici della PEX (sempre meno esente) attraverso la cartolizzazione dell'azienda conferita (comprensiva degli immobili) cui seguirà la cessione delle partecipazioni. L'impresa lucrerà la conversione legale delle plusvalenze maturate in ambito d'impresa trasformate in plusvalori su titoli (esenti). Pertanto, il conferimento d'azienda, combinato ad una successiva cessione esente dei titoli, consente di raggiungere gli stessi risultati altrimenti giudicati (inspiegabilmente) elusivi, se realizzati con la scissione parziale seguita dalla cessione delle partecipazioni della beneficiaria neocostituita.

Avv. Fabio Ciani  
Università Roma Tre

(20) v. BEGHIN, *Il consolidato nazionale tra vecchie e nuove disposizioni antielusive*, in *Corr. trib.*, n. 2/2006, 91 ss.

(21) v. BEGHIN, *Trasferimenti di beni in neutralità e nuove disposizioni antielusive nel consolidato nazionale*, in *Corr. trib.*, n. 23/2005, 1804 ss.; IZZO-MACARIO, *Trasferimenti in neutralità e rivalutazione dei beni d'impresa*, in *Corr. trib.*, n. 12/2006, 916 ss.

(22) v. CIANI, op. ult. cit., 6415 ss.

## RAPPORTI TRA «CASA MADRE» ESTERA E PROPRIA SEDE SECONDARIA IN ITALIA

### PROFILI TRIBUTARI, CON SPECIFICO RIFERIMENTO AL SISTEMA DELL'IVA

SOMMARIO: 1. PREMESSA - 2. BRANCH - BREVI CENNI CIVILISTICI - 3. BRANCH E STABILE ORGANIZZAZIONE: PROFILI TRIBUTARI; 3.1 *La stabile organizzazione nel sistema delle imposte sui redditi*; 3.1.1 *Definizione e conseguenze*; 3.1.2 *Transazioni interne*; 3.2 *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*; 3.2.1 *Definizione e conseguenze*; 3.2.2 *Transazioni interne* - 4. LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA; 4.1 *Il caso*; 4.2 *Le conclusioni della Corte* - 5. CONSIDERAZIONI DI COMMENTO - 6. UN ASPETTO PARTICOLARE E CONNESSO.

#### 1. PREMESSA

Tra gli strumenti giuridici più diffusi attraverso cui un'impresa opera in territorio estero vi è certamente quello della costituzione in detto Stato di una sede secondaria (*branch*).

Tale strumento, del resto, si caratterizza per essere - specie in fase di avvio e di penetrazione nella realtà locale prescelta - il più appropriato, in quanto più snello rispetto a quello tipicamente societario.

Da qui il diffondersi, anche nel nostro Paese, di operazioni di costituzione di *branch* di soggetti esteri.

Peraltro, il possesso di una *branch* comporta una serie di conseguenze ed implicazioni fiscali nello Stato di costituzione, visto che la stessa configura un tipo - il più diffuso - di stabile organizzazione.

Tra detti profili fiscali, formeranno oggetto della nostra attenzione quelli che scaturiscono nell'ambito dei rapporti diretti tra casa madre e propria sede secondaria, la qualificazione dei quali pone non pochi problemi e complessità, soprattutto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In quest'ottica il problema più rilevante - che si è posto in questi anni e che è stato recentemente risolto dalla Corte di Giustizia Europea (1) - riguarda la rilevanza o meno, ai fini IVA, delle transazioni che intercorrono tra la casa madre estera e la propria *branch* italiana.

La finalità del presente scritto è quella di ripercorrere i tratti salienti dei principali aspetti fiscali che connotano dette transazioni, facendo al contempo un approfondito resoconto degli importanti principi fissati dai giudici europei.

Per analizzare tale aspetto è, tuttavia, opportuno partire tracciando un quadro sintetico che tenga conto delle definizioni di *branch*/stabile organizzazione e degli aspetti giuridici e tributari connessi.

#### 2. BRANCH - BREVI CENNI CIVILISTICI

Per *branch* si intende, come detto, una sede secondaria, in questo caso la sede secondaria di una società estera.

La norma civilistica di riferimento in materia è costituita dall'art. 2508 c.c., secondo cui le società estere che costituiscono una o più sedi secondarie in Italia sono soggette ad una serie di disposizioni previste dalla legge italiana, specie per quel che attiene la pubblicità degli atti sociali.

Già da tale definizione codicistica - in cui è detto espressamente che gli obblighi prescritti dalla legge na-

zionale incombono direttamente sulla società estera e non sulla sua derivazione italiana - si evince che, da un punto di vista civilistico, indubbiamente, chi è titolare della soggettività giuridica è solo e soltanto la casa madre estera.

Come affermato dai giudici della Cassazione (2) «*le sedi secondarie stabilite in Italia da società estere non acquistano personalità giuridica autonoma, ma costituiscono soltanto organi delle società stesse da cui sono istituite e dirette*», per cui tra esse (società estera e propria sede secondaria in Italia) «*non è configurabile un rapporto autonomo di crediti e debiti*».

Tanto dal dettato normativo quanto dall'insegnamento della Suprema Corte può desumersi che, essendo la *branch* e la casa madre la medesima «cosa», non è corretto né possibile che tra le stesse possano configurarsi ed intercorrere transazioni economiche: l'unico soggetto giuridico è la società estera di cui la propria sede secondaria italiana rappresenta solo una propaggine territoriale ed organica.

Tale perentoria conclusione di natura prettamente civilistica costituisce, a mio avviso, un punto di partenza indispensabile per affrontare la trattazione degli aspetti tributari che seguiranno.

#### 3. BRANCH E STABILE ORGANIZZAZIONE: PROFILI TRIBUTARI

Già in premessa abbiamo avuto modo di accennare che la *branch* italiana di un soggetto estero assume notevole rilevanza fiscale nel nostro ordinamento per essere questa la forma più tipica della c.d. stabile organizzazione (3).

A questo punto vale la pena evidenziare i principali aspetti tributari connessi all'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, distinguendo l'ambito relativo alle imposte dirette da quello relativo all'IVA.

##### 3.1 *La stabile organizzazione nel sistema delle imposte sui redditi*

###### 3.1.1 *Definizione e conseguenze*

Fino a tempi molto recenti l'unica fonte da cui ritrarre la definizione di stabile organizzazione era costituita dalle convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni (4).

(2) Cfr. Corte di Cassazione 19 novembre 1971, n. 3319, in *Boll. Trib.*, 1972, 122.

(3) Conseguentemente tutti i riferimenti che verranno fatti in relazione alla stabile organizzazione varranno anche per la *branch*.

(4) Per una definizione completa dell'istituto, cfr. l'art. 5 del Modello OCSE.

(1) V. Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, causa C-210/04, in *Boll. Trib.*, 2006, 804.

A seguito della riforma fiscale introdotta in Italia con il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, e vigente dal 1° gennaio 2004, finalmente, anche il nostro ordinamento conosce una definizione di stabile organizzazione (5) che ricalca essenzialmente quella contenuta nei citati trattati internazionali.

Dopo aver segnalato il contributo apportato alla definizione del concetto in esame dalla giurisprudenza (6) ed aver dato atto dell'esistenza della c.d. stabile organizzazione personale (7), in questa sede verrà approfondito - dal punto di vista definitorio - esclusivamente il concetto di stabile organizzazione materiale.

Sotto tale profilo ed in linea generale, si osserva che per aversi una stabile organizzazione materiale devono ricorrere cumulativamente i seguenti elementi:

- nello Stato vi deve essere un luogo fisso ovvero un'installazione nel quale l'impresa estera svolge la propria attività (8);
- l'esercizio effettivo, nel luogo fisso di cui al punto precedente, dell'attività economica propria dell'impresa o di un'attività ad essa collegata o, comunque, connessa, purché non meramente ausiliaria (9);
- l'idoneità o potenzialità della sede fissa a produrre reddito.

Qualora ricorrano gli elementi sopra indicati deve essere individuata l'esistenza nello Stato di una stabile organizzazione, il che assume una notevole importanza ai fini della tassazione del soggetto non residente cui essa fa capo.

A titolo esemplificativo: 1) è condizione necessaria affinché si consideri prodotto in Italia e sia qui tassato il reddito d'impresa derivante da attività esercitate nel territorio dello Stato attraverso la stabile organizzazione medesima (10); 2) determina l'attrazione ai fini impositivi nazionali di talune fattispecie reddituali (11) anche se non di pertinenza diretta della stabile organizzazione (12); 3) impone la redazione di un apposito conto economico per la determinazione del reddito complessivo prodotto in Italia dalla società od ente non residente titolare della stabile organizzazione (13);

(5) V. art. 162 del TUIR.

(6) Si pensi a titolo di esempio alla sentenza della Corte di Cassazione, 7 marzo 2002, n. 3367, in *Boll. Trib.*, 2002, 786, con nota di T. MARINO (sul caso Philip Morris) con cui la Suprema Corte ha creato il concetto di stabile organizzazione, poi corretto e superato, il 15 luglio 2005, dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, secondo cui la presenza in uno Stato di una stabile organizzazione non è idonea di per sé a far presumere l'esistenza in quello Stato di tante stabili organizzazioni per quante sono le società del gruppo.

(7) Ci si riferisce ai casi dell'agente dipendente e di quello indipendente di cui agli artt. 162, commi 6 e 7, del TUIR e 5, par. 5 e 6, del Modello OCSE.

(8) Il commentario al modello OCSE definisce sede d'affari ogni luogo, attrezzatura o installazione utilizzato, anche in via non esclusiva, per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale, essendo, peraltro irrilevante che tali beni siano di proprietà dell'impresa stessa. La sede d'affari è, invece, fissa quando è stabilita in un determinato luogo con un certo grado di permanenza.

(9) Si ricordi, infatti, come lo svolgimento di attività aventi carattere preparatorio o ausiliario non è idoneo a dar luogo all'esistenza di una stabile organizzazione.

(10) V. art. 23, comma 1, lett. e), del TUIR.

(11) Gli utili distribuiti da società residenti nonché le plusvalenze relative alle cessioni a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti, ad esclusione di quelle derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate in società residenti e negoziate in mercati regolamentati.

(12) V. art. 151, comma 2, del TUIR.

(13) V. art. 152, comma 2, del TUIR.

4) comporta specifici obblighi contabili e dichiarativi a carico dei medesimi soggetti di cui al punto precedente (14).

Da tutti tali elementi si evince come la stabile organizzazione determini, in capo al titolare della stessa, conseguenze tributarie per molti aspetti simili a quelle ricadenti in capo ad un ente residente.

Della stabile organizzazione si occupano poi anche le convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni.

Infatti, al di là del già evidenziato art. 5 del modello di Convenzione OCSE in cui è definito il concetto di stabile organizzazione, nei trattati è possibile rinvenire altre norme che si riferiscono ad essa ed agli effetti fiscali connessi.

Ci si riferisce, in particolare, a norme (15) che riguardano talune fattispecie reddituali (i.e. dividendi, interessi e *royalties*) in relazione alle quali è prevista una forza di attrazione della stabile organizzazione.

Più precisamente, qualora tali redditi siano riconducibili alla stabile organizzazione del soggetto estero, gli stessi sono tassati in capo a questa nel luogo dove essa è situata, in deroga al principio della tassazione nel luogo di residenza del percettore.

Le norme prese in considerazione sembrano marcare, dunque, ai fini delle imposte sui redditi, una precisa distinzione tra la casa madre estera e la propria stabile organizzazione, che, conseguentemente, dal punto di vista tributario, pare atteggiarsi come un soggetto passivo distinto e autonomo. Tale differenziazione trova la sua fonte in ragioni di equilibrio di gettito a livello transnazionale e, comunque, viene assorbita nella misura in cui il risultato della *branch* confluisce *tel quel* nel bilancio della casa madre.

In pratica, pur se in partenza e per finalità esclusivamente fiscali, la *branch* redige un proprio ed autonomo conto economico in base al quale viene tassata, così distinguendosi dalla propria casa madre, in un momento successivo - tramite la ricezione puntuale dei risultati della *branch* nel bilancio della casa madre - tale meccanismo di dissociazione viene meno e si ha un ritorno all'unità.

### 3.1.2 *Transazioni interne*

Dopo aver analizzato sinteticamente le principali conseguenze fiscali connesse al possesso di una *branch* in Italia ed il modo in cui quest'ultima si caratterizza nei rapporti con i terzi, è opportuno verificare se esistano disposizioni tributarie che regolano e disciplinano i rapporti tra casa madre e *branch* nell'ambito delle transazioni interne.

Sul punto non si registrano disposizioni specifiche, mirando le norme esistenti, come detto, a regolare esclusivamente i rapporti tra *branch* e terze parti.

Sotto tale profilo assume, tuttavia, rilevanza la prassi amministrativa. In particolare, in materia di prezzi di trasferimento (16), con la nota circolare 22 settembre 1980, n. 32 (17), nella parte in cui vengono presi in con-

(14) V. art. 14, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973.

(15) V. artt. 7, 10, 11 e 12, del modello OCSE.

(16) Il c.d. *transfer pricing* è disciplinato dall'art. 110, comma 7, del TUIR secondo cui: «I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate».

(17) Cfr. circ. 22 settembre 1980, n. 32, cap. 1, punto 3, in *Boll. Trib.*, 1980, 1644.

siderazione i presupposti soggettivi, è stato chiarito che, nonostante la normativa di riferimento parli di imprese, la stessa deve applicarsi anche in relazione alle stabili organizzazioni: «*Rientrano, quindi, fra le imprese, oltre che i vari tipi di società e di persone, anche le stabili organizzazioni di società estere operanti in Italia. Un'interpretazione restrittiva del termine "impresa" che comprenda soltanto le società di capitali nella considerazione che trattandosi di imprese "controllate" occorra far riferimento ai soggetti sottoposti al controllo non trova supporto nella formulazione della norma e, oltre che sottrarre ingiustificatamente alla speciale disciplina una notevole quantità di transazioni, incentiverebbe l'utilizzazione di talune forme organizzative imprenditoriali a scapito di altre facendo venir meno, così, il criterio di neutralità cui devono ispirarsi, preferibilmente, le leggi fiscali.*».

Secondo l'interpretazione tuttora vigente, quindi, la disciplina dei prezzi di trasferimento si applica anche nei rapporti tra la casa madre e la propria stabile organizzazione, le quali, essendo obbligate a regolare le proprie transazioni in base al valore normale, si pongono - anche nei rapporti interni - alla stessa stregua di soggetti autonomi ed indipendenti.

La *ratio* dell'assimilazione di una *branch* ad una filiale è duplice: 1) da un lato risponde alla finalità antielusiva tipica della disciplina del *transfer pricing*, che è quella di evitare che componenti reddituali vengano stornate dal territorio dello Stato e da qui sottratte a tassazione; 2) dall'altro impedire che la componente fiscale diventi decisiva ai fini della scelta di una forma organizzativa piuttosto che un'altra.

Sono proprio queste due finalità, profondamente connesse a ragioni tributarie, ad avere indotto la prassi, nel silenzio normativo, a scegliere la strada della *fiction iuris* di identificare la *branch* con una vera e propria società, distinta ed autonoma rispetto alla propria casa madre/controllante.

### 3.2 La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA

#### 3.2.1 Definizione e conseguenze

A differenza di quanto visto ai fini delle imposte dirette, nel sistema IVA non esiste alcuna definizione di stabile organizzazione, né nell'ordinamento interno né in quello internazionale.

Anzi, un ulteriore elemento di complicazione, in tal senso, è dato dal fatto che mentre nel D.P.R. n. 633/1972 si parla di stabile organizzazione, nella VI Direttiva si rinviene la locuzione «*centro di attività stabile*» (18).

Tanto il diverso ambito di applicazione (imposte dirette/IVA) quanto la stessa distonia terminologica impongono una riflessione in merito alla coincidenza o meno del concetto di stabile organizzazione in materia di imposte dirette e di IVA.

Ciò che si deve stabilire è se anche ai fini dell'IVA possa valere la nozione di stabile organizzazione riveniente dagli artt. 5 del Modello OCSE e 162 del TUIR.

Scorrendo i contributi forniti sul tema, in special modo dalla giurisprudenza comunitaria (19), si può notare come gli interpreti tendano a rimarcare le diversità dei due concetti, ritenendo, pertanto, inappropriata l'esten-

sione *tout court* del concetto di stabile organizzazione a quello di centro di attività stabile.

Secondo la giurisprudenza dei giudici europei, confermata pure da importanti pronunce della nostra Suprema Corte (20), i requisiti che cumulativamente devono ricorrere per l'individuazione in uno Stato di un centro di attività stabile sono: 1) l'esistenza di una base fissa; 2) lo svolgimento tramite questa di un'attività economica rilevante ai fini IVA (21); 3) la presenza contemporanea di un'organizzazione complessa di persone e mezzi (22).

In ambito IVA, pertanto, perché possa configurarsi un centro di attività stabile, vi deve essere un'organizzazione complessa in cui devono necessariamente coesistere persone e mezzi, laddove, nel settore dell'imposizione diretta, i due elementi (umano e materiale) possono ricorrere anche separatamente. Da questa breve analisi sul concetto di centro di attività stabile, emerge che lo stesso si caratterizza per essere più rigido e meno ampio rispetto a quello di stabile organizzazione, con la conseguenza che si verificheranno dei casi in cui, pur ravvisandosi una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette, non sarà, al contrario, possibile individuare un centro di attività stabile (23).

Così definito il concetto di centro di attività stabile, si può sostenere che con esso si identifica, viste le sue caratteristiche, la *branch*, la quale, a mio avviso, per definizione, presenta tutti i requisiti sopra individuati.

Peraltro, anche nel settore dell'IVA, il possesso di una *branch* nel territorio dello Stato comporta una serie di rilevanti implicazioni.

In primo luogo alla sede secondaria della società estera deve essere attribuita una partita IVA italiana; inoltre, la stessa è soggetta a tutti gli adempimenti previsti in materia di IVA, incluso l'obbligo dichiarativo.

Esistono, poi, disposizioni, tanto in ambito comunitario quanto interno, che riguardano la stabile organizzazione e che tendono a caratterizzarla come un soggetto passivo di imposta.

Ci si riferisce, in particolare, all'art. 9, n. 1, della VI Direttiva CEE ed all'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui «*le prestazioni di servizi sono territorialmente rilevanti quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero*». Con l'ulteriore conseguenza che, in tal caso, l'obbligo di fatturazione e tutti quelli conseguenti e successivi, fino alla presentazione della dichiarazione IVA, devono essere assolti dalla stabile organizzazione stessa.

Posta, dunque, la soggettività passiva della *branch* (quale stabile organizzazione) italiana di un soggetto estero, si pone il problema di stabilire se questa non sia altro che la rappresentazione della soggettività tributaria della propria casa madre o se sia qualcosa di differente ed autonomo.

Sotto tale profilo, l'interpretazione più recente e tut-

(20) Cfr. Corte di Cassazione 7 marzo 2002, n. 3368, in *Boll. Trib. On-line*.

(21) A ben vedere i primi due requisiti connotano - se non per la specificità della rilevanza (che peraltro ricorrerà quasi sempre) ai fini IVA delle attività svolte - anche la stabile organizzazione propria del settore delle dirette.

(22) Ed è proprio la complessità di tale organizzazione a costituire il *quid plus* che connota e distingue il concetto di centro di attività stabile.

(23) Per un approfondimento su tale tema specifico, cfr. M. PEIROLO, in *Azienda e Fisco*, n. 15/16/2002.

(18) V. art. 9, par. 1, Direttiva CEE 17 maggio, n. 77/388.

(19) Sul punto cfr. *ex plurimis* Corte di Giustizia UE 7 maggio 1998, causa C-390/96; 17 luglio 1997, causa C-190/95, entrambe per esteso in *Boll. Trib. On-line*.

tora vigente (24) tende a differenziare le due posizioni, sostenendo l'indipendenza della *branch* e, conseguentemente, la rilevanza ai fini IVA e la debenza del tributo da parte di questa solo con riferimento alle prestazioni di servizi dalla stessa effettuata (25).

La *ratio* di tale impostazione è quella di salvaguardare il criterio di territorialità di cui al comma 3 dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 che, per le prestazioni di servizi generiche, fa riferimento come luogo di tassazione a quello di residenza o di domicilio del prestatore. Pertanto, se tutte le prestazioni generiche effettuate dalla casa madre rientrassero nella sfera di attrazione della propria *branch* le stesse sarebbero sempre e comunque soggette a tassazione in Italia, avendosi così uno spostamento automatico del luogo di tassazione dallo Stato in cui ha sede la società estera a quello in cui è posta la propria *branch*.

Pertanto, anche ai fini IVA il ricorso alla  *fictio iuris* (26) che postula l'autonomia della sede secondaria italiana rispetto alla casa madre estera si fonderebbe su ragioni fiscali ben precise (in questo caso di una corretta attribuzione e ripartizione del gettito IVA tra gli Stati).

### 3.2.2 Transazioni interne

Ma pur volendo riconoscere che dette ragioni esistono e che, conseguentemente, nei rapporti con i terzi *branch* e casa madre debbono atteggiarsi effettivamente come due soggetti autonomi ed indipendenti, occorre valutare se sia legittimo estendere tale principio - come detto fondato su una finzione giuridica - anche nell'ambito dei rapporti interni.

Sul punto l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria italiana (27) - espressa nel corso degli anni, da ultimo confermata nella vicenda relativa alla sentenza della Corte di Giustizia che verrà esaminata nel prosieguo e, come vedremo, modificata solo in seguito alla pronuncia di tale sentenza - è stata quella non solo di considerare la stabile organizzazione quale soggetto pienamente autonomo e distinto dalla propria casa madre estera, ma anche di attribuire piena rilevanza IVA alle transazioni interne.

Da ciò consegue che, prima della sentenza citata, secondo le Autorità fiscali italiane, le transazioni tra *branch* e casa madre dovevano essere assoggettate ad imposizione, esattamente come avviene in relazione a quelle che riguardano parti indipendenti.

La suddetta impostazione, sganciata dalla realtà civilistica, si fonderebbe esclusivamente sull'interpretazione del già citato art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 nella parte in cui sancisce che le prestazioni di servizi rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri si considerano effettuate nel territorio dello Stato.

(24) Cfr. ris. 9 gennaio 2002, n. 4/E, in *Boll. Trib.*, 2002, 370.

(25) Le prestazioni di servizi rese dalla stabile organizzazione di un soggetto estero possono assumere rilevanza ai fini dell'IVA, tutte le volte in cui queste, pur essendo gestite sotto l'aspetto contrattuale e finanziario direttamente dalla casa madre, sono materialmente effettuate, in tutto o in parte, dalla stabile organizzazione la quale agisce come soggetto indipendente e risulta essere debitrice dell'imposta nei confronti dell'erario solo per le prestazioni di servizi effettivamente imputabili.

(26) Si rammenta, infatti, che, dal punto di vista civilistico, casa madre e propria sede secondaria estera sono pacificamente il medesimo soggetto giuridico.

(27) Si veda in particolare ris. 20 marzo 1981, n. 330470, in *Boll. Trib.*, 1981, 603.

A giudizio delle nostre Autorità fiscali, quindi, dall'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 conseguirebbe una evidente autonoma soggettività passiva di imposta della stabile organizzazione, la quale si estrinsecerebbe a tutti i livelli ed in tutti i rapporti, compresi quelli con la propria casa madre estera.

Sulla medesima questione, al contrario, la dottrina prevalente (28) aveva già da diverso tempo sostenuto una tesi contraria, fondata su una puntuale ricostruzione del dettato normativo interno. Tale tesi si basa sinteticamente sui seguenti capisaldi: 1) dal punto di vista strettamente civilistico, *branch* e casa madre si configurano certamente come il medesimo soggetto giuridico; 2) nella normativa IVA (tanto interna quanto comunitaria) non si rinviene alcuna disposizione da cui possa evincersi, anche indirettamente, che le prestazioni di servizi tra *branch* e casa madre assumano rilevanza ai fini del tributo; 3) l'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 più volte citato, infatti, non attribuisce affatto alla *branch* una soggettività passiva autonoma rispetto a quella della propria casa madre, ma si limita ad individuare il soggetto ed il luogo ove la prestazione è ricevuta, così determinando il momento in cui i servizi resi dal soggetto giuridico estero sono imponibili nel territorio dello Stato.

Ma vi sono ulteriori argomentazioni da cui trarre spunto per affermare la fondatezza dell'impostazione appena evidenziata.

In primo luogo una conferma esplicita si rinviene nella relazione al D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191, secondo cui la stabile organizzazione costituisce un soggetto unitario rispetto alla casa madre e, pertanto, le transazioni poste in essere tra le stesse devono ritenersi irrilevanti dal punto di vista dell'IVA (29).

Inoltre, vi sono norme specifiche (30) che, espressamente attribuiscono rilevanza ai passaggi di beni tra casa madre e stabile organizzazione e viceversa. Da tali norme si evince l'irrilevanza di tutte le transazioni diverse poste in essere tra esse per due ordini di motivi. Il primo è, banalmente, quello per cui il legislatore quando ha voluto attribuire rilevanza ai rapporti tra *branch* e casa madre lo ha fatto, appunto, in maniera esplicita. Il secondo è un po' più sottile: le norme citate in nota attribuiscono rilevanza ai passaggi interni di beni da uno Stato comunitario all'altro nell'ambito della stessa impresa, indipendentemente dal fatto che gli stessi confluiscono in una stabile organizzazione. E poi tali disposizioni hanno chiaramente la finalità antielusiva di evitare che i beni transitino da uno Stato all'altro senza alcuna traccia, con il rischio, così, di sfuggire totalmente ad imposizione (31).

(28) Cfr., tra gli altri, P. LUDOVICI, *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1, 79.

(29) Fermi restando i presupposti che prevedono la rilevanza delle operazioni (importazioni e acquisti intracomunitari) in occasione delle movimentazioni di beni, ciò non comporta, permanendo l'unitarietà del soggetto, che assumono rilevanza agli effetti dell'IVA i rapporti interni posti in essere tra un'impresa o una società non residente e la propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato e viceversa.

(30) V. artt. 38, comma 3, lett. b) e 41, comma 2, lett. c), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 conv., con modif., dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

(31) Cosa che chiaramente non si verifica, considerando fittiziamente cessione intracomunitaria la fuoriuscita del bene dall'impresa nazionale e, specularmente, acquisto tassato l'introduzione del bene stesso nella medesima impresa comunitaria.

C'è poi da dar conto pure dell'orientamento della Corte di Giustizia Europea che sembra non attribuire rilevanza ai rapporti tra *branch* e casa madre in considerazione del rapporto di dipendenza ed interconnessione che lega i due soggetti. Sul punto la Corte è, addirittura, arrivata a sostenere (32) che non vi fosse indipendenza (e quindi non rilevassero i rapporti interni) tra una società danese e la propria filiale inglese (pur dotata di propria personalità giuridica), atteso che quest'ultima svolgeva una semplice attività ausiliaria (era interamente posseduta dalla società danese ed esistevano una serie di considerevoli vincoli contrattuali imposti dalla controllante).

Ed infine non si ravvisano elementi, neppure di logica tributaria, che giustificano, in relazione a tale fattispecie, il ricorso ad una finzione giuridica, atta a superare il dato normativo civilistico e fiscale (33).

Ma nonostante le forti argomentazioni appena enunciate ed alcune pronunce delle Autorità fiscali locali e della giurisprudenza tributaria orientate nella medesima direzione, si è ritenuto opportuno tornare sull'argomento perché lo stesso era rimasto comunque incerto, tanto è vero che è del 23 aprile 2004 l'ordinanza con cui la sezione tributaria della Corte di Cassazione (34), chiamata a pronunciarsi appunto sui rapporti tra una *branch* italiana e la propria casa madre inglese, ha rimesso la questione avanti la Corte di Giustizia dell'Unione Europea che si è recentemente pronunciata con la già citata sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04 (35).

#### 4. LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

##### 4.1 Il caso

Con la citata sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04, la Corte ha esaminato una questione vertente tra la *branch* italiana di una banca di diritto inglese ed il Governo italiano.

Il caso riguardava, in particolare, l'applicazione dell'IVA italiana addebitata dalla casa madre su una serie di prestazioni da questa fornite nei confronti della propria sede secondaria.

Sul presupposto che l'IVA non dovesse essere applicata - vista l'identità soggettiva degli attori coinvolti - la *branch* aveva formulato al fisco italiano apposita istanza di rimborso.

A seguito del silenzio rifiuto formatosi, la contribuente aveva instaurato un contenzioso e l'Amministrazione finanziaria aveva resistito.

I primi due gradi di giudizio si erano risolti a favore della *branch* e, conseguentemente, il fisco interno aveva adito il giudice di legittimità.

Quest'ultimo, investito della questione, aveva ritenuto opportuno - viste le implicazioni transnazionali del caso - rinviare alla Corte di Giustizia.

(32) V. sentenza 20 febbraio 1997, Causa C-260/95, in *Boll. Trib. On-line*.

(33) Il ricorso alla *fictionis iuris* - giustificata in materia di imposizione diretta, specialmente nell'ambito del *transfer pricing*, da ragioni di carattere antielusivo, volte ad evitare lo storno di utile da un Paese a favore di un altro a più bassa fiscalità - in questo ambito (IVA-rapporti casamadre/*branch*) non sembra avere la medesima giustificazione.

(34) V. Corte di Cassazione 23 aprile 2004, n. 6851, in *Boll. Trib.*, 2004, 1264.

(35) La sentenza è stata pubblicata in *Boll. Trib.*, 2006, 804 ed è stata oggetto di ampio commento di T. MARINO, *La Corte di Giustizia statuisce sul rapporto tra la casa madre ed il centro di attività stabile ai fini IVA: il caso "FCE"*, *ibidem*, 749.

I termini del rinvio erano notevolmente complessi ed articolati, tuttavia, ai fini che qui rilevano, possono essere tutti sintetizzati intorno al quesito se *branch* e casa madre siano il medesimo soggetto o meno e, conseguentemente, se i rapporti economici rilevino o meno ai fini dell'IVA.

##### 4.2 Le conclusioni della Corte

La Corte, accogliendo integralmente le conclusioni dell'Avvocato generale (36), ha affermato il diritto della contribuente al rimborso dell'IVA versata (37) sulla base delle argomentazioni che seguono.

L'art. 4 della VI Direttiva CEE identifica i soggetti passivi dell'IVA in coloro i quali esercitano un'attività economica in modo indipendente. Conseguentemente, non possono essere assoggettate ad imposizione le persone vincolate ad un altro soggetto da rapporti di subordinazione.

Per stabilire se il tipo di rapporto che lega la banca inglese alla sua sede secondaria italiana sia da assoggettare ad IVA o meno, bisogna stabilire se la *branch* svolge un'attività economica indipendente rispetto a quella della propria casa madre. Sul punto è stato appurato che la succursale italiana non sopporta i rischi economici legati all'attività finanziaria, ma gli stessi sono integralmente a carico della banca inglese; dunque, la succursale italiana risulta dipendente dalla propria casa madre, con la quale costituisce un soggetto passivo unico.

L'art. 9, n. 1, della VI Direttiva (corrispondente all'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972) mira esclusivamente ad individuare il soggetto passivo nel caso di transazioni effettuate tra la *branch* ed i terzi. Tale norma non ha, perciò, alcuna rilevanza con riferimento alle transazioni effettuate tra casa madre e propria sede secondaria estera.

Quanto contenuto nella Convenzione OCSE (comprese le prescrizioni in materia di stabile organizzazione) riguarda solo il settore dell'imposizione diretta, rimanendo, quindi, escluso l'ambito IVA.

In ragione di tutte le argomentazioni evidenziate nei punti di cui sopra, la Corte di Giustizia ha concluso sostenendo che «un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato soggetto passivo dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni».

#### 5. CONSIDERAZIONI DI COMMENTO

Con la sentenza in commento, i giudici hanno fatto buon governo dei principi già evidenziati nel paragrafo 3, sostenendo la non assoggettabilità ad IVA dei servizi svolti dalla casa madre nei confronti della propria *branch*, stante la loro identità soggettiva.

Così operando la Corte ha definitivamente sciolto un nodo interpretativo su una questione di notevole rilevanza e rispetto alla quale la prassi delle Autorità fiscali italiane divergeva da quella degli altri Stati dell'Unione Europea, ad eccezione del Portogallo.

(36) Conclusioni dell'Avvocato generale P. LÉGER, presentate il 29 settembre 2005.

(37) Si fa presente che svolgendo la *branch* della banca inglese attività finanziaria esente ed avendo optato per il regime di indetraibilità ex art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, la stessa non aveva potuto procedere al recupero dell'IVA a credito evidenziata nell'autofattura e, conseguentemente, si era trovata in posizione di credito IVA.

Interessante, sul punto, è il richiamo all'art. 4 della VI Direttiva CEE ed il richiamo al concetto di «*indipendenza*» ai fini dell'individuazione di un soggetto passivo; così come la conferma dell'esistenza di un doppio binario IVA/Imposte dirette per quel che riguarda il concetto di stabile organizzazione, riveniente dall'affermazione secondo cui il modello di Convenzione OCSE non ha alcuna rilevanza dal punto di vista dell'IVA.

Per il resto la Corte recepisce *in toto* le ragioni della contribuente che sono poi le medesime di quelle elaborate dalla prevalente dottrina in materia e di cui si è dato conto nei paragrafi precedenti.

Ed in effetti, la sentenza in commento ha prodotto gli effetti sperati, inducendo le Autorità fiscali italiane a tornare sull'argomento e a rettificare la propria posizione.

Nella recente risoluzione 16 giugno 2006, n. 81/E (38), infatti, l'Agenzia delle entrate ha sancito che, in base a quanto dedotto dalla Corte di Giustizia Europea (39), «*la scrivente ritiene che le conclusioni della Risoluzione n. 330470 del 20 marzo 1981 (40), secondo cui erano da assoggettare ad IVA le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione, debbono essere riconsiderate. (...) Occorre quindi chiarire che le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione sono fuori campo di applicazione del tributo. Quanto sopra è valido anche nei rapporti con Paesi non appartenenti all'Unione Europea*».

#### 6. UN ASPETTO PARTICOLARE E CONNESSO

Chiarita, dunque, definitivamente l'irrilevanza, dal punto di vista dell'IVA, delle prestazioni rese dalla casa madre estera nei confronti della propria *branch* italiana e dato atto che, per le medesime ragioni, vale anche l'opposto (41), per il caso inverso (servizi resi dalla *branch* italiana a favore della casa madre estera), appunto, vale la pena analizzare un particolare profilo di cui, peraltro, non si ha traccia né nella sentenza della Corte citata (42) né nei contributi dottrinari sul tema.

Ci si riferisce alla sorte dell'IVA a credito sugli acquisti effettuati dalla *branch*, in relazione alle prestazioni di servizi da questa rese alla casa madre estera e che, omologamente a quanto sancito nella sentenza della Corte, non sono soggetti ad IVA.

In pratica ciò che si deve stabilire è se, posta l'irrilevanza ai fini dell'IVA dei servizi effettuati dalla *branch* nei confronti della propria casa madre, sia detraibile l'IVA addebitata dai fornitori alla sede secondaria.

Il dubbio in parola si fonda sul dettato del comma 2 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui non è detraibile l'IVA pagata per l'acquisto di beni e servizi relativi ad operazioni non soggette ad imposta.

A mio avviso il dubbio di cui sopra deve essere risolto a favore della detraibilità dell'IVA sugli acquisti effettuati dalla sede secondaria.

Il diritto alla detrazione è, d'altronde, uno dei principi cardini su cui si fonda il sistema dell'IVA e costituisce il necessario corollario al principio della neutralità; conseguentemente, esso può essere limitato solo in circostanze specifiche, senza che, al di fuori di dette circostanze, la prassi possa legittimamente assumere delle interpretazioni estensive in ordine alla sua limitazione.

Nel nostro ordinamento, oltre alle ipotesi di indetraibilità oggettiva (43), il diritto alla detrazione è precluso, appunto, in relazione alle operazioni non soggette ed a quelle esenti.

Per quel che riguarda, in particolare, le operazioni non soggette (cui l'art. 19, comma 2, citato fa espresso riferimento), tali, secondo l'ultimo contributo esistente (44), devono essere ritenute quelle che, pur costituendo cessioni di beni e prestazioni di servizi secondo le definizioni di cui agli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972, non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo in considerazione di un'espressa previsione normativa (45).

Ma a ben vedere, le transazioni biunivocamente intercorrenti tra una *branch* italiana e la propria casa madre estera - essendo queste (*branch* e casa madre) il medesimo soggetto giuridico - non possono neppure essere considerate operazioni non soggette, ma costituiscono proprio delle «*non operazioni*»: le operazioni non soggette, si ribadisce, sono cessioni di beni e prestazioni di servizi a tutti gli effetti, che vengono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA per espressa previsione normativa (46); le transazioni tra *branch* e casa madre sono tutt'al più operazioni di natura finanziaria, concretandosi le stesse in meri passaggi di denaro tra due organizzazioni nell'ambito della medesima struttura.

Sotto tale profilo, del resto, a nessuno verrebbe mai in mente di sostenere che, in caso di operazioni e passaggi tra la sede principale ed una secondaria poste nello stesso Stato, debba trovare applicazione una limitazione del diritto alla detrazione ed allora non si capisce perché ciò dovrebbe avvenire nel caso in cui le sedi siano poste in Paesi diversi.

Inoltre, e sempre nell'ottica del principio dell'unitarietà soggettiva, una tale limitazione produrrebbe un notevole ed ingiustificato effetto distorsivo, incompatibile con il sistema dell'IVA: l'IVA italiana pagata dalla *branch* sugli acquisti effettuati, non potendo essere poi detratta neppure nel Paese di residenza della casa madre estera, resterebbe, infine, a carico di quest'ultima che ne sarebbe, pertanto, incisa alla stessa stregua di un consumatore finale ed in violazione del richiamato e fondamentale principio di neutralità dell'IVA.

**Avv. Rodolfo Locco**

(38) In *Boll. Trib.*, 2006, 1050.

(39) Corte di Giustizia 23 marzo 2006, causa C-210/04, cit.

(40) Citata in nota 27.

(41) Devono, cioè, ritenersi parimenti irrilevanti le prestazioni rese dalla *branch* nei confronti della casa madre.

(42) Che d'altronde affrontava il caso inverso di servizi effettuati dalla casa madre nei confronti della *branch*.

(43) Cfr. art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972.

(44) V. parere della Commissione interparlamentare consultiva in materia di riforma fiscale del 19 marzo 1998.

(45) Ad esempio le cessioni di terreni non edificabili.

(46) Esattamente come, sotto altri profili, avviene per le operazioni esenti.



## CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE O STATO DI POLIZIA?

SOMMARIO: 1. *Premessa* - 2. *Addio al segreto bancario* - 3. *Obbligo di risposta ai questionari* - 4. *Tracciabilità dei compensi a professionisti e intermediari* - 5. *Strapotere degli agenti della riscossione* - 6. *Indagini finanziarie all'oscuro dell'interessato*.

### 1. *Premessa*

Le cifre iperboliche cui ammonterebbe l'evasione fiscale, abilmente diffuse da chi intende colpire certe categorie di lavoratori, ed in parte certamente vere ma ineliminabili in quanto derivanti da un sistema fiscale di migliaia di leggi nelle quali non è difficile destreggiarsi, soprattutto da parte di chi sia in grado di accaparrarsi i migliori esperti (non di rado provenienti dalla stessa Amministrazione finanziaria), hanno finito per scatenare una vera e propria *caccia alle streghe* della quale non è prevedibile l'esito. Resta da capire fin dove arriva la lotta all'evasione e dove comincia l'istituzione di uno *Stato di polizia fiscale* pernicioso per la libertà di tutti i cittadini.

### 2. *Addio al segreto bancario*

Già con la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005) sono state radicalmente modificate le disposizioni in materia di accertamento presso aziende ed istituti di credito, altri soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili e persino amministrazioni di condominio, previste dall'art. 32, primo comma, nn. 7 e segg. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e quelle analoghe previste dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Infatti, di fronte ad indagini che precedentemente dovevano essere «*mirate*», sia soggettivamente che oggettivamente, si è prevista la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di richiedere alle banche, alle Poste, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, per quanto riguarda i soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi indicativi dei rapporti intrattenuti, *inclusi quelli «fuori conto»* (1), tuttora in corso ovvero estinti da non più di cinque anni, previa soltanto un'autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate, del direttore regionale della stessa ovvero del Comandante della Guardia di finanza neppure motivata.

Successivamente la legge 4 agosto 2006, n. 248 (nota con il nome dei suoi creatori legge Bersani-Visco) ha reso - per così dire - permanenti tali notizie, disponendo all'art. 37, quarto comma, che l'esistenza dei rapporti e la natura degli stessi siano comunicate all'anagrafe tributaria ed archiviate in apposita sezione con indicazione dei dati anagrafici dei titolari, compreso il codice fiscale.

A sua volta la circolare dell'Agenzia delle entrate 19 ottobre 2006, n. 32/E (2), ha ritenuto, sia pure in modo non vincolante per l'interprete ma solo per gli Uffici da essa dipendenti, che tali disposizioni varrebbero per tutti i periodi d'imposta ancora accertabili al 1° gennaio 2005; con evidente violazione del principio di irretroat-

tività sancito dall'art. 3, primo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

### 3. *Obbligo di risposta ai questionari*

La stessa legge Bersani-Visco all'art. 37, comma ventinovesimo, punisce *con sanzioni severissime, che vanno da 258 a 2065 euro*, la mancata restituzione dei questionari che spesso chiedono notizie riguardanti soggetti diversi dal soggetto interpellato, o la restituzione di essi con risposte incomplete o non veritiere, oltre che l'inottemperanza all'invito di comparire presso gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò significa, come è ben stato rilevato (3), che se il cittadino non denuncia come evasore fiscale il proprio medico, l'idraulico o il ristorante che non emettono la regolare fattura, o anche soltanto il vicino di casa che sta ristrutturando la sua abitazione in «*nero*», egli può essere pesantemente multato; una sorta, insomma, di incoraggiamento alla delazione.

La medesima norma, al comma trentunesimo, impone che la comunicazione di irregolarità fiscali, un tempo facente carico ai soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza, siano estese, ora, agli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi, oltre che agli organi di polizia giudiziaria; e ciò senza alcuna considerazione del fatto che le indagini penali di competenza degli organi requirenti sono notoriamente coperte dal segreto istruttorio, e quelle degli organi giudicanti non possono che avere natura giurisdizionale di decreti, ordinanze o sentenze.

Poi, se qualcuno non avesse ancora compreso, il comma trentaduesimo precisa che i questionari possono riguardare non solo dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, ma *anche nei confronti di altri contribuenti* (4) coi quali abbiano intrattenuto rapporti; e che i dati e le notizie richieste possono riguardare non solo clienti, fornitori e prestatoti di lavoro autonomo nominativamente indicati, ma anche, se rilevanti ai fini dell'accertamento, clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo genericamente considerati, cioè «*ad explorandum*».

### 4. *Tracciabilità dei compensi a professionisti e intermediari*

Un altro capitolo, assai delicato, della manovra in esame, riguarda l'obbligo di adottare modalità che rivelino alcune fra le più importanti manifestazioni dell'iniziativa personale e familiare.

Così, se un cittadino intende acquistare o vendere un immobile, l'art. 35, comma ventiduesimo, della legge Bersani-Visco lo obbliga a dichiarare se si è avvalso di un mediatore e, nell'ipotesi affermativa, a dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'in-

(1) Intendendosi per tali quelle effettuate allo sportello, contro presentazione di contanti o assegni, ma senza transito in un rapporto intrattenuto con la banca, anche se di importo inferiore a 12.500 euro.

(2) In *Boll. Trib.*, 2006, 1617.

(3) Così BECHIS, *Si deve fare la spia a Visco*, in *Italia Oggi* del 24 ottobre 2006, 1 e 2.

(4) Compresi coloro che non sono contribuenti o per i quali si presume un'interposizione fittizia di soggetti non residenti.

dicazione della partita iva e del codice fiscale dell'agente immobiliare, pena, in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione, una *sanzione amministrativa da 500 a 10.000 euro*.

Se poi intende avvalersi dell'opera di un medico, di un avvocato, di un commercialista o di qualsiasi altro professionista, egli deve pagarne l'onorario obbligatoriamente mediante assegni (e se non ha un conto corrente deve procurarselo) appena il relativo importo superi un livello minimo, dapprima stabilito in 100 euro dall'art. 35, comma dodicesimo, del decreto Bersani-Visco, e poi scagionato nel tempo in 1000 euro dall'entrata in vigore della legge n. 248/2006, 500 euro dal 1° luglio 2007 e 100 euro, appunto, dal 1° luglio 2008.

E se è vero che la riservatezza del cittadino, così ampiamente tutelata dal D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 (*codice della privacy*), deve cedere, ai sensi dell'art. 24, laddove è necessario per adempiere ad un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria, ci si domanda se fosse proprio «necessario» ricorrere a tali strumenti nell'ambito di un giusto equilibrio fra esigenze diverse e contrapposte.

Non sembra inutile ricordare, al riguardo, che i certificati medici di malattia, di cui spesso si avvalgono i prestatori di lavoro dipendente, anche pubblico, non recano mai l'indicazione della malattia di cui il soggetto soffre o soffrirebbe secondo il medico curante, appunto perché *il diritto alla riservatezza è ritenuto prevalente* rispetto al diritto del datore di lavoro di avvalersi della loro prestazione retribuita.

##### 5. Strapotere degli agenti della riscossione

Da un altro lato lo stesso utilizzo delle notizie personali più riservate, o che tali dovrebbero essere, è ora esteso agli agenti della riscossione, che sono stati sino a poco tempo fa funzionari delle banche concessionarie, ora assorbiti dalla Riscossione S.p.a.

Invero, ai sensi dell'art. 35, comma venticinquesimo, e seguenti della legge n. 248/2006 essi possono utilizzare, previa autorizzazione dei direttori generali, i dati in possesso dell'Agenzia delle entrate, e persino proporre apposita richiesta a tutti i soggetti pubblici e privati che li detengono per prendere visione ed estrarre copia dei dati in loro possesso e per ottenere in carta libera le relative certificazioni.

Prosegue l'art. 37, quarto comma, della stessa legge affermando che i suddetti agenti della riscossione possono financo avvalersi, per le attività connesse alla riscossione mediante ruolo, delle fonti di prova emerse nel corso di un procedimento penale, sia in fase di indagini preliminari sia nelle fasi successive, e degli accertamenti patrimoniali per le finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge e per l'applicazione delle misure di prevenzione.

Nulla, insomma, è più vietato a codesti occhiuti strumenti del Fisco nazionale (5).

Lo stesso eventuale risarcimento dei danni, che certamente *non costituisce arricchimento* del danneggiato ma mero ripristino delle perdite personali ed economiche da lui subite, è esposto al controllo dell'Amministrazione finanziaria. Infatti l'art. 35, comma ventisettesimo, della ripetuta legge n. 248/2006 prevede che le imprese, gli intermediari e tutti gli altri operatori del settore delle assicurazioni che erogano a qualsiasi titolo somme di denaro in favore dei danneggiati debbano comunicare per via te-

lematica all'anagrafe tributaria l'ammontare delle somme liquidate, il codice fiscale o la partita iva del beneficiario e dei soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata.

##### 6. Indagini finanziarie all'oscuro dell'interessato

Da ultimo la citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 32/E del 2006, ha superato le già restrittive disposizioni di legge con riferimento alle indagini finanziarie in genere.

Essa ha, in primo luogo, ritenuto che l'autorizzazione del Direttore regionale o del comandante della Guardia di finanza, necessari per ottenere notizie dei propri clienti da banche e finanziarie, nonché per accedere alla consultazione dell'anagrafe personalizzata di ogni contribuente, non solo sia affidata alla discrezionalità dell'organo sovraordinato, ma soprattutto *non deve essere allegata* alla richiesta medesima.

Conseguentemente né la banca o la finanziaria ricevente, né a maggior ragione il contribuente interessato possono impugnarla giuridicamente; e se qualcuno lo facesse gli si potrebbe agevolmente opporre che si tratta di un atto interno, privo di rilevanza al di fuori del rapporto fra Fisco e organo interpellato, e quindi impugnabile giuridicamente - semmai - insieme al successivo eventuale avviso di accertamento.

In secondo luogo, la circolare recita che l'invito a comparire previsto dall'art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973, sarebbe puramente facoltativo, e quindi lasciato alla discrezionale facoltà dell'Ufficio procedente (6).

Solo la banca o l'intermediario presso il quale si effettua l'indagine avrebbe l'obbligo di darne notizia all'interessato; ma l'inosservanza di tale obbligo non comporterebbe un vizio di illegittimità dell'eventuale futuro avviso di accertamento, e non potrebbe mai essere dedotto contro l'Amministrazione finanziaria ai fini di un risarcimento dei danni.

In sostanza il contribuente in tal modo indagato potrebbe non saperne nulla se non al momento in cui gli fosse notificato un avviso di accertamento, e dovrebbe poi allestire la sua difesa, resa vieppiù complessa dalla necessità di acquisire la relativa documentazione, nel breve termine di sessanta giorni utile per l'impugnativa.

Viene alla mente la disavventura di un nostro amico alla quale fu rubata l'autovettura e non ne seppe più nulla finché, dopo tre anni, seppe di essere stato indagato per contrabbando, e per fortuna prosciolto in sede di indagini preliminari perché aveva tempestivamente denunciato il furto.

Effettuati gli opportuni accertamenti seppe che i ladri avevano imbottito l'autovettura di una gran quantità di sigarette di contrabbando, aveva attraversato tutta la penisola ovviamente senza fermarsi al casello dell'autostrada per effettuare il pagamento, finendo poi qualche settimana più tardi, per essere intercettata, sulla via di Taranto, da una pattuglia «corazzata» della guardia di Finanza che dopo un animato inseguimento stile americano, recuperava il carico, sequestrando la vettura.

Nessuno si era premurato di avvertire il proprietario di quanto era accaduto, e tuttavia a suo carico era stato aperto un fascicolo di indagine penale per un grave reato come quello di contrabbando.

In quel caso, però, la precedente mancata comunicazione era giustificata dalla segretezza che accompagna ogni indagine di carattere penale.

**Ubaldo Perrucci**

(5) Sono escluse soltanto le notizie già in possesso del Fisco e quelle relative a pagamento di pensioni, imposte o tasse, utenze e contributi assicurativi e previdenziali.

(6) Ed anche questo sembra in contrasto con l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente.

## DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE APPLICABILI AL RIPORTO DELLE PERDITE NELLE FUSIONI

Norma di comportamento n. 165 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano

In presenza di un'operazione di fusione societaria, il diritto della società risultante dalla fusione di riportare, ai futuri esercizi, le perdite sopportate dalle rispettive società partecipanti all'operazione, è fondato sull'esistenza degli specifici parametri di carattere quantitativo dettati dall'art. 172, comma 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

L'operazione di fusione è, poi, soggetta all'ulteriore controllo recato dall'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari derivanti da «*atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*».

La questione se le due norme debbano essere applicate in via alternativa o concorrente fra loro trova soluzione attraverso l'apprezzamento delle finalità volute dal legislatore con l'emanazione delle due richiamate disposizioni.

Funzione dell'art. 172, comma 7, è quella di riconoscere, alla società risultante dalla fusione, l'acquisito diritto di riportare le perdite in commento ai futuri esercizi nelle sole ipotesi connotate da (pre)determinati parametri di vitalità (concernenti il patrimonio netto, i ricavi dell'attività caratteristica e la forza lavoro). La sussistenza di detti parametri infatti fa ritenere meritevole di sopravvivenza il diritto al riporto delle perdite delle società partecipanti all'operazione in capo alla società risultante dalla fusione, in virtù dell'intervenuta successione di quest'ultima nei diritti spettanti alle società estinte per effetto della fusione.

La finalità dell'art. 37-bis, invece, è quella di precludere i benefici fiscali conseguiti mediante l'operazione di fusione quando essi costituiscono il risultato di una strumentalizzazione (abuso) di norme di legge esclusivamente funzionale al conseguimento dei benefici medesimi.

In senso tecnico-giuridico l'art. 37-bis non può configurarsi quale disposizione antielusiva di carattere generale, poiché è diretta ad incidere solo sulle operazioni ivi precisate.

Tuttavia, sul piano del confronto, essa si rapporta alla più specifica disposizione recata dall'art. 172, comma 7, alla stregua della relazione esistente fra norma generale e norma speciale.

Più in particolare:

(a) la più specifica norma antielusiva (art. 172, comma 7) interviene direttamente sulla fattispecie del riporto delle perdite fiscalmente rilevanti dettando le condizioni per il suo riconoscimento in capo alla società risultante dalla fusione e, per converso, disconoscendolo in tutti gli altri casi;

(b) la più generica norma antielusiva (art. 37-bis), invece, introduce uno strumento giuridico di salvaguardia erariale tale per cui l'Amministrazione finanziaria è legittima-

ta a disconoscere gli effetti propri degli atti e dei fatti ivi previsti (fra i quali è annoverata l'operazione di fusione) ed a ripristinare gli effetti dettati dalle disposizioni eluse.

In virtù del principio di coerenza normativa deve dunque ritenersi che, ove ricorrano le condizioni di ammissibilità del riporto delle perdite previsto dall'art. 172, comma 7, non possa, per contro, operare contestualmente un disconoscimento di tale diritto ai sensi dell'art. 37-bis.

Aderendo ad una diversa interpretazione, si addirebbe alla paradossale conclusione che l'art. 37-bis potrebbe smentire, sul punto, la più specifica norma antielusiva dettata dal ripetuto art. 172, comma 7.

Sul piano formale giova anche rilevare che la modalità enunciativa positiva (autorizzativa), e non già negativa (preclusiva), dello stesso art. 172, comma 7, vieta di ritenere che la finalità del legislatore sia stata quella di dettare solo una mera norma di chiusura al diritto di riporto delle perdite in assenza delle menzionate condizioni di vitalità aziendale, con l'inaccettabile conseguenza di assoggettare, comunque, lo stesso diritto al controllo dell'art. 37-bis in tutti i casi in cui dette condizioni risultano invece sussistenti.

Deve tuttavia rilevarsi che la disposizione sul riporto delle perdite di cui all'art. 172, comma 7 non può comunque sottrarsi al superiore principio generale che vieta di abusare della legge, sotteso alla finalità antielusiva del legislatore, nel caso in cui il diritto al riporto delle perdite fiscalmente rilevanti risulti fondato su una azione di costruzione artificiosa dei predetti parametri di vitalità, diretta unicamente a legittimare l'esercizio di questo diritto.

Dalle considerazioni svolte, fatti comunque salvi gli effetti dell'art. 84 del D.P.R. n. 917/86 concernenti ulteriori condizioni per la rilevanza fiscale delle perdite, conseguono le seguenti conclusioni:

1) essendo, le due norme, autonomamente applicabili, gli effetti giuridici che esse producono non possono essere sovrapponibili fra loro.

Ciò comporta che, nell'ipotesi in cui le società partecipanti alla fusione conservino tutti gli indici minimi di vitalità prescritti dall'art. 172, comma 7, la disposizione recata dall'art. 37-bis deve ritenersi inapplicabile con riferimento al riconoscimento fiscale del riporto delle perdite, fatta salva l'eccezione indicata al successivo punto «3»;

2) l'art. 37-bis conserva integra la sua funzione di disconoscimento dei benefici fiscali connessi all'operazione di fusione quando questi siano costituiti da vantaggi fiscali diversi dal riporto delle perdite;

3) l'art. 37-bis è egualmente applicabile, anche ai fini del disconoscimento del riporto delle perdite, nel solo caso in cui lo stesso art. 172, comma 7, sia stato oggetto di abuso nel costruire artificiosamente i ripetuti indici di vitalità al solo fine di trarre vantaggio dalla stessa norma abusata.

**Associazione Dottori Commercialisti Milano**

*Commissione norme di comportamento  
e di comune interpretazione in materia tributaria*

## UN TOPOLINO PER NAPOLI

Caro Lettore,

lo scorso 31 ottobre il Signor Francesco Di Napoli ha appreso, attraverso un atto del Gip presso il Tribunale di Napoli, notificatogli da un ufficiale giudiziario, che i due delinquenti che lo rapinarono a mano armata alla vigilia di Ferragosto, in una strada centrale, alle 14,30 del pomeriggio, verranno sottoposti a «giudizio immediato» il 14 dicembre. Non è una barzelletta, è la realtà. Un «giudizio immediato» che giunge quattro mesi dopo a quale criterio di immediatezza risponde? Ed a quali attività edificanti si staranno dedicando i due rapinatori, visto che sono agli arresti domiciliari? Sì, è vero, la polizia «dovrebbe» controllarli ma se i «domiciliari» vengono concessi perchè le carceri non ce la fanno ad ospitare tutti gli arrestati, non è poi vero che in tal modo vengono aumentati i compiti che la polizia deve svolgere, evidentemente a discapito di altri impieghi? D'altra parte, quando si parlò di munire gli arrestati a domicilio di «braccialetti elettronici» ci fu quasi una sollevazione dei soliti benpensanti, che subito gridarono alla violazione della privacy. Perchè questo strano nostro Paese è fatto così ed è popolato da gente così: un giorno in prima pagina c'è un problema ed ognuno dice la sua; il giorno dopo c'è un altro problema, magari di segno opposto, e chi aveva detto la sua torna a dirne un'altra, magari non curandosi di cadere in contraddizione con quanto affermato il giorno precedente.

Così ora, in prima pagina, c'è la «emergenza Napoli» e già in questo c'è del falso. Come ha fatto rilevare un parroco impegnato da sempre, a fatti e non a parole, contro la criminalità organizzata, non è che il problema è salito in prima pagina perchè i delinquenti hanno cominciato a non avere più rispetto di nessuno, nemmeno dei «benpensanti» che una volta si schieravano dalla loro parte, perchè, poveretti, come avrebbero fatto altrimenti a sbarcare il lunario? Pensavano, i benpensanti, o speravano, di crearsi una immunità personale, incuranti che la città fosse preda di una guerra per bande ed ora si sono messi a starnazzare perchè, ohibò, i criminali non rispettano più nessuno?

L'interrogativo è destinato a restare senza risposta certa ma chi ha buona memoria non può ignorare che alla situazione attuale non si è giunti per caso. Quando il sindaco di Salerno, De Luca, che pure è di sinistra, disse di voler dotare i vigili di manganelli perchè si potessero difendere dalle aggressioni, le Vestali della Purezza, della Trasparenza e della Garanzia, pur militando nella stessa parte politica di De Luca, si stracciarono le vesti. Quando De Luca affermò che «la sicurezza è un'esigenza, non è nè di destra, nè di sinistra», ebbe proprio a sinistra una salva di fischi, forse perchè qualcuno temette che, in tal modo, risultava ex post i manganelli ai quali un non dimenticato Ministro degli Interni della prima Repubblica, Mario Scelba, aveva affidato - con successo - il mantenimento dell'ordine pubblico, in un momento particolarmente turbolento della nostra democrazia. D'altra parte, non credo che la metropolitana di New York - dove, come ha ricordato Francesco Giavazzi «dieci anni fa pochi vi si avventuravano la notte ed oggi è uno dei luoghi più sicuri della città», come è raccontato nel libro «The tipping point» sia stata bonificata con i buffetti sulle guance dei delinquenti o con i sermoni degli immancabili sociologi.

Naturalmente, non solo di questo si tratta. Non solo di repressione, voglio dire. Viceversa, è alla prevenzione che occorrerebbe dedicare la massima attenzione. Certo, anche il poliziotto di quartiere - promesso da Berlusconi ma poi attuato solo in parte - serve alla prevenzione ma a quella particolare, spicciola. Intendo invece la prevenzione generale, ossia uno stile di vita, un rigore morale, un codice deontologico, un esempio che illumini e trascini. Siamo sicuri che i pubblici amministratori e, più in generale, la classe politica, abbiano, sotto questo aspetto, le carte in regola? Quando leggo che una prosima delibera regionale imporrà a chi si richerà all'estero per compiti istituzionali di «accontentarsi» di alberghi a quattro stelle, mi assale qualche dubbio. E da altri dubbi sono tormentato quando constato che nelle missioni all'estero si «infla» gente che potrebbe anche starsene a casa o quando la stampa pubblica l'elenco delle imprese create da enti locali, nelle quali non si capisce bene la commistione tra interessi pubblici ed interessi privati o quando sento sussurrare di «lasciapassare» politici di cui munirsi per potere assicurarsi appalti o altri lavori pubblici. E la faccenda dei rifiuti a Napoli ed in Campania è una faccenda tutta pulita o ci sono inconfessabili intrecci con la malavita organizzata? Quando molti sindaci si oppongono agli inceneritori, temono davvero (anche se infondatamente) l'aria inquinata o esprimono altri interessi? Sembra che i tedeschi si meravigliano delle balie di monnezza che noi gli mandiamo perchè non riescono a capire perchè non teniamo per noi i soldi che si possono ricavare gestendo quelle balie. I nostri amministratori fanno veramente i nostri interessi? E tutte quelle «consulenze» di cui hanno bisogno i pubblici amministratori rispondono a reali esigenze o sono espedienti per premiare amici, parenti e conoscenti? Quando si fanno e rifanno i marciapiedi in alcune strade, lasciando crepe vistose in quasi tutte le altre, si serve il pubblico o si accontenta qualcuno? Quando la Regione impegna - come rivela «Repubblica», che non è certo giornale amico dell'attuale opposizione - un milione di euro - dei quali 400.000 per fido e ristrutturazione e 200.000 per il consiglio di amministrazione - per una «Agenzia per lo sviluppo ed il marketing della Campania», che dopo un anno non è ancora partita, mi chiedo quale esempio di rigore si dia alla cosiddetta plebe. Achille Lauro viene ancora oggi criticato perchè distribuiva soldi o beni in natura ai poveri in cambio di voti, anzichè creare le condizioni per lo sviluppo. Ma quelli che sono venuti dopo Lauro che cosa hanno fatto di diverso? I cosiddetti «lavori socialmente utili», e quindi economicamente inutili, che cosa sono stati se non un sussidio surrettizio?

L'elenco potrebbe essere lunghissimo ma la morale è una sola: la repressione non basta. Dunque, ha ragione Giannelli che, nella sua abituale vignetta sul «Corriere della Sera», ha così commentato la strombazzata visita a Napoli del ministro dell'Interno, nel corso della quale è stato rivelato il «pacchetto» di provvedimenti per la legalità partorito dal governo. Si vede Giuliano Amato, solitamente raffigurato dai vignettisti con le sembianze di un topolino, schizzare via dal cratere del Vesuvio. Dida-scalia: «La montagna ha partorito un topolino».

Giuseppe Giuliani

**Primi interventi urgenti di protezione civile diretti a fronteggiare i danni conseguenti agli eccezionali eventi alluvionali, che hanno colpito il territorio della regione Liguria nei giorni dal 14 al 17 settembre 2006.**

(Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 ottobre 2006, n. 3549, in G.U. n. 258 del 6.11.2006)

(Omissis).

Art. 4.

1. Al fine di favorire l'immediata ripresa delle attività produttive industriali, agricole, zootecniche e agroindustriali, artigianali, commerciali, turistiche, agrituristiche e di servizi gravemente danneggiati dagli eventi alluvionali di cui alla presente ordinanza, il commissario delegato, nell'ambito delle risorse finanziarie disponibili, è autorizzato ad erogare ai soggetti interessati, sulla base di autocertificazione ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e successive modificazioni ed integrazioni:

a) un contributo rapportato al danno subito da impianti, strutture, macchinari e attrezzature che comunque non sia superiore al 30% del danno medesimo e fino ad un massimo di 150.000 euro;

b) un contributo pari al 70% del prezzo di acquisto di merci deperibili, deperite o distrutte a causa degli eventi alluvionali e non utilizzate, nè più utilizzabili;

c) un contributo correlato alla durata della sospensione della attività e quantificato nella misura dei redditi prodotti dalla attività, quali risultanti dall'ultima dichiarazione dei redditi annuale presentata.

2. Sono altresì concessi, per le finalità di cui al comma 1, lettera a) del presente articolo, finanziamenti in conto interessi fino al 45 per cento del danno subito fermo restando, a carico del beneficiario, un onere non inferiore al 2 per cento della rata di ammortamento.

3. I danni sono attestati con apposita perizia giurata redatta da professionisti abilitati, iscritti ai rispettivi ordini o collegi, e, per i danni fino a 25.000 euro, con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

4. I contributi di cui al presente articolo sono erogati dal commissario delegato con propri provvedimenti, coerentemente con le previsioni del piano predisposto dal commissario medesimo ai sensi dell'art. 1, comma 4, con il quale verranno altresì identificate le tipologie d'intervento e la disciplina generale dell'assegnazione dei contributi, che sarà ispirata a criteri di rigorosa perequazione e nel rispetto dei principi generali della normativa comunitaria, e costituiscono anticipazioni su eventuali future provvidenze a qualunque titolo previste e non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni.

5. Il commissario delegato è altresì autorizzato a concedere un contributo a favore dei proprietari, di beni mobili registrati distrutti o danneggiati, fino ad

un massimo di euro 15.000,00, sulla base delle spese fatturate per la riparazione, o, in caso di rottamazione, sulla base del valore del bene desunto dai listini correnti, e comunque per un importo non inferiore ad euro 5.000,00, secondo voci e percentuali di contribuzione, criteri di priorità e modalità attuative che saranno fissate dal commissario delegato stesso con propri provvedimenti.

6. È altresì concesso un contributo a favore dei soggetti che abitino in immobili sgomberati, pari all'80% degli oneri sostenuti per i conseguenti traslochi e depositi effettuati, e comunque fino ad un massimo di 5.000 euro. A tal fine gli interessati presentano apposita documentazione giustificativa di spesa.

7. Qualora i danni subiti a seguito degli eventi alluvionali siano in tutto o in parte ripianati con l'erogazione di indennizzi da parte di compagnie assicuratrici, la corresponsione dei contributi previsti dalla presente ordinanza ha luogo solo fino alla concorrenza dell'eventuale differenza.

(Omissis).

**Primi interventi urgenti di protezione civile diretti a fronteggiare i danni conseguenti agli eccezionali eventi alluvionali, che hanno colpito il territorio della regione Marche nei giorni dal 14 al 17 settembre 2006.**

(Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 ottobre 2006, n. 3548, in G.U. n. 258 del 6.11.2006)

(Omissis).

Art. 4.

1. Al fine di favorire l'immediata ripresa delle attività produttive industriali, agricole, zootecniche e agroindustriali, artigianali, commerciali, turistiche, agrituristiche e di servizi gravemente danneggiati dagli eventi alluvionali di cui alla presente ordinanza, il commissario delegato, nell'ambito delle risorse finanziarie disponibili, è autorizzato ad erogare ai soggetti interessati, sulla base di autocertificazione ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e successive modificazioni ed integrazioni:

a) un contributo rapportato al danno subito da impianti, strutture, macchinari e attrezzature che comunque non sia superiore al 30% del danno medesimo e fino ad un massimo di 150.000 euro;

b) un contributo pari al 70% del prezzo di acquisto di merci deperibili, deperite o distrutte a causa degli eventi alluvionali e non utilizzate, nè più utilizzabili;

c) un contributo correlato alla durata della sospensione della attività e quantificato nella misura dei redditi prodotti dalla attività, quali risultanti dall'ultima dichiarazione dei redditi annuale presentata.

2. Sono altresì concessi, per le finalità di cui al comma 1, lettera a) del presente articolo, finanzia-

menti in conto interessi fino al 45 per cento del danno subito fermo restando, a carico del beneficiario, un onere non inferiore al 2 per cento della rata di ammortamento.

3. I danni sono attestati con apposita perizia giurata redatta da professionisti abilitati, iscritti ai rispettivi ordini o collegi, e, per i danni fino a 25.000 euro, con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

4. I contributi di cui al presente articolo sono erogati dal commissario delegato con propri provvedimenti, coerentemente con le previsioni del piano predisposto dal commissario medesimo ai sensi dell'art. 1, comma 4, con il quale verranno altresì identificate le tipologie d'intervento e la disciplina generale dell'assegnazione dei contributi, che sarà ispirata a criteri di rigorosa perequazione e nel rispetto dei principi generali della normativa comunitaria, e costituiscono anticipazioni su eventuali future provvidenze a qualunque titolo previste e non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni.

5. Il commissario delegato è altresì autorizzato a concedere un contributo a favore dei proprietari, di beni mobili registrati distrutti o danneggiati, fino ad un massimo di euro 15.000,00, sulla base delle spese fatturate per la riparazione, o, in caso di rottamazione, sulla base del valore del bene desunto dai listini correnti, e comunque per un importo non inferiore ad euro 5.000,00, secondo voci e percentuali di contribuzione, criteri di priorità e modalità attuative che saranno fissate dal commissario delegato stesso con propri provvedimenti.

6. È altresì concesso un contributo a favore dei soggetti che abitino in immobili sgomberati, pari all'80% degli oneri sostenuti per i conseguenti traslochi e depositi effettuati, e comunque fino ad un massimo di 5.000 euro. A tal fine gli interessati presentano apposita documentazione giustificativa di spesa.

7. Qualora i danni subiti a seguito degli eventi alluvionali siano in tutto o in parte ripianati con l'erogazione di indennizzi da parte di compagnie assicuratrici, la corresponsione dei contributi previsti dalla presente ordinanza ha luogo solo fino alla concorrenza dell'eventuale differenza.

8. La regione Marche è autorizzata a costituire un Fondo di garanzia per facilitare l'accesso al credito alle imprese danneggiate dagli eventi alluvionali di cui alla presente ordinanza, affidandone la gestione ad enti dotati della necessaria idoneità finanziaria da individuare nel rispetto delle direttive comunitarie e della direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 ottobre 2004.

*(Omissis).*

#### **Trasmissione telematica di comunicazioni all'anagrafe tributaria.**

*(Prov. dir. Agenzia entrate 2 ottobre 2006, in G.U. n. 248 del 24.10.2006)*

#### **1. Comunicazioni all'anagrafe tributaria esclusivamente per via telematica**

1.1. Le comunicazioni all'anagrafe tributaria previste dai decreti e dai provvedimenti di seguito elencati sono effettuate esclusivamente per via telematica:

a) decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41, così come modificato dal decreto interministeriale 9 maggio 2002, n. 153, riguardante la trasmissione dei dati relativi ai pagamenti effettuati a mezzo bonifico per interventi di recupero del patrimonio edilizio ai fini della detrazione di cui all'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, identificativi del mittente, dei beneficiari della detrazione e dei destinatari dei pagamenti;

b) decreto ministeriale 18 marzo 1999, concernente le comunicazioni all'anagrafe tributaria, da parte delle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici, degli estremi dei contratti di appalto, di somministrazione e di trasporto, conclusi mediante scrittura privata e non registrati;

c) decreto ministeriale 17 settembre 1999, riguardante le comunicazioni all'anagrafe tributaria degli atti di concessione, di autorizzazione e licenza emessi da uffici pubblici, relativamente ai soggetti beneficiari, di cui all'art. 6, primo comma, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni;

d) decreto ministeriale 17 settembre 1999, concernente le comunicazioni all'anagrafe tributaria delle domande di iscrizione, variazione e cancellazione negli albi, registri ed elenchi tenuti dagli ordini professionali, enti ed uffici all'uopo preposti, di cui all'art. 6, primo comma, lettera f), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni;

e) decreto ministeriale 21 ottobre 1999, riguardante le comunicazioni all'anagrafe tributaria, da parte degli uffici marittimi e degli uffici della motorizzazione civile, sezione nautica, di dati e di notizie relativi alle iscrizioni ed alle note di trascrizione di atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali di godimento, nonchè alle dichiarazioni di armatore, concernenti navi, galleggianti ed unità da diporto, o quote di essi, di cui all'art. 6, primo comma, lettera f), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni;

f) decreto ministeriale 21 ottobre 1999, riguardante le comunicazioni all'anagrafe tributaria, da parte del registro aeronautico nazionale e dei direttori delle circoscrizioni di aeroporto, dei dati e delle notizie relativi alle iscrizioni, alle variazioni e cancellazioni, di cui all'art. 6, primo comma, lettera f), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni;

g) decreto ministeriale 27 gennaio 2000, riguardante le comunicazioni all'anagrafe tributaria, degli elenchi delle persone fisiche che hanno corrisposto interessi passivi, premi di assicurazione e contributi previdenziali, previsti dall'art. 78, commi 25 e 26, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, predisposti dai soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, dalle imprese assicuratrici e dagli enti previdenziali;

h) decreto interministeriale 27 giugno 2000, riguardante le comunicazioni all'anagrafe tributaria, da par-

te di aziende, istituti, enti e società, dei dati e delle notizie riguardanti i contratti di assicurazione, ad esclusione di quelli relativi alla responsabilità civile ed all'assistenza e garanzie accessorie, relativamente ai soggetti contraenti, di cui all'art. 6, primo comma, lettera *g-ter*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 e successive modificazioni;

*i*) decreto interministeriale 27 giugno 2000, riguardante le comunicazioni all'anagrafe tributaria, da parte di aziende, istituti, enti e società, dei dati e delle notizie riguardanti i contratti di somministrazione di energia elettrica, relativamente agli utenti, di cui all'art. 6, primo comma, lettera *g-ter*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 e successive modificazioni.

1.2. Le comunicazioni del punto 1.1 possono essere sostituite, in caso di esito negativo del controllo di qualità da parte dell'Agenzia delle entrate, attraverso la procedura descritta nel punto 3 del presente provvedimento.

## 2. Modalità di trasmissione

2.1. I soggetti obbligati all'effettuazione delle comunicazioni di cui al punto 1.1, ad esclusione di quelli indicati nella lettera *a*), utilizzano il servizio telematico Entratel o il servizio Internet in relazione ai requisiti da essi posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

2.2. Gli stessi soggetti possono avvalersi, per la trasmissione dei dati indicati nel punto 1, degli intermediari di cui all'art. 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni.

## 3. Modalità della trasmissione sostitutiva

3.1. L'Agenzia delle entrate, a seguito del controllo della qualità dei dati contenuti nelle comunicazioni, invita, con lettera raccomandata, i soggetti che hanno effettuato una delle comunicazioni obbligatorie all'anagrafe tributaria, a trasmettere una comunicazione sostitutiva della precedente.

3.2. La trasmissione di un file in sostituzione di un altro precedentemente inviato, viene effettuata utilizzando la procedura prevista in ambiente Entratel o Internet.

## 4. Trattamento dei dati

4.1. I dati e le notizie che pervengono all'anagrafe tributaria sono raccolti e ordinati su scala nazionale al fine della valutazione della capacità contributiva, nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali dei contribuenti.

4.2. I dati e le notizie raccolti, che sono trasmessi nell'osservanza della normativa in materia di riservatezza e protezione dei dati personali, sono inseriti nei sistemi informativi dell'anagrafe tributaria e sono trattati, secondo il principio di necessità, riducendo al minimo l'utilizzazione dei dati personali, mediante analisi selettive che consentono l'individuazione del contribuente in caso di avvio delle attività istruttorie per l'esecuzione dei controlli fiscali.

## 5. Sicurezza dei dati

5.1. La sicurezza nella trasmissione dei dati di cui

al punto 1, è garantita dal sistema di invio telematico dell'anagrafe tributaria, che è basato su un meccanismo di autorizzazione a doppio fattore, consistente in un codice identificativo dell'utente abbinato ad una specifica password. Per usufruire di alcuni servizi erogati in rete è previsto l'inserimento di un ulteriore codice PIN personale dell'utente, non utilizzabile da altri soggetti. La riservatezza nella trasmissione dei dati è altresì realizzata attraverso un meccanismo basato su chiavi «asimmetriche» che garantiscono la cifratura dell'archivio da trasmettere.

5.2. La sicurezza degli archivi del sistema informativo dell'anagrafe tributaria è garantita da misure che prevedono un sistema di autorizzazione per gli accessi e di conservazione di copie di sicurezza per il tempo necessario all'espletamento del controllo fiscale.

## 6. Consultazione del Garante per la protezione dei dati personali

6.1. Il Garante per la protezione dei dati personali, consultato all'atto della predisposizione del presente provvedimento ai sensi dell'art. 154, comma 5, del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, ha reso il previsto parere in data 26 luglio 2006.

## 7. Termini delle trasmissioni

7.1. Le comunicazioni sono effettuate entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello cui sono riferiti i dati.

7.2. Per l'anno 2005, le comunicazioni sono effettuate entro il 28 febbraio 2007.

## 8. Specifiche tecniche

8.1. Gli archivi contenenti le informazioni da inviare all'anagrafe tributaria sono predisposti secondo il formato descritto, distintamente per ciascuna tipologia di comunicazione, negli allegati tecnici al provvedimento 10 marzo 2005.

## 9. Software di controllo

9.1. Per effettuare la trasmissione telematica delle comunicazioni di cui al punto 1, ad esclusione di quelle indicate nella lettera *a*), è fatto obbligo di utilizzare i prodotti software di controllo distribuiti gratuitamente dall'Agenzia delle entrate, al fine di verificare la congruenza dei dati comunicati con quanto previsto dalle rispettive specifiche tecniche.

9.2. Gli archivi devono essere di dimensioni non superiori a 3 Megabyte.

## 10. Ricevute

10.1. La trasmissione si considera effettuata nel momento in cui è completata la ricezione del file contenente le comunicazioni, salvo i casi in cui il file venga scartato per uno dei seguenti motivi:

*a*) mancato riconoscimento del codice di autenticazione per il servizio Entratel e del codice di riscontro per il servizio Internet, in base alle modalità descritte, rispettivamente, al paragrafo 2 ed al paragrafo 3 dell'allegato tecnico al decreto 31 luglio 1998 e successive modificazioni;

*b*) codice di autenticazione per il servizio Entratel o codice di riscontro per il servizio Internet duplicato, a fronte di invio dello stesso file avvenuto erroneamente più volte;

c) file non elaborabile, in quanto non predisposto utilizzando il software di controllo di cui al punto 9;

d) mancato riconoscimento del soggetto tenuto alle comunicazioni, nel caso di trasmissione telematica effettuata da un intermediario;

e) file che presenta errori, tali da pregiudicare le informazioni contenute in esso, in misura maggiore di un terzo del totale dei record di dettaglio trasmessi. Gli esiti, di cui al presente punto, sono comunicati sempre per via telematica all'utente che ha effettuato la trasmissione del file, che è tenuto a riproporre la trasmissione corretta entro i termini previsti.

10.2. Nell'ipotesi di cui al punto 10.1, lettera e), al fine di poter consentire la rielaborazione dei dati, il termine previsto è prorogato di trenta giorni.

10.3. L'Agenzia delle entrate attesta l'avvenuta presentazione delle comunicazioni mediante una ricevuta, contenuta in un file, munito del codice di autenticazione per il servizio Entratel, o del codice di riscontro per il servizio Internet, generati secondo le modalità descritte, rispettivamente, al paragrafo 2 dell'allegato tecnico ed al paragrafo 3 dell'allegato tecnico *ter* al decreto 31 luglio 1998 e successive modificazioni. In essa sono indicati i seguenti dati:

a) la data e l'ora di ricezione del file;

b) l'identificativo del file attribuito dall'utente;

c) il protocollo attribuito al file, all'atto della ricezione dello stesso;

d) il numero delle comunicazioni contenute nel file.

10.4. Salvo cause di forza maggiore, le ricevute so-

no rese disponibili per via telematica entro cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio del file all'Agenzia delle entrate e per un periodo non inferiore a trenta giorni lavorativi.

**Mancata conversione in legge del decreto-legge 29 settembre 2006, n. 261, recante: «Interventi urgenti per la riduzione del disagio abitativo in favore di particolari categorie sociali».**

(Comunicato del Min. grazia e giustizia in G.U. n. 256 del 3.11.2006)

(Per notizia. Il decreto legge 29 settembre 2006, n. 261, è stato pubblicato in questa Rivista n. 19/2006, 1552).

**Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di settembre 2006, ai sensi dell'articolo 110, comma 9, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.**

(Prov. dir. Agenzia entrate 19 ottobre 2006, in G.U. n. 250 del 26.10.2006)

(Per notizia).

## CHIARIMENTI MINISTERIALI

**Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Operazioni di credito - Ipoteca iscritta a garanzia di un contratto di apertura di credito in conto corrente, successivamente trasformatosi in contratto di mutuo fondiario - Trattamento tributario.**

(Ris. 17 ottobre 2006, n. 2/T, dell'Agenzia del territorio)

«È pervenuta alla Scrivente, da parte di uno studio legale, una richiesta di chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile alle annotazioni di conferma, di frazionamento e di cancellazione di una ipoteca iscritta a garanzia di un contratto di apertura di credito in conto corrente, successivamente trasformatosi in contratto di mutuo fondiario.

Il quesito si innesta su di una fattispecie negoziale del tutto peculiare, la cui articolazione è stata sintetizzata da questa Agenzia, nei suoi aspetti essenziali, nella Risoluzione n. 1 del 22 settembre 2005 (in *Boll. Trib.* 2006, pag. 400).

In tale occasione, erano stati richiesti chiarimenti circa l'applicabilità o meno del particolare regime fiscale di cui all'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, alla formalità di annotazione di conferma dell'ipoteca iscritta a garanzia di un contratto di apertura di credito in conto corrente, poi trasformatosi in contratto di mutuo fondiario.

Con la richiamata risoluzione - emanata, peraltro, su con-

forme parere dall'Avvocatura Generale dello Stato, sentito il Comitato Consultivo - la Scrivente, rinvenendo nel contratto di mutuo, successivo al contratto di apertura di credito, un negozio novativo rispetto all'originario rapporto di credito in conto corrente (poi trasformatosi), ne ha fatto discendere da un lato la non configurabilità della ipotizzata natura unitaria dell'operazione, dall'altro la sua non integrale riconducibilità, sotto il profilo tributario, al particolare regime sostitutivo previsto dall'art. 15 del D.P.R. 601/73 <sup>(1)</sup>.

Con il nuovo quesito, alla luce dell'orientamento assunto con la richiamata Risoluzione, vengono invece chiesti chiarimenti sul trattamento fiscale in concreto applicabile alle formalità di annotazione di conferma, di frazionamento e di cancellazione dell'ipoteca oggetto di conferma.

Al riguardo, si osserva che, una volta esclusa la riconducibilità dell'articolata e complessa operazione di trasformazione in parola dall'ambito di operatività del predetto regime sostitutivo, non v'è dubbio che le formalità di annotazione da eseguire a margine dell'ipoteca di cui trattasi - originariamente iscritta a garanzia di un rapporto di apertura di credito in

(1) Si ritiene opportuno evidenziare, peraltro, che ad analogo conclusione è pervenuto anche il Consiglio Nazionale del Notariato, nello Studio n. 88/2005/T.



conto corrente, successivamente trasformatosi in mutuo fondiario - debbano essere sottoposte al trattamento tributario ordinario previsto per ciascuna singola formalità dalla Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Tanto premesso, si ritiene che il trattamento fiscale applicabile alle specifiche annotazioni oggetto del quesito possa essere così sintetizzato:

- annotazione di conferma dell'ipoteca iscritta a garanzia di un contratto di apertura di credito in conto corrente convertito in mutuo: imposta ipotecaria in misura fissa, ai sensi dell'art. 14 della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/90 ("Qualunque altra annotazione non specificamente contemplata");

- annotazione di frazionamento dell'ipoteca oggetto di conferma: imposta ipotecaria in misura fissa, ai sensi dell'art. 14 della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/90;

- annotazione di cancellazione dell'ipoteca oggetto di conferma: imposta ipotecaria proporzionale (0,50%), ai sensi dell'art. 13 della stessa Tariffa».

**Imposte e tasse - Calamità naturali - Terremoto novembre 1980 e febbraio 1981 - Erogazione ad Enti pubblici del contributo di cui all'art. 36, comma 12, del D.L. n. 331/1993 per le operazioni dipendenti da contratti conclusi prima del 29 giugno 1993 e fatturate dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre 1995, per la costruzione, ricostruzione e ristrutturazione degli edifici e delle opere pubbliche danneggiati a seguito degli eventi sismici nelle regioni Campania, Basilicata e Puglia - Spetta.**

(Ris. 19 settembre 2006, n. 105/E, dell'Agenzia delle entrate)

«Con le note a margine indicate codeste Direzioni Regionali hanno chiesto chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 36, commi 12 e 12-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge del 29 ottobre 1993, n. 427. In particolare, è stato chiesto se gli enti pubblici possano beneficiare del contributo di cui all'articolo 36, comma 12 del citato decreto legge n. 331 del 1993 per le operazioni dipendenti da contratti conclusi prima del 29 giugno 1993 e fatturate dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre 1995, per la costruzione, ricostruzione e ristrutturazione degli edifici e delle opere pubbliche danneggiati a seguito degli eventi sismici verificatisi nel novembre 1980 e nel febbraio 1981, nelle regioni Campania, Basilicata e Puglia.

Al riguardo, il menzionato articolo 36, comma 12 del decreto legge n. 331 del 1993, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, prevede che: "Ai fini del completamento della ricostruzione e della ristrutturazione degli edifici e delle opere pubbliche e di pubblica utilità distrutti o danneggiati per effetto degli eventi sismici verificatisi nel novembre 1980 e nel febbraio 1981 nelle regioni Campania, Basilicata e Puglia, è concesso, fino al 31 dicembre 1995, ai soggetti danneggiati, ... un contributo nella misura massima del 19 per cento commisurato ai corrispettivi, al netto dell'I.V.A., relativi all'acquisto di beni utilizzati ed alla prestazione di servizi ricevuti, anche in dipendenza di contratti di appalto, nella costruzione, ricostruzione o riparazione degli edifici distrutti o danneggiati ...".

Lo stesso contributo, che in ogni caso non può essere superiore alla somma corrisposta a titolo di IVA, non spetta: "sui corrispettivi che hanno beneficiato dell'esenzione dell'imposta sul valore aggiunto prevista dall'articolo 13, comma 1, della legge 10 febbraio 1989, n. 48, e successive proroghe" e "nelle ipotesi in cui l'imposta addebitata per rivalsa abbia dato luogo a detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ...".

Inoltre, in attuazione del più volte citato articolo 36, commi 12 e 12-bis del decreto legge n. 331 del 1993, l'articolo 1, secondo comma del decreto interministeriale 12 gennaio 1995 - che riproduce il contenuto della disposizione di cui al citato articolo 36, comma 12-bis - dispone che "il contributo

non può essere concesso, relativamente alle operazioni dipendenti da contratti relativi alla costruzione, alla ricostruzione, alla ristrutturazione delle opere pubbliche e di pubblica utilità conclusi entro il 29 giugno 1993 nei confronti dello Stato e degli enti ed istituti indicati nell'ultimo comma dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, che siano state fatturate e registrate ai sensi dell'articolo 21, 23 e 24 dello stesso decreto n. 633, entro il 31 dicembre 1993".

Infine, con circolare del 3 ottobre 1995, n. 256 <sup>(1)</sup> dell'ex Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso Tributario sono state ampiamente illustrate tali modalità di concessione del contributo sotto forma di rimborso, unitamente alle procedure contabili per la erogazione dello stesso.

In particolare, si evidenzia che l'articolo 36, comma 12-bis individua due elementi ostativi alla concessione del contributo:

- la conclusione, entro il 29 giugno 1993, dei contratti relativi alla costruzione, ricostruzione e ristrutturazione delle opere pubbliche e di pubblica utilità, nei confronti dello Stato e degli enti pubblici territoriali;

- la fatturazione e la registrazione, entro il 31 dicembre 1993, delle suddette operazioni.

A tal proposito, la Direzione Regionale della Campania, nel recepire il parere espresso dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato di Salerno del 2 ottobre 1997, n. 12740, ha impartito, con nota del 20 ottobre 1997, n. 7249/97, istruzioni ai dipendenti Uffici riconoscendo l'alternatività dei due presupposti temporali sopra elencati, per la non concessione del contributo agli Enti richiedenti. Pertanto, come precisato dall'Avvocatura Distrettuale di Salerno "... basta la presenza di anche una sola di tali circostanze per escludere la legittimità del pagamento del contributo".

Di diverso avviso è la Corte di Appello di Salerno che con sentenza del 15 gennaio 2002, n. 400/2002, depositata il 13 maggio 2005, ha accolto l'appello del Comune di Mercato San Severino, statuendo che "per volontà espressa ed univoca possono e devono usufruire del contributo le operazioni che, ancorchè relative a contratti conclusi prima del 29.6.93, come nel caso di specie, siano state fatturate dopo il 31.12.93. Come esattamente rilevato dall'interpellante tale volontà rispondeva alla ricostruzione sistematica delle agevolazioni fiscali in materia".

Tale sentenza, se pur in contrasto con il citato parere del 2 ottobre 1997, n. 12740 reso dall'organo legale, dallo stesso è stata ritenuta ben motivata, con la conseguenza che ne sconsigliava l'impugnativa per cui la stessa passava in cosa giudicata.

La stessa Avvocatura, in seguito ad altro atto di citazione di chiamata in causa del Comune di Ricigliano, ha ritenuto di "non poter confermare il contenuto del parere di cui all'avvocazia n. 12740 del 2/10/1997 nella parte in cui ricollega l'esclusione del diritto al contributo previsto dall'art. 36, 12 comma del D.L. n. 331/1993 convertito nella legge n. 427/1993 alla presenza anche di uno solo dei due requisiti temporali menzionati nel successivo comma 12-bis e poi riprodotti nel D.I. applicativo del 12/1/1995, deponendo in senso contrario sia un'interpretazione rigidamente letterale della norma la quale - lungi dal contenere particelle disgiuntive e/o avversative che possano indurre a ritenere la sufficienza della presenza alternativa dei requisiti predetti - menziona due elementi coordinati tra di loro (operazioni dipendenti da contratti "conclusi entro il 29/6/1993", "che siano state fatturate e registrate ... entro il 31/12/1993"), sia un'esegesi di tipo sistematico, in quanto le operazioni che avessero presentato il doppio requisito temporale cui il comma 12-bis ricollega l'esclusione del beneficio avrebbero già goduto dell'esenzione dal pagamento dell'IVA, precedentemente prevista dalla legislazione post-sismica". Con la menzionata nota, il medesimo organo legale invitava l'ufficio locale di Salerno "ad attenersi

(1) In Boll. Trib. 1995, pag. 1568.

per il futuro all'interpretazione propugnata dai giudici di appello, con la conseguenza che, nella fattispecie in esame, potrebbero legittimamente essere escluse dal beneficio soltanto quelle operazioni che fossero state fatturate entro il 31/12/1993".

Tanto premesso, la scrivente è dell'avviso che questa seconda interpretazione dell'Avvocatura distrettuale di Salerno vada condivisa, come per altro rappresentato da codeste istanti Direzioni Regionali. Ciò in quanto dall'interpretazione logico-sistemica delle disposizioni agevolative in commento, si evince che causa ostativa alla concessione del contributo nei confronti dello Stato e degli enti pubblici territoriali, sia la concorrenza di entrambi i presupposti, ossia la conclusione, entro il 29 giugno 1993, dei contratti relativi alla costruzione, ricostruzione e ristrutturazione delle opere pubbliche e di pubblica utilità, nei confronti dello Stato e degli enti pubblici territoriali e la fatturazione e la registrazione, entro il 31 dicembre 1993, delle suddette operazioni.

La *ratio* della norma in commento è, infatti, quella di erogare un contributo per compensare l'aumento di aliquota dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni concernenti la ricostruzione del patrimonio edilizio privato e pubblico (di cui alle lettere *c*) ed *f*) dell'articolo 5, primo comma del decreto legge 5 dicembre 1980, n. 799), che fino al 30 giugno 1993 risultavano esenti, ai sensi dell'articolo 36, comma 13 del d.l. 28 aprile 1993, n. 131.

Pertanto, la presenza di anche una sola delle due sopra elencate condizioni non esclude la legittimità del pagamento del contributo, con la conseguenza che lo Stato e gli enti pubblici territoriali possono beneficiare del contributo per le operazioni relative ai contratti di costruzione, ricostruzione e ristrutturazione, stipulati entro il 29 giugno 1993 e fatturate dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre 1995».

**Imposte e tasse - Convenzioni internazionali - Stati Uniti - Royalties corrisposte a società con sede negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia - Interpretazione dell'art. 25, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973.**

(Ris. 12 luglio 2006, n. 86/E, dell'Agenzia delle entrate)

«Nel 1997 i soggetti titolari dei brevetti (di seguito *licensors*) rilevanti ai fini dell'utilizzo del modello tecnologico internazionale beta-standard, utilizzato principalmente per la compressione di dati video, hanno sottoscritto un accordo plurilaterale (*Agreement among licensors*) finalizzato a consentire a chiunque lo volesse di acquisire un'unica licenza comprensiva della possibilità di utilizzare tutti i brevetti essenziali relativi al predetto modello beta-standard.

Nel medesimo accordo, inoltre, i *licensors* manifestavano l'esigenza, al fine di semplificare il più possibile l'accesso a beta-standard, di attribuire tutte le licenze a livello mondiale ad un unico soggetto, in modo che esso fosse l'unica controparte contrattuale nei confronti dei terzi.

Gli stessi, pertanto, hanno sottoscritto il contratto denominato "*License from licensor to licensing administrator*", col quale ogni *licensor* ha attribuito alla società istante Alfa, con sede negli Stati Uniti, le seguenti facoltà:

a) licenza a livello mondiale per l'utilizzo dei vari brevetti essenziali concernenti beta-standard e per la vendita dei prodotti derivanti dall'impiego della citata tecnologia;

b) diritto di concedere in sub-licenza a terzi i menzionati brevetti essenziali.

Tale ultima facoltà deve essere esercitata nel rispetto delle previsioni contenute in un contratto denominato "*Licensing administrator agreement*" ed utilizzando un formulario contrattuale prestabilito dai *licensors* (*beta patent portfolio license*). Qualora la società istante decidesse di avvalersi della facoltà sub lettera a), la stessa sarà tenuta a pagare ad ogni *licensor* una *royalty* di importo variabile a seconda del tipo di prodotto, dell'ammontare di prodotti venduti e del numero dei titolari della licenza in questione.

Diversamente, nell'ipotesi di cui alla lettera b), la società istante non dovrà corrispondere alcun canone ai *licensors*, limitandosi a trasferire agli stessi le *royalties* pagate dai sub-licenziatari.

Viene precisato che, attualmente, la società istante si limita ad operare quale intermediaria nella concessione delle sub-licenze a terzi (ricevendo un compenso pari ad una percentuale delle *royalties* pagate dai sub-licenziatari) e che la stessa non viene assoggettata a tassazione negli Stati Uniti sulle suddette *royalties*, atteso che esse sono tassate in capo ai singoli *licensor*.

La società istante chiede di conoscere, con riferimento all'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni, quale sia il trattamento tributario relativo alle *royalties* corrisposte alla stessa dai sub-licenziatari italiani.

*Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.* A parere della società istante non è possibile applicare, con riferimento alle *royalties* in uscita dal nostro Paese, l'art. 12 della Convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti, dovendosi piuttosto far ricorso - di volta in volta - al Trattato contro le doppie imposizioni stipulato tra l'Italia e lo Stato di residenza del *licensor*.

L'istante, infatti, è del parere che la società Alfa non possa essere considerata come "beneficiario effettivo" delle suddette *royalties*, in quanto tale qualifica spetta, invece, ai singoli *licensors*.

Ad una siffatta conclusione si giungerebbe - a parere dell'istante - mediante un'interpretazione del concetto di "beneficiario effettivo" che dia prevalenza alla sostanza piuttosto che alla forma e che sia condotta, come previsto dal paragrafo 2 del Commentario all'art. 10 del Modello OCSE, "alla luce dello scopo e delle finalità della Convenzione". In tal modo - secondo la società istante - è possibile individuare una definizione di "beneficiario effettivo" in base alla quale il percettore del reddito deve avere titolo non solo giuridico, ma anche economico ai proventi che percepisce e questi devono essere a lui fiscalmente imputabili.

Nel caso di specie tali requisiti si verificherebbero con riferimento ai singoli *licensors*, mentre la società istante sarebbe un mero intermediario nella percezione di redditi di spettanza degli stessi.

La soluzione prospettata sarebbe confortata dalle risoluzioni n. 431 del 7 maggio 1987 e n. 104 del 6 maggio 1997, nonché dalla circolare n. 306 del 23 dicembre 1996 <sup>(1)</sup>.

Nell'eventualità in cui fosse accolta una tale interpretazione, l'istante ritiene che il sostituto d'imposta italiano possa applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, la Convenzione intercorrente tra l'Italia e lo Stato di residenza del *licensor* sulla base della seguente documentazione:

- certificazione rilasciata dalle autorità fiscali del Paese di residenza del *licensor* attestante la sua residenza fiscale;
- dichiarazione del *licensor* relativa al possesso dei requisiti per poter beneficiare della Convenzione e all'assenza di una sua stabile organizzazione in Italia;
- documento elaborato dalla società attestante la quota parte delle *royalties* di fonte italiana spettante al singolo *licensor*.

*Parere dell'Agenzia delle entrate.* La fattispecie in esame concerne il trattamento fiscale applicabile, ai fini convenzionali, alle *royalties* corrisposte alla società istante da soggetti residenti in Italia.

Al riguardo l'articolo 12 della Convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti, ratificata con Legge 11 dicembre 1985, n. 763, dopo aver dettato - al paragrafo 1 - il principio in base al quale i canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in quest'ultimo Stato, riserva - al paragrafo 2 - una potestà impositiva concorrente allo Stato della fonte.

La disposizione, tuttavia, limita l'esercizio di tale potestà

(1) *Rispett. in Boll. Trib. 1987, pag. 1386, 1997, pag. 776, 1997, pag. 131.*

impositiva concorrente determinando un tetto massimo per l'imposta che può essere applicata.

Più precisamente, si prevede che i canoni possono essere tassati anche nello Stato contraente dal quale essi provengono, ma "se l'effettivo beneficiario dei canoni è un residente dell'altro Stato contraente" l'imposta applicata da tale Stato non può superare determinati importi.

Al riguardo, il Commentario al Modello OCSE afferma che il requisito del "beneficiario effettivo" - presente in alcuni articoli del Modello di Convenzione - è stato introdotto per spiegare il significato dell'espressione "pagati a un residente".

Più precisamente, si è voluto in tal modo chiarire che lo Stato della fonte non è obbligato a rinunciare alla propria potestà impositiva sui redditi derivanti da interessi o da *royalties* soltanto perché tali redditi sono stati percepiti direttamente da un residente di uno Stato con cui lo Stato della fonte ha concluso una convenzione (cfr., ad esempio, il paragrafo 2 del Commentario all'art. 11 nonché all'art. 12 del Modello OCSE).

Lo sgravio o l'esenzione relativamente ad un reddito è concessa dallo Stato della fonte ad un residente dell'altro Stato contraente per evitare in tutto o in parte la doppia tassazione che potrebbe altrimenti sorgere dalla concorrente tassazione del medesimo reddito da parte dello Stato di residenza.

Nel caso in cui un elemento di reddito è percepito da un soggetto che opera in qualità di agente, fiduciario o comunque di intermediario, sarebbe contrario alle finalità delle Convenzioni che lo Stato della fonte concedesse tale sgravio o esenzione soltanto perché l'immediato percettore del reddito è residente dell'altro Stato contraente. In questa ipotesi, infatti, l'immediato percettore del reddito non ne è considerato possessore ai fini dell'imposizione nel suo Stato di residenza e dunque non potenzialmente soggetto a doppia tassazione.

Le considerazioni suesposte rendono necessaria un'indagine del ruolo svolto dalla società istante - non compatibile con le prerogative esercitabili in sede di interpello - al fine di stabilire se la stessa possa essere considerata "beneficiaria effettiva" delle *royalties* pagate dai sub-licenziatari residenti in Italia o se tale qualifica spetti ai singoli *licensors*.

Nell'istanza di interpello si afferma che:

- dai contratti che regolano i rapporti tra i *licensors* e la società istante emerge che gli stessi, al fine di rendere più facilmente accessibile la tecnologia beta-standard, hanno attribuito all'istante il compito di provvedere alla concessione delle sub-licenze ai terzi, consentendo in tal modo a questi ultimi di trattare con un'unica controparte contrattuale, anziché stipulare separati contratti di licenza con i singoli titolari dei brevetti;

- alla società istante è stata concessa una licenza a livello mondiale per l'utilizzo dei vari brevetti essenziali relativi a beta-standard, la quale include il diritto di concedere la stessa in sub-licenza a terzi;

- la società agisce esclusivamente quale intermediaria nella concessione delle sub-licenze a terzi (*licensing administrator*) e non provvede direttamente allo sfruttamento di beta-standard;

- nello svolgimento dell'attività di *licensing administrator*, per la quale riceve un compenso calcolato come percentuale sulle *royalties* pagate dai sub-licenziatari, la società istante deve attenersi alle disposizioni dettate dai *licensors* che limitano notevolmente la libertà di azione della stessa;

- l'istante, in particolare, non può determinare il contenuto del contratto di sub-licenza essendo tenuta ad utilizzare il formulario predisposto dai *licensors* (che stabilisce anche l'ammontare delle *royalties* da pagare) e dovendo ogni sua modifica essere approvata dagli stessi;

- la società, inoltre, si limita a raccogliere le *royalties* corrisposte dai sub-licenziatari (con riferimento alle quali è espressamente esclusa la garanzia del "riscosso per non riscosso") e a depositarle presso un conto corrente bancario vincolato, dal quale tali somme devono essere trasferite trimestralmente ai singoli *licensors*, insieme agli interessi matu-

rati sulle stesse. È fatto espresso divieto all'istante di utilizzare le somme depositate sul conto corrente per scopi diversi dalla distribuzione di esse ai *licensors*.

Alla luce di quanto affermato dalla società nell'istanza e nel presupposto che la società Alfa non sia sottoposta a tassazione negli Stati Uniti sulle *royalties* ad essa corrisposte dai sub-licenziatari, deve dedursi che la società istante non si configuri quale "beneficiario effettivo" dei redditi in questione. Tale qualifica spetterebbe, invece, ai singoli *licensors*, in capo ai quali si verifica la doppia imposizione che le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono finalizzate ad evitare.

Nel presupposto della veridicità delle affermazioni rese nell'istanza, deve ritenersi che la società, nonostante sia intestataria - in base al contratto denominato *License from licensor to licensing administrator* - delle licenze per lo sfruttamento di beta-standard, svolge sostanzialmente una funzione di intermediaria, a fronte della quale riceve un compenso a carico dei *licensors*. Tale compenso, per quanto commisurato alle *royalties* dovute dai sub-licenziatari, non è qualificabile come *royalty*, bensì come corrispettivo delle prestazioni di intermediazione rese ai titolari dei brevetti.

Ne consegue che, con riferimento alle *royalties* provenienti dal nostro Paese, non potrà trovare applicazione la Convenzione tra l'Italia e lo Stato di residenza dell'istante (percettore "materiale" del reddito); si renderà pertanto applicabile, senza limitazioni, la maggiore ritenuta (trenta per cento) prevista dall'articolo 25, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Si ricorda, infine, che - come più volte precisato dall'Amministrazione finanziaria (v. risoluzioni 24 settembre 2003, n. 183 <sup>(2)</sup>, 24 maggio 2000, n. 68 <sup>(3)</sup>, 10 giugno 1999, n. 95 <sup>(4)</sup>) - i sostituti d'imposta possono, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote convenzionali previa presentazione da parte dei beneficiari del reddito della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla Convenzione per fruire dell'agevolazione.

Tale prassi amministrativa, avendo carattere facoltativo, non comporta un obbligo di adeguamento per il sostituto d'imposta, che potrà quindi applicare comunque il regime interno di ritenuta, qualora ritenga di non doversi assumere delle responsabilità circa l'idoneità della documentazione presentata.

Con riferimento al caso in esame, pertanto, spetterà ai sostituti d'imposta valutare - di volta in volta - la pertinenza e l'attendibilità della documentazione presentata dai beneficiari effettivi dei redditi da essi corrisposti, al fine di applicare direttamente le Convenzioni tra l'Italia e i Paesi di residenza dei *licensors*.

(2) In Boll. Trib. On-line.

(3) In Boll. Trib. 2000, pag. 1390.

(4) In Boll. Trib. On-line.

**Accertamento imposte sui redditi - Elusione - Fusione di società - Rapporto delle perdite nelle fusioni - Fattispecie.**

**IRES - Fusione di società - Rapporto delle perdite nelle fusioni - Elusione fiscale - Fattispecie.**

(Ris. 24 ottobre 2006, n. 116/E, dell'Agenzia delle entrate)

«Fattispecie rappresentata. La Alfa a r.l. ha per oggetto l'esercizio di attività di costruzione e di servizi. Essa può assumere ed eseguire, tanto congiuntamente con altre imprese quanto disgiuntamente, studi, ricerche, progettazioni, lavori, opere, forniture e servizi di qualsiasi genere e natura nei settori industriali dell'energia in senso lato, della distribuzione dell'acqua potabile, della depurazione di sostanze liquide, gassose e solide, dell'ecologia, dell'ambiente, dell'edilizia civi-

le, industriale ed infrastrutturale, della sistemazione di terreni e loro bonifica, dell'estrazione mineraria, nonché della ricerca tecnologica e scientifica.

Nell'esercizio xxx, la società istante, in adempimento della disciplina contenuta nell'art. xxx che impone la c.d. "separazione societaria" tra l'attività di distribuzione di xxx e quella di vendita, ha costituito la Beta S.r.l., avente come oggetto sociale la vendita di xxx agli utenti finali.

Quest'ultima società è ad oggi controllata per il 98% da Alfa a r.l., per l'1% da Eta e per il restante 1% dalla Zeta.

In attuazione delle proprie strategie di sviluppo, la società istante ha costituito la Delta S.p.a. e ha acquistato la totalità delle azioni della Kappa S.p.a., poi trasformata in Gamma S.p.a.

La Delta S.p.a. ha per oggetto sociale l'attività di acquisto, importazione, esportazione e vendita di xxx, nonché di ricerca, coltivazione e stoccaggio di idrocarburi. Le quote di partecipazione nel relativo capitale sono attualmente possedute per intero dalla Gamma S.p.a. la quale le ha acquistate dalla Alfa a r.l.

Come risulta dalle allegare dichiarazioni dei redditi, relativi ai periodi d'imposta xxx, la Gamma S.p.a. ha perdite fiscali pregresse illimitatamente riportabili per euro xxx perdite fiscali utilizzabili fino al xxx pari ad euro xxx.

A causa di molteplici difficoltà incontrate, la società istante ha optato, nel corso dell'esercizio xxx, per la dismissione del ramo xxx, offrendo sul mercato tutti i xxx iscritti nel bilancio di Gamma S.p.a.

Tale operazione si è concretizzata nella cessione, nel mese di xxx, dell'intero ramo di azienda di xxx.

A seguito dell'operato ridimensionamento, l'assemblea straordinaria della Gamma S.p.a. ha deliberato la riduzione del capitale sociale da euro xxx ad euro xxx, previa copertura delle perdite portate a nuovo.

La presenza, nel Gruppo, di due società entrambe destinate all'attività di vendita di xxx si traduce, di fatto, in una inutile duplicazione dei costi gestionali.

Dal punto di vista organizzativo, pertanto, un'aggregazione delle due strutture organizzative comporterebbe vantaggi sia in termini di costi diretti, sia in termini di razionalizzazione nell'utilizzo delle risorse umane, considerato che nella Gamma S.p.a. opera un gruppo di tecnici che gestisce i contratti di acquisto e di vendita di xxx e che ad oggi detta società ha l'unica funzione di approvvigionare la Beta S.r.l. (come risulta dall'allegata Relazione sulla gestione del bilancio al xxx).

Inoltre, sul piano dei rapporti societari, si fanno sempre più evidenti le preoccupazioni dei soci di minoranza della Beta s.r.l. costretti, fino ad oggi, a partecipare ad un'attività d'impresa in perdita.

Detti soci intravedono, nella ristrutturazione dell'intero Gruppo, una reale opportunità per ottenere un miglioramento della redditività delle singole società.

Al riguardo, l'istante ha prospettato la seguente

*Soluzione interpretativa.* Al fine di ottenere gli obiettivi sopra prospettati, il Gruppo intenderebbe realizzare la seguente ristrutturazione societaria:

1) Gamma S.p.a. conferirebbe alla Beta S.r.l. il proprio ramo aziendale volto alla commercializzazione all'ingrosso ed alla vendita di xxx, al valore che emergerà da apposita perizia giurata redatta da un esperto ai sensi dell'art. 2465 del Codice Civile, ottenendo in cambio una quota di partecipazione nel capitale della Beta S.r.l. pari al 2%;

2) Gamma S.p.a. chiederebbe alla Tau la cancellazione dall'elenco delle società di vendita, conservando soltanto il ruolo di sub-holding di partecipazioni industriali;

3) Gamma S.p.a., infine, verrebbe fusa in Alfa a r.l.

La struttura del Gruppo al termine della riorganizzazione risulterebbe pertanto costituita da:

- Alfa a r.l. con funzione di holding;
- Beta S.r.l. partecipata al 99% da Alfa a r.l.;
- Delta S.p.a. partecipata al 100% da Alfa a r.l.

Sul piano tributario l'operazione avrebbe l'effetto di trasferire

alla capogruppo Alfa a r.l. le perdite fiscali pregresse accumulate da Gamma S.p.a., per complessivi euro xxx (di cui euro xxx illimitatamente riportabili ed euro xxx riportabili fino al xxx).

In proposito, viene specificato che il Gruppo ha esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo con scadenza il xxx.

Con riferimento all'art. 172, comma 7, del Tuir che disciplina il riporto delle perdite in caso di fusione, l'interpellante fa presente che il patrimonio netto dell'incorporanda risultante dall'ultimo bilancio (stimando per l'esercizio xxx un risultato economico pari ad euro xxx) ammonterebbe ad euro xxx e le perdite riportabili sarebbero pari a euro xxx.

Inoltre, con riferimento ai c.d. parametri di vitalità, l'ammontare dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica e quello delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e dei relativi contributi, risultante dal conto economico dell'esercizio precedente a quello in cui la fusione verrà deliberata, è superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Ciò premesso, si ritiene il progetto illustrato, ancorchè contempli operazioni individuate dall'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non possa in alcun modo assumere carattere di elusività fiscale, in quanto suffragato da valide ed esistenti ragioni economiche. Infatti, la prospettata operazione consentirebbe di razionalizzare la struttura organizzativa del Gruppo, di ridurre i notevoli costi amministrativi e finanziari, eliminando duplicazioni e sovrapposizioni, di incrementare il peso partecipativo della holding nell'unica società (Beta S.r.l.) che rimarrebbe deputata alla vendita di xxx e, infine, di raggiungere interessanti risultati economici, a vantaggio anche dei soci di minoranza.

Al disegno descritto è, dunque, sottesa una giustificazione economica e di riorganizzazione societaria che prescinde dal vantaggio di natura tributaria ottenibile dalla società incorporante per effetto del trasferimento delle perdite fiscali della società incorporata.

D'altro canto, ogni altra alternativa, a parere dell'interpellante, non garantirebbe il superamento delle difficoltà imprenditoriali e finanziarie registrate negli anni passati.

*Parere dell'Agenzia dell'entrate.* In base al disposto dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, alcuni atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, sono a certe condizioni inopponibili all'Amministrazione finanziaria, la quale ha il potere di disconoscere i vantaggi che ne derivano.

Affinchè un'operazione possa configurarsi come elusiva è necessario che:

1. rientri in una o più delle fattispecie indicate al terzo comma dello stesso articolo 37-bis;
2. sia diretta ad aggirare gli obblighi o divieti previsti dall'ordinamento;
3. sia tesa a perseguire un risparmio d'imposta disapprovato dal sistema;
4. sia priva di valide ragioni economiche.

In riferimento all'istanza in esame si esprime il seguente parere.

La libertà che l'ordinamento tributario concede al contribuente per individuare ed adottare la soluzione fiscalmente meno onerosa fra quelle praticabili incontra dei limiti quando lo stesso contribuente abusa degli istituti giuridici a sua disposizione, aggirandone la *ratio*.

A tal fine, l'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, individua una serie di operazioni che possono presentare profili elusivi ed i parametri per contrastare tali comportamenti; in tal senso, le operazioni di conferimento d'azienda e di fusione sono contemplate da detta norma fra quelle potenzialmente elusive.

Nel caso in esame, la società interpellante sottolinea come l'operazione prospettata consentirebbe la razionalizzazione della struttura del Gruppo, eliminando duplicazioni dal punto di vista operativo ed organizzativo.

Più specificamente, la Gamma S.p.a. e Beta S.r.l., entrambe controllate da Alfa a r.l., sono due società che svolgono la medesima attività di vendita di xxx.

Gamma S.p.a. in origine aveva per oggetto sociale anche l'attività di ricerca xxx ma in seguito alla cessione di detto ramo d'azienda alla Beta S.r.l. è rimasta operativa esclusivamente nel settore della vendita di xxx.

Come, infatti, illustrato nella relazione sulla gestione del bilancio di esercizio al xxx la società ha subito, nel corso del xxx, un notevole ridimensionamento a causa della cessione del suddetto ramo produttivo e della riduzione dell'attività di *trading*, e la sua unica funzione è rimasta quella di approvigionare la società di vendita Beta S.r.l.

Ciò premesso risulta, quindi, evidente che l'aggregazione delle due società di vendita di xxx, Gamma S.p.a. e Beta S.r.l., comporterebbe indubbi vantaggi, sia in termini di costi diretti, sia in termini di razionalizzazione nell'utilizzo delle risorse umane.

Tuttavia la soluzione prospettata dalla società istante, al fine di perseguire il suddetto obiettivo, appare censurabile da un punto di vista fiscale.

Occorre osservare, preliminarmente, che, nonostante le società facenti parte del Gruppo abbiano optato per il consolidato nazionale, ai sensi dell'art. 117 del Tuir, relativamente al triennio xxx, Gamma S.p.a. e Beta S.r.l. dispongono di rilevanti perdite fiscali pregresse non trasferibili alla consolidante Alfa a r.l., ai sensi dell'art. 118, comma 2, del Tuir.

Più precisamente, come si rileva dal modello Unico 2005, relativo al periodo d'imposta xxx, la Beta S.r.l. dispone di perdite fiscali illimitatamente riportabili pari ad euro xxx mentre la Gamma S.p.a. dispone di perdite fiscali illimitatamente riportabili pari ad euro xxx e di perdite fiscali riportabili a nuovo fino al xxx pari ad euro xxx.

Nel caso *de quo*, un'eventuale operazione di fusione fra due società in perdita, che *naturaliter* rappresenta la soluzione più logica e più diretta per raggiungere l'obiettivo perseguito, non genererebbe alcun vantaggio dal punto di vista fiscale.

Viceversa, la soluzione prospettata, che tra l'altro è più complessa dal punto di vista procedurale poichè comporta la realizzazione di due operazioni straordinarie (conferimento d'azienda e successiva fusione per incorporazione della società conferente nella holding), consente di trasferire le cospicue perdite fiscali di Gamma S.p.a. alla Alfa a r.l. che le potrà utilizzare per abbattere il proprio reddito imponibile.

Da ciò discende che, mentre il conferimento da parte di Gamma S.p.a. in Beta S.r.l. del proprio ramo aziendale volto alla vendita di xxx, così come un'eventuale fusione tra le due società, trova le sue ragioni economiche nell'esigenza di evitare duplicazioni societarie all'interno del Gruppo, la successiva fusione per incorporazione della società conferente, ormai divenuta una sub-holding di partecipazioni industriali, in Alfa a r.l. non risponde ad alcuna esigenza economico-aziendale ma sembra piuttosto preordinata al conseguimento di un obiettivo meramente fiscale.

Non si ravvisano, infatti, valide ragioni economiche nella fusione per incorporazione di una società (Gamma S.p.a.) completamente depotenziata che è stata mantenuta in vita al solo fine di consentire il travaso delle perdite fiscali pregresse nella capogruppo.

Per completezza di trattazione, l'analisi della scrivente si estende anche alla verifica della sussistenza dei requisiti di vitalità economica, richiesti dall'art. 172, comma 7, del Tuir, come condizione per consentire il riporto delle perdite fiscali delle società partecipanti alla fusione in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione.

A tal fine la suddetta norma prevede che le società, compresa l'incorporante, provviste di perdite da riportare, abbiano conseguito, nell'esercizio precedente a quello di delibera della fusione, un ammontare di ricavi o proventi dell'attività caratteristica e di spese per prestazioni di lavoro subordinato di ammontare superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

La disposizione in esame, la cui *ratio* è quella di contrastare le operazioni di commercio delle c.d. "bare fiscali", deve essere interpretata nel senso che i requisiti minimi di vitalità

economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, così come si ricava dal dato letterale, bensì debbano continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata.

La stessa disposizione, infatti, verrebbe privata della sua portata antielusiva qualora fosse consentito il riporto delle perdite fiscali ad una società che è stata completamente depotenziata nell'arco di tempo intercorrente fra la chiusura dell'esercizio precedente alla fusione e la deliberazione dell'operazione medesima.

Nel caso in esame, Gamma S.p.a. realizza, relativamente all'esercizio xxx, i requisiti di vitalità economica richiesti; tuttavia, come si evince dal conto economico relativo a tale esercizio, l'ammontare dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica e quello delle spese per prestazioni di lavoro subordinato sono riconducibili quasi esclusivamente all'attività di vendita di xxx.

Tale ramo d'azienda, secondo quanto prospettato nell'istanza, verrà conferito da Gamma S.p.a. nella Beta S.r.l., anteriormente alla fusione per incorporazione, con la conseguenza che al momento in cui verrà deliberata quest'ultima operazione la società conferente incorporanda risulterà completamente svuotata dell'attività economica rispetto alla quale si erano verificati, nell'esercizio xxx, i requisiti di vitalità di cui all'art. 172, comma 7, del Tuir.

Si ritiene, quindi, che Gamma S.p.a., poichè non presenta, nel momento in cui si procede alla fusione per incorporazione, la soglia minima di vitalità economica richiesta dal legislatore, possa essere considerata una "bara fiscale".

Sulla base delle suddette considerazioni l'operazione in oggetto, realizzata secondo le modalità illustrate, appare, pertanto, posta in essere al solo fine di conseguire un indebito risparmio fiscale in quanto priva di valide ragioni economiche e diretta, attraverso la fusione per incorporazione di una "bara fiscale", ad aggirare la norma di cui all'art. 172, comma 7, del Tuir.

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Determinazione - Buoni pasto concessi al personale assunto con rapporto di lavoro part-time - Non concorrono, quali compensi in natura, nei limiti dei 5,29 euro giornalieri, alla formazione della base imponibile - Applicabilità del regime agevolativo di cui all'art. 51, comma 2, lett. c), del TUIR.**

(Ris. 30 ottobre 2006, n. 118/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito*. La Federazione Alfa ritiene che, in materia di corretto trattamento fiscale da applicare ai buoni pasto, vi sia una contraddizione tra la risoluzione 15 dicembre 2004, n. 153<sup>(1)</sup>, emanata dalla scrivente, e il Decreto del Presidente del Consiglio del 18 novembre 2005.

La Federazione istante fa presente, infatti, che, contrariamente a quanto affermato dalla scrivente con la risoluzione n. 153/2004, sopra citata, il D.P.C.M. in discussione, prevede, all'art. 5, comma 1, lett. c), che al personale assunto con rapporto di lavoro part-time possono essere corrisposti comunque dei buoni pasto da parte del datore di lavoro, anche nell'ipotesi in cui l'articolazione dell'orario di lavoro non preveda il diritto alla pausa per il pranzo.

Atteso quanto sopra, la Federazione istante chiede di sapere se in tale ultima fattispecie trovi applicazione l'art. 51, comma 2, lett. c), del Tuir, o se i buoni pasto debbano concorrere alla formazione della base imponibile contributiva e fiscale, quali compensi in natura, del personale assunto con contratto a tempo parziale.

*Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.* La Federazione istante non prospetta alcuna soluzione.

*Parere dell'Agenzia delle entrate.* L'istanza di interpello perve-

(1) In Boll. Trib. 2005, pag. 286.

nuta è da ritenersi inammissibile ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, in quanto presentata da una organizzazione sindacale non per esprimere interessi personali della stessa ma interessi diffusi.

Con circolare 31 maggio 2001, n. 50, al punto n. 3.1 <sup>(2)</sup>, è stato chiarito espressamente che tra i soggetti abilitati alla presentazione dell'istanza di interpello sono esclusi i "portatori di interessi collettivi, quali le associazioni sindacali e di categoria e gli ordini professionali, fatta eccezione ovviamente per le istanze che affrontano questioni riferite alla loro posizione fiscale e non a quella degli associati, iscritti o rappresentati".

In presenza di tale causa di inammissibilità, l'istanza presentata non produce gli effetti tipici dell'interpello, di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ciò premesso, si ritiene comunque opportuno esaminare nel merito la fattispecie prospettata nell'istanza e fornire il seguente parere, reso nel quadro dell'attività di consulenza generica disciplinata dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99 <sup>(3)</sup>.

In via preliminare, occorre fare un breve richiamo alla normativa vigente in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Ai sensi dell'art. 51, comma 1, del Tuir, "il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

Lo stesso art. 51 del Tuir, al comma 2, lett. c), prevede poi che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente "le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240 (5,29 euro), le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione".

Tale ultima previsione normativa costituisce però una deroga al principio di onnicomprensività che caratterizza la tipologia di reddito in discussione ed è ispirata dalla volontà del legislatore di detassare le erogazioni ai dipendenti che si ricollegano alla necessità del datore di lavoro di provvedere alle esigenze alimentari del personale che durante l'orario di lavoro deve consumare il pasto.

Nel caso specifico dei buoni pasto, si fa presente che gli stessi, rientrando tra le prestazioni sostitutive del servizio di mensa, sono esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, nei limiti sopra indicati.

In merito, la scrivente ha ritenuto opportuno precisare, con risoluzione n. 15 dicembre 2004, n. 153, che "ove l'orario di lavoro non preveda la fruizione della pausa pranzo, i buoni pasto eventualmente corrisposti da parte del datore di lavoro, non essendo destinati a realizzare una prestazione sostitutiva del servizio di vitto, concorreranno alla determinazione del reddito di lavoro dipendente (e della base imponibile contributiva), al pari degli altri compensi in natura percepiti".

La stessa risoluzione n. 153/2004 si rifà, peraltro, a precedenti documenti di prassi amministrativa quali, ad esempio, la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 <sup>(4)</sup>, che, al punto 2.2.3., chiarisce che i buoni pasto devono "consentire soltanto l'espletamento della prestazione sostitutiva nei confronti dei dipendenti che ne hanno diritto".

La scrivente ha espresso il parere sopra citato ritenendo che, in assenza di una specifica previsione in materia, solo i dipendenti che osservano un orario di lavoro che prevede una pausa per il vitto abbiano diritto ai buoni pasto.

Ciò premesso, va considerato che sono recentemente intervenute disposizioni normative che hanno rinnovato il com-

parto dei servizi sostitutivi di mensa aziendale mediante buoni pasto.

Al riguardo, l'art. 14-ter et vicies del decreto legge 30 giugno 2005, n. 115, inserito in sede di conversione della legge 17 agosto 2005, n. 168, recante disposizioni urgenti per assicurare la funzionalità di settori della pubblica amministrazione, al fine di concorrere al conseguimento di più elevati livelli di produttività, ha previsto l'emanazione di un decreto diretto, tra l'altro, a disciplinare le caratteristiche del buono pasto e la regolamentazione dell'utilizzo dello stesso da parte dei lavoratori dipendenti e delle categorie assimilate.

In esecuzione della predetta delega è stato emanato il Decreto del Presidente del Consiglio del 18 novembre 2005, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 17 gennaio 2006, recante disposizioni in materia di affidamento e gestione dei servizi sostitutivi di mensa.

Tale decreto definisce, all'art. 2, comma 1, lett. c), il buono pasto come "il documento di legittimazione, anche in forma elettronica", avente determinate caratteristiche "che attribuisce al possessore, ai sensi dell'art. 2002 del codice civile, il diritto ad ottenere dagli esercizi convenzionati la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di prodotti di gastronomia pronti per il consumo, con esclusione di qualsiasi prestazione in denaro".

Lo stesso D.P.C.M. prevede poi, all'art. 5, comma 1, lett. c), che i "buoni pasto sono utilizzati, durante la giornata lavorativa anche se domenicale o festiva, esclusivamente dai prestatari di lavoro subordinato, a tempi pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non prevede una pausa per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato".

La previsione normativa sopra citata prevede, di fatto, la possibilità che anche in favore dei dipendenti assunti a tempo parziale, con un'articolazione dell'orario di lavoro che non prevede una pausa per il pranzo, siano corrisposti buoni pasto da parte del datore di lavoro.

Si deve ritenere che la nuova normativa abbia tenuto conto del fatto che la realtà lavorativa è sempre più caratterizzata da forme di lavoro flessibili. Atteso che l'art. 51, comma 2, lett. c), del Tuir fa espresso riferimento alle prestazioni sostitutive del servizio di mensa, ora disciplinate dal provvedimento in discussione, la scrivente ritiene che lo stesso provvedimento, pur non avendo natura tributaria, assuma rilevanza anche ai fini fiscali.

D'altra parte, la normativa fiscale non contiene una disciplina dettagliata delle prestazioni sostitutive di mensa limitandosi a prevederne la non concorrenza al reddito nei limiti previsti.

La risoluzione 15 dicembre 2004, n. 153, deve, pertanto, ritenersi superata.

Ne consegue che, anche i lavoratori subordinati a tempo parziale, la cui articolazione dell'orario di lavoro non preveda il diritto alla pausa per il pranzo, ove fruiscano di buoni pasto, sono ammessi a beneficiare della previsione agevolativa di cui all'art. 51, comma 2, lett. c), del Tuir.

Tali buoni pasto non concorreranno, quali compensi in natura, nei limiti dei 5,29 euro giornalieri, alla formazione della base imponibile contributiva e fiscale del lavoratore subordinato assunto con contratto a tempo parziale».

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Incentivazioni all'esodo per i lavoratori - Trattamento tributario delle somme erogate a tale titolo ex art. 19, comma 4-bis, del TUIR a seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea 21 luglio 2005, causa C-207/04.**

(Ris. 13 ottobre 2006, n. 112/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* L'Unione Industriale della Provincia di Alfa chiede di sapere se la previsione normativa contenuta nell'art. 19, comma 4-bis, del Tuir, che prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta per le somme corrisposte al fine di incentivare

(2) In Boll. Trib. 2001, pag. 841.

(3) In Boll. Trib. 2000, pag. 824.

(4) In Boll. Trib. 1998, pag. 70.

l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di cinquanta anni, se donne, e di cinquantacinque anni, se uomini, continui a trovare applicazione, anche a seguito della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, n. C-207/04, del 21 luglio 2005.

In particolare, chiede di conoscere se i sostituti d'imposta, per il periodo successivo all'adozione della sentenza, in sede di ritenute alla fonte sulle somme erogate a titolo di incentivo all'esodo agli uomini di età compresa tra i cinquanta e i cinquantacinque anni, possano derogare alla norma nazionale.

Con la sentenza sopra citata, la Corte di Giustizia Europea ha rilevato, infatti, che la norma di diritto interno sopra citata si pone in contrasto con il principio di parità di trattamento tra uomini e donne con riguardo alla formazione, alla promozione professionale e alle condizioni di lavoro, di cui all'art. 141 del Trattato istitutivo della CE e alla direttiva 76/207/CEE del 9 febbraio 1976.

*Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.* L'Unione Industriale istante ritiene possibile che i sostituti d'imposta deroghino alla norma nazionale contenuta nell'art. 19, comma 4-bis, del Tuir, ed applichino l'aliquota ridotta al cinquanta per cento sulle somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo agli uomini che al momento della cessazione del rapporto di lavoro abbiano un'età compresa tra i cinquanta e i cinquantacinque anni.

*Parere dell'Agenzia delle entrate.* L'istanza di interpello pervenuta è da ritenersi inammissibile ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D. M. 26 aprile 2001, n. 209, in quanto presentata da una organizzazione non per esprimere interessi personali della stessa ma interessi diffusi.

Con circolare 31 maggio 2001, n. 50, al punto n. 3.1 <sup>(1)</sup>, è stato chiarito espressamente che tra i soggetti abilitati alla presentazione dell'istanza di interpello sono esclusi i "portatori di interessi collettivi, quali le associazioni sindacali e di categoria e gli ordini professionali, fatta eccezione ovviamente per le istanze che affrontano questioni riferite alla loro posizione fiscale e non a quella degli associati, iscritti o rappresentati".

In presenza di tale causa di inammissibilità, l'istanza presentata non produce gli effetti tipici dell'interpello, di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ciò premesso, si ritiene comunque opportuno esaminare nel merito la fattispecie prospettata nell'istanza e fornire il seguente parere, reso nel quadro dell'attività di consulenza generica disciplinata dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99 <sup>(2)</sup>.

L'art. 19, comma 4-bis, del Tuir, introdotto, con decorrenza 1 gennaio 1998, dall'art. 5, comma 1, lett. d), n. 2), del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, e ora abrogato per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 36, comma 23, del recente D.L. 4 luglio 2006, n. 223, prevedeva che "per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di cinquanta anni se donne e di cinquantacinque anni se uomini, di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lett. a) del comma 1 dell'art. 17".

Condizione soggettiva per poter fruire della tassazione agevolata sull'incentivo all'esodo era, dunque, il compimento del cinquantesimo anno di età, per le donne, e del cinquantacinquesimo anno di età, per gli uomini, al momento dell'interruzione del rapporto di lavoro.

Proprio in merito a tale ultimo requisito soggettivo richiesto dalla norma di diritto interno, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee è intervenuta, con sentenza C-207/04 del 21 luglio 2005, dichiarando la norma sopra citata non conforme al diritto comunitario. In particolare, la Corte di Giu-

stizia delle Comunità Europee ritiene che la norma contenuta nel Tuir, laddove concede, a parità di altre condizioni, il vantaggio dell'incentivo all'esodo con aliquota ridotta in funzione dell'età del lavoratore crea condizioni di disparità di trattamento tra uomo e donna, vietate dall'art. 141 del Trattato istitutivo della Comunità Europea e dalla Direttiva 76/207/CEE del 9 febbraio 1976.

Nella sentenza C-207/04 del 21 luglio 2005, la Corte di Giustizia Europea afferma, infatti, che la Direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionali e le condizioni di lavoro, "deve essere interpretata nel senso che essa osta ad una norma" quale quella di cui all'art. 19, comma 4-bis del Tuir "che consente, a titolo di incentivo all'esodo, il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell'interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i cinquanta anni, se donne, e i cinquantacinque anni, se uomini".

Nella sentenza è fatto presente, inoltre, che, "tenuto conto dell'importanza fondamentale del principio della parità di trattamento, l'eventuale eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso, prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva 79/7, deve essere interpretata restrittivamente. Tale disposizione può applicarsi soltanto alla fissazione dell'età del pensionamento per la corresponsione delle pensioni di vecchiaia e di anzianità e alle conseguenze che ne derivano per altre prestazioni previdenziali".

Tale eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso non è dunque applicabile a un'agevolazione fiscale quale quella in discorso, considerato che la stessa non costituisce una prestazione previdenziale.

Atteso quanto sopra, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha dichiarato la differenza di trattamento prevista dall'art. 19, comma 4-bis, del Tuir, una discriminazione fondata sul sesso. In merito alla direttiva comunitaria 9 febbraio 1976, n. 76/207/CEE, sopra citata, si fa presente, per completezza, che è stata disposta l'abrogazione della stessa, con decorrenza 15 agosto 2009, ad opera della Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2006, n. 2006/54/CE, sempre riguardante l'attuazione del principio delle pari opportunità e della parità di trattamento fra uomini e donne in materia di occupazione e impiego.

Al fine di eliminare i profili di incompatibilità della normativa nazionale vigente con la normativa comunitaria, evidenziati dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee con la sentenza n. C-207/04 sopra citata, con D.L. 4 luglio 2006, n. 223, il legislatore ha ritenuto opportuno abrogare il comma 4-bis dell'art. 19 del Tuir, facendo salvi però i diritti di coloro che avevano già contrattato un piano incentivato di esodo.

Per quanto concerne gli effetti della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee sui rapporti giuridici sorti nel periodo precedente all'emanazione della stessa, e in particolare gli effetti sul rapporto tributario collegato alla tassazione applicata nei confronti dei soggetti di sesso maschile destinatari di incentivi all'esodo, che avevano un'età compresa tra i cinquanta e i cinquantacinque anni al momento dell'interruzione del rapporto di lavoro, si esprime l'avviso che le eventuali istanze di parziale rimborso dell'imposta pagata non possano trovare accoglimento.

Ciò in quanto la sentenza della Corte di Giustizia ha solamente affermato l'illegittimità della previsione di limiti differenti, tra uomini e donne, per l'accesso al beneficio.

Non ha invece affermato (nè avrebbe potuto farlo) che il legislatore italiano avrebbe dovuto estendere anche agli uomini il limite di età, più vantaggioso, previsto per le donne.

L'adeguamento alla statuizione della Corte potrebbe anche consistere, in linea teorica, nell'applicazione alla donna del limite di età, più sfavorevole (cinquantacinque anni) per l'accesso al beneficio.

Per i medesimi motivi i sostituti d'imposta, per tutto il pe-

(1) In Boll. Trib. 2001, pag. 841.

(2) In Boll. Trib. 2000, pag. 824.

riodo residuo di vigenza dell'art. 19, comma 4-bis, del Tuir, dovranno rispettarne le previsioni, operando la ritenuta alla fonte sulle somme corrisposte, a titolo di incentivo all'esodo, ai soggetti di sesso maschile che al momento della cessazione del rapporto di lavoro avevano un'età compresa tra i cinquantanta e i cinquantacinque anni».

**IRES - Consolidato nazionale - Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo - Artt. 117 e segg. del TUIR - Chiarimenti.**

(Ris. 13 ottobre 2006, n. 113/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* Con istanza presentata, in data 15 giugno 2006, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la Alfa S.p.A. (di seguito "la Società"), in persona del proprio legale rappresentante, ha chiesto dei chiarimenti relativamente alla comunicazione per l'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

In data 27 dicembre 2004, la Società ha esercitato, in qualità di consolidante, l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del Tuir (valida per il triennio 2004-2006), congiuntamente alle proprie controllate, sulla base di accordi verbali intercorsi tra la Società stessa e queste ultime.

Successivamente, i predetti accordi sono stati formalizzati in un "Contratto di Consolidamento fiscale (scambiato per corrispondenza nel mese di gennaio 2005)", sottoscritto dalla Società e da tutte le sue consolidate (cfr. allegato n. 1 all'istanza di interpello).

In base all'articolo 16, punto 8, del Regolamento relativo a detto Contratto - versione del 21 gennaio 2005 (cfr. allegato n. 2 all'istanza di interpello), è previsto che in caso di interruzione anticipata dal regime del consolidato nazionale "le perdite fiscali risultanti dalla Dichiarazione di Gruppo, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo restano alla Consolidante".

All'atto della compilazione della comunicazione (prevista dall'articolo 119 del Tuir) dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione, la Società ha inserito nella casella "Attribuzione perdite" della sezione "Dati relativi alla società" il codice "2" (attribuzione in modo proporzionale alle società che le hanno prodotte), anziché il codice "1" (attribuzione alla società o ente consolidante).

La Società ritiene di avere compiuto un errore materiale nella compilazione delle predetta comunicazione tale da far sorgere un palese contrasto tra quanto concordato tra le parti e quanto comunicato all'Amministrazione finanziaria".

Ciò posto, la Società chiede di precisare quali siano gli effetti fiscali conseguenti l'errata compilazione della casella "Attribuzione perdite" del modello di comunicazione dell'opzione in vista di una possibile interruzione anticipata dal regime.

*Soluzione prospettata dal contribuente.* La Società ritiene che l'indicazione del codice "2" nella casella in esame è da considerarsi errata poichè non è conforme alle previsioni contrattuali contenute all'articolo 16, punto 8, del citato Regolamento.

La predetta comunicazione secondo la Società - "palesemente viziata da un errore della volontà" - non produce effetti sulla volontà contrattuale delle società aderenti al regime, ma solo "sulla manifestazione della stessa all'esterno".

Più precisamente, la Società ritiene necessario rispettare il vincolo contrattuale con le controparti e, pertanto, intende porre rimedio all'errore compiuto, indicando il codice "1" nella medesima casella con l'invio della comunicazione prevista nell'ipotesi di interruzione anticipata del regime.

*Parere della Direzione Centrale.* La comunicazione relativa all'esercizio congiunto dell'opzione per il consolidato nazionale (la cui tempestiva trasmissione costituisce, ai sensi

dell'articolo 119, comma 4, lettera d), del Tuir, condizione essenziale per l'ammissione alla tassazione di gruppo) deve contenere, tra l'altro, l'indicazione relativa al criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite fiscali residue nelle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione alla scadenza del triennio (cfr. articolo 5, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004).

Nella disciplina del consolidato domestico, infatti, accanto alla regola generale contenuta nell'articolo 124, comma 4, del Tuir - secondo cui le perdite fiscali riportate a nuovo risultanti dalla dichiarazione del consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente consolidante - è prevista la possibilità che i soggetti interessati stabiliscano criteri di ripartizione diversi, purchè nel rispetto dei limiti individuati dal medesimo comma 4, dell'articolo 124 e dall'articolo 13, comma 8, del D.M. 9 giugno 2004.

Come chiarito nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E (paragrafo 4.2.2.3.)<sup>(1)</sup>, le parti possono liberamente decidere i criteri di ripartizione delle perdite residue, dovendo in ogni caso essere rispettate le seguenti condizioni:

- le perdite possono essere imputate esclusivamente alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti l'opzione perde efficacia, al termine del triennio o per sopravvenute cause interruttrive;

- l'importo massimo imputabile alla società uscente non può eccedere l'importo delle perdite trasferite al consolidato dalla medesima al netto degli utilizzi che delle stesse abbia eventualmente fatto la consolidante in sede di determinazione del reddito complessivo globale;

- le perdite attribuite devono essere della stessa qualità delle perdite originariamente trasferite, quanto a periodo di formazione e natura, cioè limitatamente o illimitatamente riportabili.

La determinazione del criterio di imputazione delle perdite fiscali residue è, quindi, caratterizzata da un'ampia libertà di scelta che permette anche la coesistenza di criteri di ripartizione diversi all'interno dello stesso consolidato.

Nelle istruzioni al modello per la comunicazione dell'opzione, in particolare, è previsto che nella casella "Attribuzione perdite" della sezione "Dati relativi alla società consolidata" vengano inseriti i codici:

- "1" se le perdite sono attribuite al soggetto consolidante;
- "2" se le perdite sono attribuite in modo proporzionale alle società che le hanno prodotte;
- "3" in tutti i casi in cui il criterio è diverso dalle precedenti modalità.

Ciò opportunamente premesso, come già sopra ricordato, l'articolo 5, comma 1, del D.M. 9 giugno 2004, subordina la validità delle scelte discrezionalmente operate dalle parti, all'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate il criterio scelto per l'attribuzione delle perdite residue in occasione dell'invio della comunicazione relativa all'avvenuto esercizio dell'opzione.

Tale obbligo di informazione preventiva (motivato dall'esigenza di contemperare adeguatamente le esigenze del controllo) preclude la possibilità di modificare la scelta comunicata, con la conseguente impossibilità di adottare, all'atto della interruzione anticipata o del mancato rinnovo, un criterio diverso da quello comunicato in sede di avvio del regime.

Nell'ipotesi di interruzione del regime di tassazione di gruppo, in particolare, l'articolo 13, comma 10, del D.M. 9 giugno 2004, stabilisce che il soggetto o ente consolidante deve comunicare all'Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento che ha determinato l'interruzione, la perdita di efficacia dell'opzione e l'importo delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto partecipante al consolidato, secondo le medesime modalità comunicate all'atto della presentazione dell'originaria comunicazione per l'avvio del regime.

In accordo a tale previsione, è stato chiarito che all'atto

(1) *In Boll. Trib.* 2005, pag. 38.



della comunicazione dell'intervenuta interruzione dal regime non si deve compilare la casella "Attribuzione perdite" che va, invece, utilizzata solo al momento dell'iniziale comunicazione dell'esercizio dell'opzione o del suo rinnovo (cfr. citata circolare n. 53/E del 2004, paragrafo 7.1.).

Ne consegue che il predetto criterio può essere modificato esclusivamente in occasione del rinnovo dell'opzione allo scadere del periodo triennale di efficacia previsto dall'articolo 117, comma 3, del Tuir.

Nel caso di specie, in linea con la normativa e la recente prassi in materia, si ritiene che sia vincolante la scelta operata dalla Società nella comunicazione di avvio del regime e che, pertanto, non sia possibile rettificare il criterio di ripartizione delle perdite residue in occasione della successiva comunicazione relativa alla interruzione anticipata del consolidato.

L'indicazione di uno dei codici a tal fine previsto dalle istruzioni al modello di comunicazione rappresenta, infatti, di per sé una valida e definitiva manifestazione di volontà in relazione alla quale non è ipotizzabile la "riconoscibilità" di un eventuale errore ("rilevante ed essenziale") mediante la successiva esibizione di elementi probatori (nella specie, il sopravvenuto accordo di consolidamento) ad opera dello stesso contribuente».

**IRES - Redditi di impresa - Confidi - Somme relative alla sottoscrizione da parte della Banca di una quota dello Strumento finanziario di partecipazione emesso dalla Società Regionale di Garanzia - Trattamento tributario.**

(Ris. 2 ottobre 2006, n. 109/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* La Banca Alfa S.p.A. (di seguito, "la Banca") ha intenzione di sottoscrivere una parte dello "Strumento finanziario di partecipazione" (di seguito "lo Strumento") emesso dalla "Società Regionale di Garanzia Beta" (di seguito, "Società di Garanzia"), società cooperativa per azioni a mutualità prevalente, che svolge l'attività di prestazione di garanzia fideiussoria relativa a finanziamenti a medio-lungo termine concessi ai soci cooperatori. In particolare, tale Strumento, emesso ai sensi degli articoli 2526, 2346, 2351 e 2541 del codice civile, presenta le seguenti caratteristiche così come descritte nella bozza di regolamento di emissione:

- lo Strumento non prevede alcuna remunerazione per i suoi sottoscrittori;

- gli importi relativi allo Strumento saranno imputati a specifica riserva del Patrimonio netto (articolo 22, comma 1, lettera e) dello statuto sociale) da utilizzare per la copertura di eventuali perdite della società derivanti dall'escussione di garanzie prestate o per l'effettuazione di appositi accantonamenti a fronte dei rischi derivanti dalle garanzie stesse;

- lo Strumento è emesso a tempo indeterminato ed i sottoscrittori hanno la facoltà di recesso non prima che siano decorsi dieci anni dal versamento degli importi sottoscritti. In caso di recesso il rimborso avverrà sulla base della consistenza della riserva ex articolo 22, comma 1, lettera i), dello statuto sociale risultante dal bilancio relativo all'esercizio in cui ha efficacia il recesso.

Ciò premesso, la Banca chiede di conoscere il parere della scrivente circa il corretto trattamento fiscale delle somme relative alla sottoscrizione dello Strumento.

*Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.* La Banca ritiene che, in base al combinato disposto degli articoli 13, comma 10 e comma 49, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 (convertito con modificazioni dalla legge 14 novembre 2003, n. 326) e dell'articolo 99, comma 3, del testo unico per le imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), le somme relative alla sottoscrizione dello Strumento emesso dalla Società siano deducibili dal reddito complessivo per un importo non superiore al 2 per cento del proprio reddito di impresa.

Ciò in quanto, sostiene l'istante, le norme sopra richiamate qualificano, sotto un profilo fiscale, le somme corrisposte per la sottoscrizione dello Strumento come contributi a fondo perduto.

*Parere dell'Agenzia delle entrate.* Come noto, l'articolo 13 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 14 novembre 2003, n. 326, disciplina l'attività di garanzia collettiva dei fidi.

Come già chiarito nella circolare n. 28/E del 21 giugno 2004 <sup>(1)</sup>, con tale articolo il legislatore ha inteso riordinare l'attività di garanzia collettiva dei fidi introducendo una compiuta disciplina dell'attività e dei soggetti legittimati al relativo esercizio tale da incentivare l'aggregazione di questi ultimi e consentirne l'ingresso nel settore dei soggetti finanziari vigilati dalla Banca d'Italia.

Il regime tributario dell'attività di garanzia collettiva dei fidi e dei Confidi è racchiuso nei commi che vanno da 45 a 51 dell'articolo 13 sopra richiamato.

In generale, ai fini delle imposte sui redditi i Confidi si considerano enti commerciali (articolo 73, lettere a) e b), del TUIR). Essi, pertanto, devono essere assoggettati al regime degli enti commerciali sia sotto il profilo del trattamento tributario, sia sotto quello degli adempimenti. Il reddito complessivo dei Confidi configura, pertanto, reddito di impresa, dovendo essere determinato secondo le disposizioni previste dal Titolo II, capo II, Sezione I, del TUIR.

In deroga alla tassazione ordinaria del reddito di impresa, l'articolo 13 sopra richiamato, al comma 46, ha previsto che il reddito realizzato da tali soggetti sia determinato senza apportare al risultato netto del conto economico le eventuali variazioni in aumento conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel TUIR medesimo. Inoltre, ai sensi del comma 18 del medesimo articolo, è vietato ai Confidi di distribuire avanzati di gestione, di ogni genere e sotto qualsiasi forma, alle imprese consorziate o socie, e ciò anche in caso di scioglimento del consorzio, della cooperativa o della società consorzile, ovvero di recesso, decadenza, esclusione o morte del consorzio o del socio.

Il comma 49 dell'articolo 13 del decreto-legge n. 269 del 2003 dispone altresì che "le quote di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale dei confidi, comunque costituiti, e i contributi a questi versati costituiscono per le imprese consorziate o socie oneri contributivi ai sensi dell'articolo 64, comma 4, del TUIR" (attuale articolo 99, comma 3). Tale ultima disposizione prevede che "i contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione". L'ultimo inciso del comma 49 dell'articolo 13 sopra citato prevede che il trattamento tributario sopra descritto "si applica anche alle imprese e gli enti di cui al comma 10, per un ammontare complessivo deducibile non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato; è salva ogni eventuale ulteriore deduzione prevista dalla legge".

Da ciò consegue, come precisato nel documento di prassi sopra richiamato, che le imprese consorziate o socie possono dedurre dal reddito le quote di partecipazione e i contributi nell'esercizio in cui vengono materialmente pagati se e nella misura in cui gli stessi risultino dovuti in base a formale deliberazione dei Confidi. La medesima disciplina fiscale trova applicazione anche ai contributi corrisposti ai Confidi, per sostenerne l'attività, corrisposti da enti pubblici e privati o da imprese di maggiori dimensioni che non possono farne parte, ovvero che non possono diventare socie degli stessi. Tuttavia, in tale ipotesi la deducibilità non è totale, ma limitata ad un ammontare complessivo pari al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato dai soggetti eroganti.

Ciò posto, con riferimento al trattamento tributario delle somme relative alla sottoscrizione da parte dell'istante di una quota dello Strumento emesso dalla Società, in ragione delle

(1) *In Boll. Trib.* 2004, pag. 1000.

particolari caratteristiche di tale Strumento la scrivente ritiene che alle stesse non sia applicabile la disciplina prevista per le quote di partecipazione e per le somme corrisposte a titolo di contributi.

Le somme versate per la sottoscrizione di tale Strumento, infatti, non sono assimilabili, sotto un profilo fiscale, a quelle versate a titolo di contributo o di quote di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale di Confidi, disciplinate dall'articolo 13 del decreto-legge n. 269 del 2003 e che rappresentano elargizioni liberali a fondo perduto.

Diversamente, le somme utilizzate per la sottoscrizione di una quota dello Strumento non sono versate a fondo perduto in quanto la bozza del regolamento di emissione prevede che in caso di recesso il sottoscrittore dello Strumento ha diritto al rimborso delle somme a suo tempo corrisposte, sulla base della consistenza della riserva ex articolo 22, comma 1, lettera i), dello statuto sociale risultante dal bilancio relativo all'esercizio in cui ha efficacia il recesso.

Pertanto, la circostanza che sulla base di un conferimento in denaro venga emesso uno strumento finanziario comporta di fatto il riconoscimento al suo portatore di un diritto di credito - seppur subordinato - relativo alla restituzione della somma versata. Tale ipotesi ben si differenzia dal versamento di un contributo a fondo perduto da parte di un soggetto che, con lo scopo di sostenere l'attività di Confidi, effettua una dazione di denaro senza diritto alcuno alla restituzione di quanto versato, sostenendo, quindi, un onere immediato e definitivo.

Inoltre, la sottoscrizione dello Strumento non può, per sua natura, essere assimilata all'acquisto di una quota di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale di Confidi, perchè solo al ricorrere di tali fattispecie è prevista l'acquisizione dello *status* di socio di Confidi a cui corrisponde, tra l'altro, una partecipazione agli utili ed alle perdite societarie, nonchè una responsabilità, nei limiti delle quote di capitale sottoscritte, per le obbligazioni sociali.

Pertanto, la scrivente ritiene che la somma versata per la sottoscrizione della quota dello Strumento non può usufruire del medesimo regime fiscale dei contributi a fondo perduto di cui all'articolo 99 del TUIR e che nell'ipotesi in cui venga esercitata la facoltà di recesso, occorrerà verificare se l'eventuale *spread* negativo (pari alla differenza tra la somma originariamente versata per la sottoscrizione dello Strumento e quella ricevuta a titolo di rimborso) possa costituire e in quale misura una perdita deducibile».

**IVA - Aliquote - Cessione di lapidi - Aliquota in misura ordinaria - Assoggettabilità.**

(Ris. 9 ottobre 2006, n. 111/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* La società, che svolge l'attività di lavorazione e vendita al dettaglio di marmi, graniti, lapidi, loculi e monumenti funebri, fa presente che alcune aziende operanti nello stesso settore (arte funeraria), nella città di ....., hanno comunicato ai propri clienti di poter applicare l'imposta sul valore aggiunto per la vendita di lapidi nella misura ridotta del 10 per cento anzichè nella misura ordinaria del 20 per cento.

Pertanto chiede quale sia la corretta aliquota applicabile.

*Soluzione prospettata.* La società ritiene che i prodotti lapidei non siano riconducibili in nessuna delle voci comprese nella specifica tabella allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, e che, pertanto, le relative cessioni debbano essere assoggettate all'IVA con l'aliquota ordinaria del 20 per cento.

*Parere dell'Agenzia delle entrate.* L'art. 26-bis del D.L. 28 dicembre 1989, n. 415, convertito dalla legge 28 febbraio 1990, n. 38, stabilisce che gli impianti cimiteriali sono servizi indispensabili parificati alle opere di urbanizzazione primaria ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

A tal fine, si considerano impianti cimiteriali le opere ed i servizi indicati nell'art. 54 del regolamento di polizia mortuaria, approvato con D.P.R. 21 ottobre 1975, n. 803.

Secondo l'interpretazione autentica del citato art. 26-bis contenuta nell'art. 1, comma 14, del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, "l'aliquota IVA prevista per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria ... si applica agli immobili indicati nell'art. 54 del D.P.R. n. 803/1975 ivi compresi i manufatti per sepoltura, nonchè le aree destinate alla costruzione ed all'ampliamento dei cimiteri (cfr. circolare n. 1-E-IV-8-480 del 2 marzo 1994, e risoluzione n. 376/E del 29 novembre 2002 <sup>(1)</sup>).

Gli immobili indicati dall'art. 54 del previgente regolamento di polizia mortuaria, oggi sostituito dal D.P.R. 10 agosto 1990, n. 285, (art. 56), relativo ai progetti di ampliamento e di costruzione dei cimiteri, riguardano "... area, via di accesso, zone di parcheggio, spazi e viali destinati al traffico interno, costruzioni accessorie (deposito di osservazione, camera mortuaria, sala di autopsia, cappella, forno crematorio, servizi destinati al pubblico ed agli operatori cimiteriali, abitazione del custode)".

Pertanto, i manufatti per sepoltura (loculi, tombe e cappelle), ceduti dalla ditta che li ha costruiti, possono rientrare fra le opere di urbanizzazione soggette all'aliquota IVA ridotta del 10 per cento di cui al n. 127-quinquies, della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La cessione di lapidi (nonchè vasi, lanterne, croci, ecc.) a sè stanti, cioè non inglobate in un manufatto per sepoltura, invece, non può essere ricondotta a tale fattispecie, come pure i lavori di restauro eseguiti su lapidi già realizzate.

Si precisa, al riguardo, che il n. 108, della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che prevedeva per i materiali e i prodotti dell'industria lapidea l'applicazione dell'aliquota d'imposta nella misura agevolata del 10 per cento, è stato soppresso dall'art. 36 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e che, a partire dal 1 ottobre 1997, il d.l. 29 settembre 1997, n. 328, convertito, con modificazioni dalla legge 29 novembre 1997, n. 410, ha elevato l'aliquota IVA applicabile ai beni in esame al 20 per cento.

D'altra parte già con la risoluzione 8 febbraio 1983, prot. n. 350577 <sup>(2)</sup>, era stato precisato che prodotto lapideo è la lastra di marmo acquistata dall'artigiano, ma non la lapide che egli realizza con il proprio lavoro, cioè sagomando la lastra, lucidandola ed incidendovi sopra delle scritte, con la conseguenza che le relative cessioni devono essere assoggettate all'IVA con l'aliquota ordinaria (cfr. anche ris. 30 luglio 1990, prot. n. 430395 <sup>(3)</sup>).

Pertanto, sulla base delle disposizioni normative attualmente vigenti, si ritiene che la commercializzazione di lapidi debba essere assoggettata all'aliquota IVA in misura ordinaria.

Eventuali lavori di riparazione, ristrutturazione ovvero restauro o rinnovamento sono in ogni caso da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota ordinaria del 20 per cento, non rientrando le dette fattispecie in alcuna norma agevolativa.

(1) *Rispett. in Boll. Trib. 1994, pag. 401, 2003, pag. 605.*

(2) *In Boll. Trib. 1983, pag. 419.*

(3) *In Boll. Trib. 1990, pag. 1407.*

**Imposta di registro - Fondi rustici - Cessione di terreni dell'Ente Regionale di Sviluppo agricolo in Puglia in favore di assegnatari coltivatori diretti - Base imponibile - Determinazione - Chiarimenti.**

(Ris. 16 giugno 2006, n. 80/E, dell'Agenzia delle entrate)

«Con nota del ..., la regione Puglia ha sottoposto alla valutazione di questa Agenzia la questione dell'imposizione in-

diretta sulle cessioni dei terreni dell'Ente Regionale di Sviluppo agricolo in Puglia (ora Regione Puglia) in favore di assegnatari coltivatori diretti.

Riguardo a tali cessioni, il soggetto istante fa presente che "... a far tempo dal luglio 2005, l'Agenzia delle Entrate di ... prima e, subito dopo, anche quella di ..., modificando un atteggiamento costantemente tenuto per anni (...) ha ritenuto di dover emettere avvisi di liquidazione per il maggior valore accertato ai sensi dell'art. 51 del T.U. 131/86".

La Regione Puglia, al riguardo, deduce che "... per costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, i beni della Riforma Fondiaria, a suo tempo espropriati per pubblica utilità, sono stati sempre considerati alla stessa stregua dei beni indisponibili, come tali, quindi, sottratti a tale destinazione solo nei modi tassativamente previsti, con apposita delibera di Giunta Regionale e con possibilità di assegnarli a favore di manuali e coltivatori abituali della terra, con obbligo, a carico del cedente, di definitivo trasferimento ad un prezzo prefissato non suscettibile di variazioni o trattative tra le parti: tale prezzo non è mai quello venale scaturente da una valutazione di mercato, in quanto deve avere la sola funzione di ristorare l'ente pubblico dalle spese sopportate per l'originario acquisto e per i miglioramenti fondiari".

L'istante osserva, inoltre, che "... i valori dichiarati negli atti di vendita di terreni della Riforma Fondiaria non sono mai stati oggetto di giudizio di congruità da parte dell'Agenzia delle Entrate, in nessuna parte del territorio nazionale, in ragione della considerazione che trattasi sempre di 'prezzo politico', privo di funzione remunerativa per l'ente concedente".

Nelle vendite di terreni già appartenenti al patrimonio regionale, in forza della estinzione del vecchio Ersap, la base imponibile, ai fini impositivi, consisterebbe, infatti, nel prezzo realmente corrisposto all'Ente Regione Puglia, individuato ai sensi degli articoli 2 - 3 - 4 della Legge Regionale 30 giugno 1999 e successive modifiche, nonché ai sensi dell'articolo 44, comma 2 del D.P.R. 26 aprile 1986. Il corrispettivo in esame scaturirebbe, in realtà, dalla somma dell'indennità di espropriazione con i due terzi delle opere di miglioramento fondiario compiute dall'ente, con la conseguenza che il valore dichiarato nell'atto di vendita risulterebbe più basso di quello determinato dalla libera contrattazione di mercato.

Fatte tali premesse, la Regione Puglia lamenta, quindi, il mutamento (in particolare da parte degli uffici di ... e ...) di un atteggiamento costantemente mantenuto per anni; cambiamento, secondo la Regione, in contrasto con l'orientamento consolidato dell'amministrazione finanziaria e della suprema Corte di cassazione. Allo scopo chiede, pertanto, a questa Agenzia di fornire chiarimenti utili a dirimere la questione.

Preliminarmente è opportuno precisare che, in materia di imposta di registro, la base imponibile, determinata ai sensi dell'articolo 43 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 è costituita:

"a) per i contratti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali, dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto (...)."

L'articolo 51 stabilisce inoltre che:

"1. ... si assume come valore dei beni o dei diritti ... quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio.

3. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro ele-

mento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni".

L'articolo 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, inoltre, dispone che: "1. L'Ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

2. L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'articolo 51 in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso.

2-bis (...).

Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o i corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48.

(...)

La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

La legge 12 maggio 1950, n. 230, oggi abrogata espressamente dall'articolo 58, n. 72 del D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, disciplinante "Provvedimenti per la colonizzazione dell'Altopiano della Sila e dei territori ionici contermini", prevedeva all'articolo 16, che "I terreni trasferiti in proprietà dell'opera debbono essere assegnati a lavoratori manuali della terra i quali non siano proprietari o enfiteuti di fondi rustici o tali siano in misura insufficiente all'impiego di mano d'opera della famiglia.

1. La qualifica di lavoratore della terra e la capacità professionale sono accertate dagli ispettori agrari provinciali competenti per territorio, giusta la disposizione dell'art. 1, lettera a), del penultimo comma, della Legge febbraio 1948, n. 114".

All'art. 17, comma 2 della sopra citata Legge, era, inoltre, previsto che: "Il prezzo di vendita in ogni caso non deve superare i due terzi della somma risultante dal costo delle opere di miglioramento compiute dall'opera di valorizzazione della Sila, nel fondo, al netto dei contributi statali, aumentato dell'indennità di espropriazione corrisposta al proprietario".

La legge regionale Puglia del 30 giugno 1999, n. 20, nel disciplinare la materia che regola la procedura di assegnazione e vendita di beni della riforma fondiaria e per dismissioni patrimoniali in favore di enti pubblici, ha previsto all'articolo 2 che: "1. La definitiva cessione in favore di abituali coltivatori diretti, singoli o associati, dei terreni e delle relative pertinenze destinati alla costituzione di imprese agricole diretto - coltivatrici è effettuata sulla base del prezzo determinato secondo le modalità di cui agli articoli 3 e 4, a condizione che il richiedente risulti in possesso dei seguenti requisiti:

- sia stato possessore dell'unità produttiva oggetto della cessione alla data del 23 giugno 1976, corrispondente alla data di entrata in vigore della legge n. 386/1976;

- sia stata riconosciuta dai competenti uffici la qualifica di manuale abituale coltivatore diretto della terra ai sensi dell'art. 16 della legge 12 maggio 1950, n. 230 (...)."

All'articolo 3, poi, sono individuati i criteri per la determinazione dei prezzi e delle modalità di versamento per i beni posseduti prima del 23 giugno 1976: "1. Il prezzo di vendita in favore dei soggetti individuati ai sensi dell'art. 2, comma 1, è determinato dalla sommatoria dei seguenti importi:

- l'indennità di espropriazione corrisposta al proprietario ridotta di un terzo;

- la somma corrispondente ai due terzi;

- dei costi delle opere realizzate dall'ente di sviluppo, al netto dei contributi statali;

- dei pagamenti di indennità miglioratorie per lodo arbitrale (...)"

Infine all'articolo 4 della Legge regionale è previsto che, per i beni posseduti dopo il 23 giugno 1976 "1. Il prezzo di vendita in favore dei soggetti individuati ai sensi dell'art. 2, comma 2, è determinato valutando la classe del terreno sulla base delle tabelle della commissione provinciale prezzi competente per territorio, con riferimento all'anno di inizio del possesso dell'unità produttiva, maggiorando il relativo importo del costo rivalutato delle eventuali opere realizzate dall'ente di sviluppo dopo tale data (...)"

L'Amministrazione Finanziaria, al riguardo, si è espressa con la Risoluzione del 27 novembre 1989, prot. 250135, del Ministero delle Finanze - Direzione Tasse e Imposte I.T.A.A. <sup>(1)</sup>, che ha recepito una consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, per gli "... atti di assegnazione di fondi rustici posti in essere fra il 1973 e il 1976 da parte dell'Ente regionale di sviluppo agricolo in Abruzzo (E.R.S.A.), la Corte di Cassazione aveva affermato l'applicabilità dell'imposta di registro con aliquota proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 Tariffa, allegato A, del D.P.R. n. 634/1972.

Il Supremo Collegio ha, inoltre, escluso la possibilità che gli atti "de quibus" possano essere oggetto di accertamento di valore ex artt. 48 e 49 del citato D.P.R. n. 634/1972 (attualmente sostituiti dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

Ciò nella considerazione che, trattandosi di beni di proprietà di enti pubblici destinati a fini di interesse pubblico della riforma agraria e fondiaria, gli stessi, in quanto tali, sono soggetti a un regime vincolistico simile a quello dei beni indisponibili, sia per quanto attiene alla loro gestione che alla loro alienazione. Pertanto, sempre ad avviso della Suprema Corte, essendo le cessioni di tali terreni sottratte al libero mercato, la base imponibile non può che essere commisurata al prezzo determinato per legge, il quale non è remunerativo perché tende ad assicurare all'Ente Pubblico soltanto il rimborso delle somme pagate per indennità di espropriazione e di 2/3 del costo delle migliorie, ai sensi dell'art. 17, secondo comma della legge 230/1950".

La Cassazione, infatti, ha privilegiato la circostanza che il prezzo è individuato dalla norma, concludendo che la base imponibile, ai fini delle imposte indirette, non può che coincidere con lo stesso corrispettivo. Tale importo, di fatto, non ha scopo remunerativo, ma permette all'Ente Pubblico solo la restituzione delle somme pagate per l'indennità di espropriazione e di parte delle migliorie.

Ciò posto, la Suprema Corte ha ritenuto che: "... non sia ipotizzabile l'accertamento di maggior valore rispetto al prezzo di assegnazione" (sentenza Cass. Civile n. 9379 del 4 aprile 1999).

A parere della Scrivente, pertanto, tenuto conto del costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, e prescindendo dal cessato vigore della Legge 230 del 1950 (posta la costanza di una normativa di carattere regionale in materia), si può affermare che la base imponibile per i trasferimenti effettuati ai sensi della Legge regionale n. 20 del 1999, ai fini della tassazione, non può che essere costituita dal prezzo effettivamente corrisposto all'Ente Regionale Puglia, così come determinato in conformità degli articoli 2 - 3 - 4 della citata Legge regionale e succ. modifiche, nonché dell'art. 44, comma 2 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131».

(1) In Boll. Trib. 1990, pag. 55.

**Imposta di successione e donazione - Trasferimento di abitazione non di lusso - Agevolazioni previste dal regime di favore c.d. «prima casa» - Applicabilità - Dichiarazioni erroneamente omesse nell'atto originario - Atto integrativo - Ammissibilità.**

(Ris. 2 ottobre 2006, n. 110/E, dell'Agenzia delle entrate)

«Codesta Direzione regionale ha chiesto delucidazioni in merito alle agevolazioni fiscali previste:

1. dall'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342;
2. dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
3. dall'articolo 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168.

Con riferimento al primo articolo richiamato, si precisa che l'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, consente l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 168,00, se l'immobile caduto in successione è una casa di abitazione non di lusso e se almeno uno degli eredi possiede i requisiti richiesti per fruire del regime di favore c.d. "prima casa". Il dubbio interpretativo sollevato attiene alla possibilità di integrare la dichiarazione di successione o l'atto di donazione con atto successivo che contenga le dichiarazioni previste per beneficiare del regime di favore c.d. "prima casa" ed, erroneamente, omesse nell'atto originario. Sul punto, la scrivente richiama il quarto comma, del citato articolo 69, in base al quale: "Le dichiarazioni di cui alla nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione (...)" . A tal proposito, è opportuno premettere che, nella circolare n. 38 del 12 agosto 2005, al punto 9 <sup>(1)</sup>, con riferimento agli atti di compravendita, è stata riconosciuta la possibilità che, con atto integrativo, successivo al rogito, il contribuente possa rendere le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse in atto, per fruire del predetto regime di favore. Deve ritenersi che la possibilità di integrare successivamente l'atto, possa estendersi anche ai trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione. È, quindi, possibile rimediare a tale omissione e chiedere i benefici "prima casa", integrando l'atto originario con uno successivo, formato secondo le stesse modalità del precedente. Per l'applicazione del regime di favore "prima casa", in sostanza, ciò che conta è la ricorrenza dei presupposti soggettivi e oggettivi in capo al richiedente, al momento della stipula dell'atto di trasferimento. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un atto integrativo, dal medesimo formato. Infatti, così come precisato nella richiamata circolare n. 38, con riferimento alla donazione, sebbene l'atto integrativo tragga spunto dalla dichiarazione di parte intesa a conseguire i benefici in argomento, non può negarsi al predetto documento la natura di atto notarile che, per dichiarazione dello stesso pubblico ufficiale rogante, si integra con il precedente rogito. L'idoneità dell'atto integrativo, ai fini di cui trattasi, è confermata anche dalla risoluzione 25 luglio 1986, prot. n. 220478 <sup>(2)</sup>. In senso conforme è orientata anche la Suprema Corte di Cassazione (si veda, al riguardo, la sentenza del 16 maggio 1990, n. 426).

Relativamente al secondo e al terzo quesito posto dall'interpellante, circa le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e dall'articolo 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168, la scrivente ritiene possano valere le stesse argomentazioni sopra esposte. Anche in tali diverse ipotesi, concernenti, rispettivamente, un particolare trattamento fiscale per i trasferimenti di beni immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e in piani di recupero, quando le agevolazioni in esame non vengano richieste nell'atto di acquisto, è possibile procedere alla redazione di un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto precedente, al fine di fruire delle agevolazioni. Tale soluzione favorevole adottata dalla scrivente è in linea con la ratio della normativa di favore; infatti, se ricorrono i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge, non si possono ne-

(1) In Boll. Trib. 2005, pag. 1224.

(2) In Boll. Trib. 1986, pag. 1426.

gare le agevolazioni, per il solo fatto della non contestualità della dichiarazione. L'atto integrativo successivamente redatto costituisce, pertanto, negozio collegato rispetto all'atto di trasferimento; la differenziazione tra l'atto di trasferimento e l'atto integrativo è da rinvenire unicamente sul piano documentale e su quello cronologico. Nè le norme agevolative affermano l'onere della dichiarazione nell'atto di acquisizione "a pena di decadenza".

**Imposte ipotecarie e catastali - Cessione pro-soluto di crediti ai sensi dell'art. 58 del D.Lgs. n. 385/1993 - Annotazioni ipotecarie ex art. 2843 c.c. - Trattamento tributario.**

(Ris. 3 novembre 2006, n. 3/T, dell'Agenzia del territorio)

«*Quesito.* L'Istituto interpellante intende cedere ad altro istituto un portafoglio di crediti rappresentato da mutui ipotecari erogati in relazione all'acquisizione di immobili ubicati in Italia, a fronte di un corrispettivo in denaro.

Tale cessione di crediti pro-soluto, segnala l'interpellante, verrà eseguita in ottemperanza a tutti i requisiti dell'articolo 58 del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385 (di seguito T.U.B.) e delle Istruzioni di cui al Capitolo, 5 Titolo III, della Circolare 21 aprile 1999 n. 229 della Banca d'Italia. Poichè lo stipulando atto realizzerà una cessione di crediti in blocco ai sensi dell'articolo 58 T.U.B., l'interpellante chiede di sapere se questo escluda, o meno, l'applicazione dell'imposta ipotecaria nella misura prevista dalla Tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, dovuta relativamente all'esecuzione delle formalità di annotazione di trasferimento dei crediti.

*Soluzione prospettata.* La cessione di crediti in discussione non comporta l'applicazione dell'imposta ipotecaria poichè l'operazione verrà realizzata secondo la disciplina contenuta nell'articolo 58 del T.U.B., in base al quale le garanzie ipotecarie "conservano la loro validità e il loro grado a favore del cessionario, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione". Non si realizza, cioè, il presupposto applicativo dell'imposta ipotecaria che consiste nell'esecuzione dell'annotazione e, pertanto, l'imposta non è dovuta.

*Parere dell'Agenzia del territorio.* Posta l'asserzione nel quesito dell'istituto bancario interpellante per cui l'operazione di cessione di crediti verrà eseguita in ottemperanza a tutti i requisiti previsti dall'articolo 58 T.U.B. e dalle Istruzioni della Banca d'Italia al riguardo, la questione oggetto di esame si sostanzia nello stabilire, preventivamente, se le cessioni di credito di cui trattasi siano o meno soggette agli adempimenti di pubblicità immobiliare previsti in via obbligatoria dall'art. 2843 c.c. (annotazione della cessione a margine di ogni singola iscrizione ipotecaria). Questione la cui soluzione appare propedeutica al fine di accertare la rilevanza o meno delle operazioni in esame sotto il profilo fiscale.

Non può sfuggire, infatti, che se le cessioni in esame dovessero ritenersi sottratte al regime ordinario previsto dall'art. 2843 c.c., verrebbe meno il carattere obbligatorio delle annotazioni ad esse correlate e, conseguentemente, l'imponibilità della operazione dipenderebbe soltanto dalla scelta discrezionale dell'interessato di procedere comunque all'annotazione della cessione a margine della iscrizione ipotecaria.

Com'è noto, la disciplina in tema di annotazione di cessione, surrogazione e altri atti dispositivi del credito è dettata dall'articolo 2843 del codice civile che, al comma 1, espressamente prevede: "La trasmissione o il vincolo dell'ipoteca per cessione, surrogazione, pegno, postergazione di grado o costituzione in dote del credito ipotecario, nonché per sequestro, pignoramento o assegnazione del credito medesimo si deve annotare in margine all'iscrizione dell'ipoteca".

D'altro canto, il disposto dell'articolo 58 T.U.B., comma 3, in tema di "cessione di rapporti giuridici individuabili in blocco" prevede che "I privilegi e le garanzie di qualsiasi tipo, da chiunque prestati o comunque esistenti a favore del ce-

dente, nonché le trascrizioni nei pubblici registri degli atti di acquisto dei beni oggetto di locazione finanziaria compresi nella cessione conservano la loro validità e il loro grado a favore del cessionario, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione", in tal modo introducendo, di fatto, una deroga al regime di obbligatorietà delineato in generale dall'articolo 2843 c.c., nell'evidente intento di rendere più agevole la realizzazione delle operazioni di cartolarizzazione e delle cessioni di credito in blocco.

Le finalità della citata disposizione del T.U.B. sono state recentemente sottolineate dalla Corte di Cassazione che, con sentenza n. 5997 del 17 marzo 2006, in tema di notificazione della cessione di crediti, ha evidenziato come l'art. 58, comma 2, del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385 abbia inteso agevolare la realizzazione della cessione "in blocco" di rapporti giuridici, prevedendo, quale presupposto di efficacia della stessa nei confronti dei debitori ceduti, la pubblicazione di un avviso nella Gazzetta Ufficiale, e dispensando la banca cessionaria dall'onere di provvedere alla notifica della cessione alle singole controparti dei rapporti acquisiti.

La stessa Banca d'Italia, con Circolare 21 aprile 1999 n. 229, al Titolo III, Capitolo 5, Sezione I, Premessa, riferendosi proprio alla portata dell'art. 58 del T.U.B., ha precisato che "Al fine di agevolare la realizzazione delle operazioni di cessione, la norma introduce deroghe al diritto comune ..." consentendo "... alle banche di rendersi cessionarie a qualsiasi titolo di una pluralità di rapporti giuridici senza che sia necessario effettuare la notifica alle singole controparti dei rapporti acquisiti". Nella nota 1 della Premessa, viene sottolineato che "I privilegi e le garanzie a favore del cedente conservano validità e grado a favore della banca cessionaria senza bisogno di alcuna formalità o annotazione ...".

Tanto premesso, alla luce delle valutazioni svolte, si ritiene di poter concludere che la disposizione in parola - ferme restando eventuali forme integrative di pubblicità disposte dalla Banca d'Italia ai sensi del comma 2 - ha effettivamente introdotto un regime derogatorio anche rispetto al sistema di pubblicità accessoria delineato dall'art. 2843 c.c., facendo venir meno il carattere obbligatorio dell'annotazione di cessione del credito a margine dell'iscrizione ipotecaria.

Da ciò consegue che l'imposta ipotecaria prevista per l'esecuzione della formalità di annotazione dall'art. 9 della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/90, sarà dovuta soltanto nell'ipotesi in cui la parte interessata ritenga di dover procedere all'annotazione prevista dall'art. 2843 del codice civile. Ciò nel caso in cui si ritenga opportuno assicurare una più esaustiva e completa informazione ipotecaria e, conseguentemente, una maggiore tutela dei terzi in relazione alle vicende evolutive del rapporto ipotecario».

**IVA - Operazioni esenti - Servizio di pronto soccorso da parte dell'Associazione Italiana della Croce Rossa - Ambulanza e personale sanitario messi a disposizione per manifestazioni sportive per il trasporto di feriti - Esenzione ex art. 10, punto 15), del D.P.R. n. 633/1972 - Spetta.**

(Ris. 16 giugno 2006, n. 83/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* L'Associazione Italiana della Croce Rossa, ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, ai sensi dell'articolo 3 dello statuto, approvato nella sua formulazione attuale con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 6 maggio 2005, n. 97, può essere incaricata mediante convenzione a gestire, con la propria organizzazione, il servizio di pronto soccorso nelle autostrade, nei porti, negli aeroporti dell'intero territorio nazionale, nonché può essere incaricata, mediante convenzione, dallo Stato, dalle Regioni e da enti pubblici allo svolgimento di altri compiti purché compatibili con i suoi fini istituzionali.

Nel trasmettere la documentazione integrativa, l'associazione istante ha inviato a titolo esemplificativo copia di due

convenzioni da stipulare una con la ASL n. 2 ... e l'altra con la Zona Territoriale n. 9 di ...

In particolare, una delle convenzioni disciplina oltre ai trasporti di emergenza-urgenza, i trasporti ordinari (es. trasporti per trattamenti di dialisi o trasporti programmati ospedalieri).

A seconda delle convenzioni e della tipologia di trasporto vengono disciplinate le modalità di rimborso/remunerazione.

Quanto sopra premesso, l'ente interpellante chiede di conoscere se l'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, punto 15) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, possa applicarsi per il servizio di trasporto malati anche nel caso in cui siano stati messi a disposizione il mezzo e le persone, ma il trasporto del malato non sia stato effettuato in quanto non ne è sorta la necessità (es. ambulanza messa a disposizione per manifestazioni sportive senza di fatto effettuare il trasporto malato).

*Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.* L'associazione istante ritiene applicabile relativamente alla fattispecie prospettata l'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, punto 15) del D.P.R. n. 633 del 1972.

*Parere dell'Agenzia delle entrate.* L'articolo 10, punto 15) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in conformità con quanto disposto dall'articolo 13, lettera p) della Direttiva Comunitaria 17 maggio 1977, n. 77/388, prevede l'esenzione dall'IVA per le "prestazioni di trasporto di malati e feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuati da imprese autorizzate o da ONLUS".

La suddetta previsione agevolativa stabilisce il regime di esenzione dall'IVA per il trasporto di malati o feriti effettuato, con autoambulanza o altri mezzi attrezzati ad ambulanza, da ONLUS o da imprese autorizzate.

In merito all'ambito applicativo della norma richiamata sono stati forniti chiarimenti con la risoluzione n. 114 del 14 luglio 2000 <sup>(1)</sup>.

Con l'anzidetta risoluzione è stato precisato in primo luogo, relativamente al soggetto che effettua il trasporto di malati o feriti, che deve trattarsi di impresa autorizzata. L'autorizzazione "deve, in via generale, essere oggetto di esplicito provvedimento da parte dell'ente pubblico competente ad appurare l'effettiva idoneità dell'impresa appaltatrice allo svolgimento del servizio di trasporto di persone malate o ferite." Con la citata risoluzione è stato chiarito inoltre che "qualora, poi, il soggetto che affida il servizio è un ente locale,

un'azienda sanitaria locale ovvero un'azienda ospedaliera, la predetta autorizzazione deve intendersi implicitamente rilasciata all'atto della sottoscrizione del relativo contratto, dato che l'affidamento presuppone logicamente il riconoscimento dell'idoneità del soggetto prescelto allo svolgimento del servizio di trasporto di malati e feriti".

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della norma in esame, con la citata risoluzione n. 114 del 2000 sono state individuate le tipologie di intervento che possono beneficiare del relativo trattamento di esenzione dall'IVA.

Riferendosi, in particolare, alle prestazioni effettuate tramite il servizio di elisoccorso, la risoluzione citata ha precisato che possono beneficiare del trattamento di esenzione di cui al citato articolo 10, punto 15) del D.P.R. n. 633 del 1972, il soccorso medico extra ospedaliero a seguito di incidenti del traffico, di infortuni sul lavoro, sportivi e del tempo libero o comunque a seguito di qualunque evento o patologia che comporti rischio per la sopravvivenza del singolo e della collettività, il trasporto primario, ovvero il trasferimento del paziente dal luogo dell'evento al presidio ospedaliero più idoneo, il trasporto secondario ovvero il trasferimento di pazienti critici da ospedale a ospedale e il trasporto di neonati a rischio.

La richiamata risoluzione esclude dall'ambito applicativo dell'esenzione gli interventi concernenti il trasporto di sangue, plasma e loro derivati, antidoti e farmaci vari e il trasporto di organi.

Per quanto concerne gli interventi relativi al soccorso ed al trasporto in occasione di emergenza di massa nonché al soccorso rapido in montagna è stato chiarito che dette prestazioni esulano di per sé dalla disposizione esentativa in commento, con la sola eccezione dell'ipotesi in cui durante le predette attività di soccorso vengano trasportati dei feriti.

Quanto sopra premesso, in merito alla fattispecie oggetto dell'istanza di interpello, nel ribadire l'orientamento espresso con la citata risoluzione n. 114 del 2000, si precisa altresì che la messa a disposizione del mezzo di soccorso e del relativo personale potrà beneficiare dell'esenzione dall'IVA, di cui all'articolo 10, punto 15) del D.P.R. n. 633 del 1972, solo nel caso in cui la stessa è finalizzata esclusivamente al trasporto malati o feriti da parte di imprese autorizzate e lo stazionamento è essenziale e logisticamente preordinato al trasporto di malati e feriti (nell'esempio prospettato dall'associazione interpellante di ambulanza messa a disposizione per una manifestazione sportiva durante la quale non si verificano fatti che comportano la necessità di soccorrere e trasportare malati o feriti).

(1) In Boll. Trib. 2001, pag. 541.

**Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Discussione in pubblica udienza - Pretesa dell'Ufficio di costituirsi all'udienza stessa e di partecipare alla discussione orale - Inconsistenza - Richiesta di rinvio della causa in primo grado per violazione del contraddittorio ex art. 59 del D.Lgs. 546/1992 - Inammissibilità.**

*La discussione orale nel processo tributario ha la stessa valenza processuale e lo stesso contenuto delle brevi repliche scritte che, se la trattazione avviene in camera di consiglio, possono essere depositate sino a cinque giorni prima della data stabilita per la discussione orale; essa, quindi, non è consentita al rappresentante dell'Ufficio che non si sia costituito in giudizio, depositando memoria illustrativa, almeno dieci giorni liberi prima della data di trattazione, non essendo applicabile al processo tributario il disposto di cui all'art. 171 c.p.c. In ogni caso l'eventuale violazione del diritto di difesa per estromissione del rappresentante dell'Ufficio dalla discussione orale non comporta la rimessione della causa in primo grado, ma si converte in motivo d'impugnazione sindacabile dal giudice di appello.*

*[Commissione trib. regionale della Lombardia, sez. XLV (Pres. Vitiello, rel. Staunovo Polacco), 5 giugno 2006, sent. n. 52]*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E RICHIESTE DELLE PARTI** – P. s.r.l. ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Milano avverso l'avviso di accertamento n. ... con il quale l'ufficio Locale di Milano 1 dell'Agenzia delle Entrate, dopo aver rigettato la domanda di definizione automatica degli anni pregressi prodotta dalla contribuente, rettificò il risultato economico imponibile ad IRPEG per l'anno 2000, portandolo da una perdita di lire 31.374.000 ad un reddito di lire 332.353.093.000, determinò la correlativa imposta (euro 63.509.037,48) ed irrogò la sanzione pecuniaria prevista dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 (quantificata in euro 63.509.037,48).

La rettifica trovò origine dal mancato riconoscimento del rinvio della tassazione, previsto dagli artt. 1, lettera c) e 2 del D.Lgs. n. 544/1992, della plusvalenza di lire 310.795.056.348, iscritta da P. srl in un apposito fondo del bilancio al 31.12.2000 per essere stata conseguita il 31.8.2000 a seguito della sottoscrizione di n. 372.000.000 nuove azioni emesse dalla società Mill Hill Investments, con sede in Olanda, (iscritte nell'attivo del bilancio a lire 720.292.440.000) liberate con conferimento alla medesima Mill Hill di n. 57.584.040 azioni della C. G. SpA (già in contabilità a lire 409.497.383.652).

L'Ufficio disconobbe il beneficio fiscale sopra indicato in quanto dalle indagini svolte dai militari della guardia di finanza presso la C. G. SpA, risultanti dal processo verbale di constatazione redatto in contraddittorio con P. srl il 26.6.2002, emerge che la sede olandese della Mill Hill era solo formale.

L'adita Commissione, con sentenza n. 314/15/04 del 17.12.2004, depositata il 7.2.2005, dopo aver escluso

dalla discussione orale l'Amministrazione per non essersi regolarmente costituita e dopo aver verificato che l'atto impugnato deve ritenersi formalmente valido perché fornisce dettagliata ragione tanto della rettifica operata quanto dell'importo ripreso a tassazione, annullò l'accertamento nel merito e condannò l'Ufficio alla rifusione delle spese di giudizio di euro 10.000,00 in quanto dalla documentazione prodotta dalle parti emerge che Mill Hill Investments, nell'anno 2000, aveva sede in Olanda ad ogni effetto ed in quanto, anche qualora l'effettiva residenza fosse stata in Italia, la plusvalenza conseguita avrebbe comunque beneficiato del regime della neutralità fiscale ai sensi della vincolante e superiore normativa primaria e secondaria europea.

Detta sentenza, notificata il 24.2.2005, è appellata all'Ufficio Locale di Milano 1 dell'Agenzia delle entrate, all'uopo autorizzata della Direzione regionale sovraordinata, con ricorso spedito a parte avversa il 21.4.2005 e depositato il 6.5.2005. L'Appellante chiede, con vittoria di spese, in via principale la conferma integrale dell'avviso di accertamento ed, in via subordinata, la rimessione della causa alla Commissione tributaria provinciale per violazione dell'art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

P. srl si costituisce in giudizio consegnando alla Commissione controdeduzioni ed appello incidentale il 17.6.2005, per chiedere, in via principale, la conferma della sentenza impugnata ed, in via subordinata, la declaratoria d'invalidità dell'atto di costituzione dell'Ufficio nel ricorso in primo grado e l'annullamento dell'avviso di accertamento per le ragioni non accolte dai primi giudici, in ogni caso con vittoria di spese.

L'Appellato deposita memoria in data 26.4.2006.

La discussione avviene in pubblica udienza.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** – Preliminarmente, deve essere affrontata la domanda subordinata dell'Appellante, relativa alla rimessione della causa alla Commissione tributaria provinciale. Ciò troverebbe origine dalla violazione del diritto di difesa dell'Amministrazione, provocata dall'indebita estromissione del rappresentante dell'Ufficio dalla discussione orale, consentita alle «parti presenti» dall'art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

Dal verbale di udienza in primo grado risulta che il rappresentante dell'Ufficio chiese «di potersi costituire in udienza ai sensi dell'art. 171 cpc e di essere ammesso anche alla discussione». Dagli atti, inoltre, emerge che, prima del giorno stabilito per l'udienza pubblica, l'odierno Appellante non si era costituito.

Le circostanze suddette non consentono la rimessione della causa alla Commissione provinciale.

Premesso che l'art. 171 c.p.c. non trova qui applicazione, perché la materia della costituzione delle parti è regolata dal D.Lgs. n. 546/1992, si deve osservare che nel processo tributario la trattazione della causa può avvenire in camera di consiglio o in pubblica udienza. In caso di trattazione in camera di consiglio,

le parti - dopo aver integrato i rispettivi atti di costituzione in giudizio con memorie illustrative e dopo aver depositato i documenti supportanti le proprie ragioni - hanno facoltà di depositare «brevi repliche scritte» fino a cinque giorni prima della data stabilita per la trattazione (art. 32, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/1992). Le brevi repliche non sono previste nel caso di pubblica udienza perché sostituite dalla discussione orale. Quest'ultima, quindi, ha la medesima valenza processuale delle brevi repliche e, di conseguenza, deve avere anche il medesimo contenuto. Non a caso, l'art. 31 del D.Lgs. n. 546/1992 dispone che l'avviso di trattazione sia comunicato solo alle parti costituite. Nessuna censura, quindi, può essere mossa alla Commissione provinciale per non aver consentito alla parte, non precedentemente costituitasi, di partecipare alla discussione perché ella, non avendo preso posizione in ordine ai fatti costitutivi del diritto preteso dalla controparte, nulla poteva ulteriormente replicare.

Anche nel caso in cui si volesse ritenere che l'estromissione del rappresentante dell'Ufficio dalla discussione orale abbia violato il diritto di difesa di una delle parti, la causa non può essere rimessa in primo grado in quanto la violazione del contraddittorio, dipendente da difetto di svolgimento del processo e non di notificazione degli atti diretti a provocare la costituzione delle parti, non è annoverata tra i motivi tassativamente previsti dall'art. 59 D.Lgs. n. 546/1992.

Nel caso in cui il contraddittorio si è regolarmente costituito con la notifica del ricorso e la sua integrità non ha subito interruzioni per omesse comunicazioni alle parti costituite, l'eventuale violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito si converte in un motivo di impugnazione e non esclude il poterdovere del giudice d'appello di trattenere la causa per deciderla nel merito ai sensi del secondo comma del menzionato art. 59.

(Omissis) (\*).

L'appello, quindi, non può trovare accoglimento.

Alla soccombenza consegue la condanna dell'Appellante alla rifusione, a favore dell'Appellato, delle spese di giudizio, liquidate in complessivi euro 1.500,00 dei quali euro 1.400,00 per onorari.

P.Q.M. - (Omissis).

(\*) Il testo integrale della sentenza è rinvenibile in *Boll. Trib. On-line*.

Abbastanza spesso i rappresentanti degli Uffici fiscali, cui le segreterie delle Commissioni tributarie sogliono inviare gli avvisi di convocazione ancorché non costituiti, pretendono di partecipare alla discussione orale presentandosi alla medesima e dichiarando di volersi costituire in detta sede.

A supporto di tale pretesa (a volte avallata dalle Commissioni di merito: cfr. Comm. trib. prov. di Foggia 10 febbraio 2000, n. 24, in *Boll. Trib.*, 2002, 228) essi deducono che la giurisprudenza ormai costante ritiene non perentorio il termine di sessanta giorni dalla notificazione del ricorso, che è previsto per la costituzione in giudizio della parte resistente dall'art. 23 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Senonché, nel caso di trattazione della controversia in pubblica udienza, l'art. 32 dello stesso decreto prevede che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima dell'udienza e possono depositare memorie illustrative (con le copie per le altre parti) fino a dieci giorni liberi prima della stessa udienza. E ciò per l'evidente finalità di consentire un valido contraddittorio.

Ricostruendo la situazione processuale, la Commissione regionale lombarda ha dunque escluso che il rappresentante dell'Ufficio possa validamente partecipare alla discussione orale senza essersi previamente costituito, almeno nel predetto termine di dieci giorni liberi prima dell'udienza, rilevando che la discussione in pubblica udienza ha «la medesima valenza processuale» delle brevi repliche che sono ammesse sino a cinque giorni prima dell'udienza nel caso di trattazione in camera di consiglio, e cioè la funzione insopprimibile di consentire un effettivo contraddittorio; ciò che non avverrebbe se l'altra parte fosse colta di sorpresa dalla partecipazione all'udienza del soggetto non costituito in giudizio.

Di conseguenza è stato respinto il motivo dell'appello dell'Ufficio che richiedeva la rimessione della causa in primo grado, osservandosi che fra i motivi della rimessione in primo grado previsti dall'art. 59 del citato decreto legislativo non è annoverata l'ipotetica violazione del contraddittorio teorizzata dall'Ufficio.

Se mai una tale violazione fosse avvenuta, ha concluso la sentenza, essa si convertirebbe in motivo di impugnazione devoluto alla decisione del Giudice d'appello.

#### **Procedimento - Ricorsi - Appello - Notificazione dell'appello mediante messo comunale o autorizzato dall'Amministrazione - Legittimità.**

#### **Procedimento - Ricorsi - Appello - Notificazione dell'appello - Applicabilità dell'art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 - Sussiste.**

*La speciale disciplina per le comunicazioni e notificazioni processuali di cui all'art. 16, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, trova applicazione, oltre che nel giudizio di primo grado, anche per la notificazione dell'atto di appello, in quanto l'art. 49 del predetto decreto legislativo, nel richiamare soltanto alcune disposizioni del codice di procedura civile per la disciplina delle impugnazioni del processo tributario, ha reso applicabile a tale disciplina anche l'art. 16 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992, che regola in generale le modalità delle notificazioni degli atti del processo tributario, ed in particolare quelle delle notificazioni fatte eseguire dagli Uffici finanziari.*

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Paolini, rel. D'Alessandro), 22 aprile 2005, sent. n. 8465, ric. Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate]

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - 1.** - Il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate propongono ricorso per cassazione (notificato il 9 marzo 2004 e depositato il 29 marzo 2004), articolato in due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia che ha dichiarato inammissibile, per nullità della notifica, l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Foggia nei con-



fronti di F.V. contro la sentenza n. 21/03/97 della Commissione tributaria provinciale di Foggia.

2. - L'intimato non si è costituito.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** - 1. - Con il primo motivo i ricorrenti censurano la sentenza impugnata, sotto il profilo della violazione degli artt. 53, comma 2, e 16, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per avere ritenuto nulla la notificazione del ricorso in appello effettuata a mezzo di messo speciale dell'Ufficio del registro, ai sensi dell'art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

1.1. - Il motivo è fondato.

La decisione del giudice di secondo grado si fonda sulla considerazione che, secondo l'art. 53, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, e che l'art. 20, comma 1, fa riferimento alle modalità di notifica di cui all'art. 16, commi 2 e 3, ma non anche a quella, a mezzo di messo comunale o messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria, prevista dall'art. 16, comma 4.

L'argomento, di carattere esclusivamente formale, valorizzato dal giudice di secondo grado non è tuttavia decisivo.

Come questa Corte ha già avuto modo di affermare, la speciale disciplina di cui all'art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 trova applicazione, oltre che nel giudizio di primo grado, anche per la notificazione dell'atto di appello (Cass. 12 novembre 2001, n. 13969 <sup>(1)</sup>), in quanto l'art. 49 del citato decreto legislativo, nel richiamare, per la disciplina delle impugnazioni del processo tributario, soltanto alcune disposizioni del codice di procedura civile - ed esattamente quelle del titolo 3, capo 1, del libro 2 - ha reso applicabile a detta disciplina anche l'art. 16 dello stesso decreto legislativo, che regola in generale le modalità delle notificazioni degli atti del processo tributario, e in particolare, per quel che rileva nel presente giudizio, delle notificazioni fatte eseguire dagli uffici finanziari (Cass. 8 novembre 2002, n. 15687 <sup>(2)</sup>; 3 luglio 2003, n. 10474 <sup>(3)</sup>), con esclusione delle notificazioni dei ricorsi per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, soggette soltanto alle norme del codice di rito per effetto di quanto stabilito dall'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992 citato (Cass. 10 settembre 2004, n. 18291 <sup>(4)</sup>).

2. - La sentenza impugnata va dunque cassata, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

*P.Q.M. - (Omissis).*

(1) In *Boll. Trib.* 2002, pag. 394.

(2) In *Boll. Trib. On-line*.

(3) In *Boll. Trib. On-line*.

(4) In *Boll. Trib. On-line*.

La sentenza in commento ha sostanzialmente ribadito l'orientamento già espresso da Cass., sez. trib., 12 novembre 2001, n. 13969 (in *Boll. Trib.*, 2002, 394), la quale ha, fra l'altro, ritenuto che l'art. 16, quarto comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, abbia «natura di norma generale, perché ha per oggetto tutti gli atti processuali

dell'Amministrazione tributaria», dal che deriverebbe che, «salvo espresso divieto, esso trova applicazione per qualsiasi atto che sia specie del genere atto processuale tributario», fra i quali «non v'è dubbio che ... rientri anche il ricorso in appello».

La questione esaminata dalla Corte, in realtà, non è poi così tanto pacifica, poiché l'art. 53, secondo comma, del citato D.Lgs. n. 546/1992, si limita a disporre che «il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2», dello stesso decreto, e quest'ultime disposizioni (in particolare, il comma 1) stabiliscono che «il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16», i quali, a loro volta, prevedono la notificazione processuale ordinaria di cui agli artt. 137 e segg. c.p.c. (comma 2), e la spedizione postale dell'atto «in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento» o la sua consegna diretta «all'Ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale» (comma 3), dato che la possibilità di questi ultimi soggetti pubblici di eseguire le notificazioni «anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria» è contemplata solo dal successivo comma 4.

Tuttavia, ove si valutino la limitazione all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile nel processo di appello tributario che è disposta dall'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, nonché la clausola di chiusura che è contenuta nell'art. 61 dello stesso decreto legislativo (secondo cui «nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione»), e nel contempo si consideri che il comma 4 dell'art. 16 di quest'ultimo decreto concerne solo gli atti degli enti impositori prevedendo un'ulteriore modalità di notificazione a loro esclusiva disposizione (che consiste nella possibilità di avvalersi di messi comunali o autorizzati, in via speculare rispetto a quanto previsto per le notificazioni del contribuente dal precedente comma 3 dello stesso articolo), può comprendersi la posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità, che ritiene integralmente applicabile il ridetto art. 16 al giudizio di appello (sul punto cfr. anche le pronunce, richiamate dalla stessa annotata, già rese da Cass., sez. trib., 8 novembre 2002, n. 15687, in *Boll. Trib. On-line* e da Cass., sez. trib., 3 luglio 2003, n. 10474, *ivi*, ancorché riferite a diversi aspetti applicativi).

Comunque s'intenda concludere sul punto, ad ogni buon conto, è certo che quanto opinato dalla Corte non vale per il giudizio di cassazione (come precisato anche dalla stessa sentenza in commento), rispetto al quale l'art. 62 del medesimo D.Lgs. n. 546/1992 chiarisce espressamente che «al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile», e perciò assoggetta le notificazioni dei ricorsi per cassazione alle sole norme del codice di rito.

**Imposte e tasse - Condono 1992 - Dichiarazione integrativa proposta da uno solo dei coniugi partecipanti all'azienda coniugale - Effetto nei confronti dell'altro coniuge - Esclusione - Rettifica del reddito di partecipazione di quest'ultimo - Legittimità.**

*Nel vigore della legge 30 dicembre 1991, n. 413, la domanda di condono sotto forma di «dichiarazione in-*

tegrativa», del soggetto coinvolto nella gestione di un'azienda coniugale, esplica efficacia nei confronti del solo soggetto dichiarante, di talchè ove i soci di una società di persone o di un'associazione o l'altro coniuge non abbiano, a loro volta ed autonomamente, presentato la dichiarazione integrativa, non è precluso all'Amministrazione finanziaria procedere alla rettifica dei loro redditi di partecipazione.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Magno, rel. Capabianca), 28 aprile 2006, sent. n. 10003]

(Omissis). **MOTIVI DELLA DECISIONE** – Secondo il consolidato orientamento di questa Corte (cfr.: Cass. 6458/2002 <sup>(1)</sup>, 757/2002 <sup>(2)</sup>, 14392/2001 <sup>(3)</sup>, 5787/2000 <sup>(4)</sup>), in forza della previsione di cui all'art. 33, comma 3, della L. n. 413 del 1991 - come i soggetti, cui sono imputati pro quota i redditi di una società o di un'associazione e dell'azienda gestita in comunione fra i coniugi, possono presentare dichiarazioni integrative indipendentemente dalla presentazione di dichiarazione integrativa da parte della società - così, corrispondentemente, la dichiarazione della società, dell'associazione o del coniuge coinvolto nella gestione di un'«azienda coniugale» esplica efficacia nei confronti del solo soggetto dichiarante, con la conseguenza che, ove i soci di una società di persone, dell'associazione o l'altro coniuge non abbiano, a loro volta ed autonomamente, presentato dichiarazione integrativa, non è precluso all'amministrazione finanziaria procedere alla rettifica dei loro redditi di partecipazione.

Alla luce di tale principio, il ricorso dell'Amministrazione finanziaria si rivela manifestamente fondato, posto che la sentenza impugnata, avendo ritenuto estensibile al coniuge la dichiarazione integrativa presentata dal V. è incorsa nella denunciata violazione di legge.

Dovendo, pertanto, ritenersi ricorrere i presupposti dell'applicazione dell'art. 375 c.p.c., comma 2, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Molise.

P.Q.M. – (Omissis).

(1) Cass. 6 maggio 2002, n. 6458, in Boll. Trib. 2003, pag. 703.

(2) Cass. 23 gennaio 2002, n. 757, in Boll. Trib. On-line.

(3) Cass. 16 novembre 2001, n. 14392, in Boll. Trib. On-line.

(4) Cass. 8 maggio 2000, n. 5787, in Boll. Trib. On-line.

L'art. 33, terzo comma, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, per quanto discutibile, non dava adito a dubbi.

Esso, invero, prevedeva che i «soggetti ai quali sono imputati pro quota i redditi ... delle aziende gestite in comunione tra coniugi possono presentare le dichiarazioni integrative indipendentemente dalla dichiarazione integrativa da parte della società o associazione o dell'altro coniuge. La dichiarazione della società o associazione o del coniuge esplica efficacia nei soli confronti del soggetto dichiarante».

Inutile dire che tale scelta legislativa comportava la possibilità di equivoci e disguidi fra persone legate da uno stesso vincolo associativo o addirittura coniugale; tanto è vero che le leggi successive in materia di dichiarazioni integrative hanno prescelto soluzioni diverse e talvolta opposte.

Ad esempio l'art. 8, comma undicesimo, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nella sua ultima parte ha previsto che «la presentazione della dichiarazione integrativa da parte dei soggetti di cui al primo periodo del presente comma costituisce titolo per l'accertamento ... nei confronti dei soggetti che non hanno integrato i redditi prodotti in forma associata».

Tuttavia il tenore della legge n. 413/1991 era sul punto inequivoco e, quindi, la Suprema Corte non ha avuto alcun dubbio nel cassare (con rinvio) la sentenza di una Commissione regionale che aveva preteso di applicare per il passato un principio di estensibilità della dichiarazione di un socio, associato o coniuge, che è stato affermato, senza effetto retroattivo, solo dalla legislazione più recente.

**Imposte e tasse - Riscossione - Competenza sull'impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria - È della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.**

**Imposte e tasse - Riscossione coattiva - Espropriazione forzata - Iscrizione di ipoteca - Competenza sulle relative controversie (nel regime antecedente al D.L. n. 223/2006) - È della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.**

**Imposte e tasse - Riscossione coattiva - Espropriazione forzata - Iscrizione di ipoteca - Giudice competente sulle relative controversie (nel regime antecedente al D.L. n. 223/2006) - È la Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.**

**Imposte e tasse - Riscossione - Impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria - Contestazione della mancata notificazione delle cartelle di pagamento presupposte - Il pagamento delle relative somme eseguito per liberare l'immobile dall'ipoteca iscritta dal concessionario della riscossione non dimostra la regolarità delle notificazioni contestate.**

**Imposte e tasse - Riscossione - Impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria - Contestazione della mancata notificazione delle cartelle di pagamento presupposte - L'onere di provare la loro notificazione incombe sul concessionario della riscossione - Mancata prova delle notificazioni - Nullità delle cartelle - Conseguenze.**

Qualora, a seguito di una procedura avviata dal concessionario della riscossione per ottenere il pagamento di somme a garanzia delle quali lo stesso concessionario abbia iscritto ipoteca sui beni del contribuente, emerga che le cartelle esattoriali rappresentative del credito posto in esazione non siano state previamente notificate al debitore, la giurisdizione permane in capo al Giudice tributario, essendo esso chiamato ad esaminare e quindi giudicare dell'esistenza o meno del debito erariale, in relazione al rispetto delle norme sia da parte dell'Agenzia delle entrate che del concessionario medesimo.

L'avvenuto pagamento di parte delle somme iscritte a ruolo, eseguito dal contribuente al fine di liberare il proprio immobile dall'ipoteca iscritta dal concessionario della riscossione, non implica l'effettiva notificazione delle relative cartelle di pagamento che lo stesso contribuente contesti di aver ricevuto, cosicché l'onere di produrre in giudizio le cartelle contestate e le loro relate di notificazione grava sul concessionario della riscossione medesimo.

Per l'esecuzione delle notificazioni di atti tributari al contribuente che appaia irreperibile il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario deve osservare le modalità prescritte dall'art. 140 c.p.c., ovvero il deposito della copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e la comunicazione di tali formalità al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, cosicché qualora il concessionario della riscossione manchi di provare in giudizio di avere effettivamente adempiuto a tutti i predetti adempimenti va dichiarata la nullità delle notificazioni delle cartelle di pagamento contestate dal contribuente, non sanabile neanche in presenza di ricorso.

[Commissione trib. provinciale di Bari, sez. XV (Pres. Amendolito, rel. Sasso), 4 luglio 2006, sent. n. 225]

(Omissis) (\*). **MOTIVI DELLA DECISIONE** – La Commissione, previo accurato esame degli atti processuali, osserva che i due ricorsi *de quo* sono scaturiti in seguito alla venuta conoscenza da parte del ricorrente della esistenza di una ipoteca, effettuata dalla S.ES.I.T. Puglia S.p.A. - Concessionario alla Riscossione - con sede in Bari, su un immobile in proprietà sito in Bari alla Via A. G., n. 37, della cui iscrizione veniva appresa al momento della vendita di detto immobile alla signora A. F., in data 27.12.2004 a rogito del notaio G. S.

I separati ricorsi, quantunque scaturiti in conseguenza della stessa causa su menzionata, contestando numerose cartelle esattoriali, hanno il preciso intendimento di evidenziare la violazione del disposto dell'art. 25, D.P.R. n. 602/1973 nella diversa formulazione *ratione temporis* dei ruoli formati dall'Amministrazione finanziaria, nonché la violazione dell'art. 17 stesso decreto ed infine, con il primo ricorso, la prescrizione della pretesa creditoria. Ad ogni buon conto ritenute sussistenti le connessioni soggettive ed oggettive i ricorsi vengono riuniti nella trattazione, ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/92.

Tanto premesso in fatto, occorre esaminare in diritto le doglianze del ricorrente, tenuto conto delle formulate contestazioni sia dell'Agenzia delle Entrate di Bari - Ufficio Bari 2, sia della S.ES.I.T. Puglia S.p.A. di Bari, integrate con memorie aggiuntive della E.TR. S.p.A. di Cosenza subentrata alla S.ES.I.T. Puglia S.p.A.

Preme sottolineare preliminarmente che i resistenti rispettivamente lamentano: il primo, l'impossibile rilevazione delle sussistenti violazioni dei disposti delle citate norme, atteso che non risultano prodotte le co-

pie delle impugnate cartelle esattoriali in quanto i ricorsi sono stati proposti sulla scorta di conoscenze apprese dal ricorrente da informazioni assunte dalla Concessionaria della riscossione, con conseguente richiesta di inammissibilità delle opposizioni in questione; il secondo, il difetto di giurisdizione dell'adita Commissione Tributaria, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, atteso che gli atti impugnati riguarderebbero la fase della esecuzione forzata tributaria successiva alla notificazione delle cartelle esattoriali. Quanto testé esposto evidenzia la sussistenza di un motivo pregiudiziale, riferito all'oggetto della controversia, ossia se essa rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie, alla luce anche dell'art. 12, comma 2, della legge 28.12.2001, n. 448 e art. 2 del D.L. n. 203/2005 convertito, con modificazioni, con legge 248/2005, nonché la sussistenza di un motivo preliminare di giudizio, visto che i ricorsi non risultano proposti sulla scorta di notifiche delle cartelle esattoriali, bensì sulla informale conoscenza, da parte del ricorrente D. M., dell'esistenza di numerose cartelle di pagamento, assunta dal concessionario alla riscossione.

Or dunque, in ordine al motivo pregiudiziale, rilevato che la norma al riguardo è molto chiara e non lascia dubbio alcuno nella sua interpretazione, occorre evidenziare che solo due delle impugnate cartelle esattoriali, precisamente la n. (...) e la n. (...) sarebbero comprese tra quelle riguardanti l'atto di esecuzione forzata, ovvero l'iscrizione ipotecaria. Pertanto il difetto di giurisdizione della Commissione tributaria, quale pregiudizio dei proposti ricorsi, dovrebbe essere circoscritto a tali atti di pagamento. Tuttavia, anche in considerazione che il ricorrente con l'effettuazione del pagamento degli atti esecutivi, spinto dalla necessità di liberare l'immobile dall'ipoteca, senza la cui liberalità non avrebbe potuto eseguire il negozio giuridico, nel caso di specie non sussisterebbe il difetto di giurisdizione, posto che questo Giudice sarebbe chiamato ad esaminare e quindi giudicare della esistenza del debito erariale o meno, in relazione al rispetto delle norme da parte sia dell'Agenzia delle Entrate che del Concessionario, ognuno per proprio conto, per la vantata pretesa fiscale, della quale il ricorrente sostiene di non averne avuto mai conoscenza.

È solo in tale prospettiva che la controversia attinentemente le due su menzionate cartelle esattoriali, oggetto, con altre, dell'iscrizione ipotecaria, si ritiene che rientri nella giurisdizione di questa adita Commissione tributaria, con conseguente censura del motivo pregiudiziale lamentato dalla S.ES.I.T. Puglia S.p.A. di Bari e riaffermato anche dalla succeduta E.TR. S.p.A. di Cosenza.

In ordine al motivo preliminare sollevato dall'Agenzia delle Entrate che i ricorsi sono stati proposti senza la produzione degli atti contestati, ma sulla indicazione assunta della esistenza di cartelle esattoriali ritenute mai notificate, e pertanto inammissibili ai sensi degli art. 18, 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/92, la Commissione giudicante non ritiene poter accogliere la sollevata eccezione in quanto, se è vero che le citate norme attengono all'introduzione del giudizio precisandone gli elementi che il ricorso deve contene-

(\*) Il testo integrale della sentenza è rinvenibile in *Boll. Trib. On-line*.

re, gli atti impugnabili e l'oggetto dei ricorsi, nonché il rispetto del termine per la proposizione del ricorso, i ricorsi in esame riportano gli elementi richiesti dai detti artt. 18 e 19, e per quanto attiene al disposto dell'art. 21 il rispetto del termine è elemento riscontrabile dall'adito giudice.

Di certo tale termine, visto la mancata produzione degli atti amministrativi, nel caso di specie non sarebbe verificabile, pur tuttavia necessita considerare l'affermazione del ricorrente il quale sostiene di non averle mai ricevute, e pertanto impossibilitato a produrli. Ed è in tale ottica che i ricorsi non possono essere ritenuti aprioristicamente inammissibili, posto che compete al Concessionario della riscossione, quale parte in causa, dare la prova delle avvenute regolari notifiche delle contestate cartelle esattoriali, delle quali allo stato se ne conoscono solo i numeri. Ne consegue, pertanto, che anche il motivo preliminare dell'inammissibilità dei ricorsi, sollevato dalla resistente Agenzia delle Entrate - Ufficio Bari 2, non può essere accolto, anche in considerazione del fatto che l'inammissibilità dei ricorsi per mancata produzione delle impuginate cartelle esattoriali, dovuta a cause eventualmente non dipendenti dal contribuente, lo esporrebbe ad una ingiusta esecuzione forzata con rilevanti danni economici.

Ad ogni buon conto va rilevato, comunque, che se risulta dimostrato dalla Concessionaria della riscossione l'avvenuta regolare notifica delle cartelle esattoriali impuginate, prive di impugnazioni entro i termini previsti dal citato art. 21, ciò sarebbe motivo di inammissibilità dei ricorsi in questione con decisione di questo Collegio giudicante. Giova inoltre rilevare che l'assenza delle cartelle esattoriali non consente, pur tuttavia, di poter rilevare la fondatezza del motivo di ricorso riguardante la lamentata violazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/73, nonché la ritenuta prescrizione degli atti richiamati con l'impugnazione introitata con il n. R.G.R. n. 1538/05. Infatti il citato art. 17 dispone solo il termine utile per rendere esecutivo il ruolo, e non anche la notifica della conseguente cartella esattoriale, il cui compito è demandato al Concessionario della riscossione, inoltre anche il termine di prescrizione si ritiene un adempimento congiunto della notifica della cartella esattoriale.

Ne consegue, pertanto, che nella controversia l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Bari 2 vada sollevato da qualsiasi addebito in considerazione dell'impossibilità di verificare il suo operato, sia esso conforme o non alla norma *ratione temporis*. Una diversa configurazione assume, invece, il Concessionario della riscossione, per effetto del disposto dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 ritenendo esso, quale parte chiamata in causa, l'unica che possa essere in grado di dimostrare, con idonei elementi probatori, l'infondatezza dei ricorsi; e tanto prima ancora di esaminare la detta norma *ratione temporis*, nonché la giurisprudenza formatasi per la sua interpretazione, e tenuto conto, ancora, di quanto sentenziato dalla Consulta in proposito.

Tutto ciò può essere provato solo con la produzione delle relate di notifiche delle impuginate cartelle esattoriali, che se eseguite nel rispetto delle vigenti norme allo scopo e in tempi antecedenti di oltre 60 giorni

dalla data di presentazione dei ricorsi in data 24.2.2005 renderebbe i detti ricorsi inammissibili ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 546/1992. A tale riguardo la Commissione all'udienza del 24.11.2005 ha ordinato alla parte resistente E.TR. S.p.A. di Cosenza, già S.E.S.I.T. Puglia S.p.A., di produrre le relate di notifiche delle cartelle esattoriali in questione, che regolarmente prodotte in data 30.1.2006, ma senza una precisa indicazione a ciascun atto di opposizione, si riteneva, all'udienza del 16.2.2006, invitare lo stesso Concessionario a produrre un quadro sinottico delle citate notifiche, in rispondenza di ciascun ricorso, al fine di facilitare il Collegio giudicante nel compito di esaminatore; invito al quale la E.TR. S.p.A., si disponeva con il deposito in data 2.3.2006 di quanto richiesto.

La Commissione esaminate le note prodotte in data 30.1.2006 e in data 2.3.2006 dalla E.TR. S.p.A., con allegate copie delle relate di notifiche con l'indicazione «doc.», rileva, in conformità di quanto dichiarato, che:

*(Omissis).*

Orbene, tenuto conto delle disposizioni previste dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 140 del cod. proc. civ., ai fini della notifica degli atti amministrativi, visto i soggetti preposti alla notifica nonché il luogo e nelle mani in cui essa deve essere eseguita, che per l'art. 140 tali modalità sono riportate agli artt. 137, 138 e 139, si rileva in primo luogo che la distinzione tra le due norme è che mentre l'art. 60, comma 1, lett. e), prevede che «quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del cod. proc. civ. si affigge nell'albo e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione». I disposti dei commi 2 e 3 del citato art. 60 attengono ai termini della notifica quando l'elezione del domicilio del contribuente non risulti dalla dichiarazione o che variato o modificato ciò non risulti dalla dichiarazione annuale.

L'art. 140 del cod. proc. civ., tenuto conto di quanto prescritto dal precedente art. 139, dispone, invece, che «Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento».

A ben osservare mentre l'art. 60 tiene conto che il contribuente non è domiciliato nel comune in cui deve eseguirsi la notifica, l'art. 140 tiene conto, invece, che il contribuente sia domiciliato nel comune nel quale la notifica deve eseguirsi.

Or dunque, alla luce di quanto innanzi precisato, va osservato che il ricorrente, giusta documentazione prodotta in allegato alla nota di «Integrazione dei motivi», depositata in data 3.2.2006, risulta essere stato residente dalla nascita nel comune di Bari e dalla data del 22.11.2004 alla Via G. T. n. 3/C, di aver esercitato l'attività di «parrucchiere per signora»

in Bari, nella sede di Via A. G., n. 37, dal 12.6.1981 sino al 19.10.2004 (data visura storica della C.C.I.A.A. di Bari) e di aver riportato sulle dichiarazioni dei redditi mod. Unico anni 2000, 2001, 2002 e 2003 la residenza in Bari alla Via A. G., n. 37. Ne consegue, pertanto, che il contribuente risulta essere stato domiciliato sempre a Bari, sin dalla sua nascita, vuoi alla Via G. T., 3/C, vuoi alla Via A. G., n. 37, ed in conseguenza le notifiche da eseguirsi delle cartelle esattoriali non potevano che essere effettuate secondo le prescrizioni dell'art. 140 del cod. proc. civ. A tale riguardo si osserva che le relate di notifica delle cartelle indicate ai nn. 1, 2, 4, 5 e 6 del ricorso iscritto al R.G.R. n. 1539/05, che il resistente E.T.R. S.p.A., nelle memorie aggiuntive depositate il 30.1.2006 indica rispettivamente come documenti nn. 4, 5, 2, 6 e 3, riportante il riferimento della norma della quale si è avvalsa, questo Collegio giudicante ritiene, nella fattispecie, che siano state commesse delle irregolarità nell'applicazione delle dette norme di notifica, le cui violazioni portano inevitabilmente all'annullamento delle interessate cartelle esattoriali. Infatti, considerato che il ricorrente D. M. era residente in Bari, con domicilio della sede di attività alla Via A. G. n. 37, che sembra essere stato anche il domicilio della sua abitazione, in presenza di irreperibilità del contribuente, il messo notificatore o ufficiale giudiziario, nelle notifiche, avrebbe dovuto osservare e quindi eseguire le modalità prescritte dall'art. 140 del cod. proc. civ., ovvero il deposito della copia nella casa del comune di Bari, affiggere avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e dargli notizia per raccomandata con avviso di ricevimento.

Le relate di notifiche prodotte in copia dal Concessionario della riscossione, oltre a quelle eseguite irregolarmente, ai sensi dell'art. 60, anche quelle eseguite ai sensi dell'art. 140 non sono corredate dei documenti attestanti gli ulteriori adempimenti previsti, rilevandosi in conseguenza, con la sola affissione alla casa comunale, la nullità delle notifiche non sanabile neanche in presenza di ricorso.

La Commissione passando ad esaminare gli altri motivi della controversia in primo luogo osserva che:

- il motivo della carenza di motivazione addotto dall'istante va respinto, atteso che tale eccezione non risulta sollevata con i proposti ricorsi, trattandosi invece di un motivo *ex novo*, al cui riguardo le parti resistenti non hanno potuto formulare eventuali contestazioni in merito. D'altro canto appare implicito considerare che laddove si abbia a riferimento un atto amministrativo non notificato il contribuente non possa conoscere le cause che hanno determinato la pretesa fiscale; quantunque nel caso di specie il ricorrente ha potuto conoscerle dalle informazioni assunte presso il Concessionario della riscossione, tant'è che nei ricorsi presentati ne ha potuto precisare la diversità delle imposte con gli anni di riferimento;

- il motivo contestato dalla resistente E.T.R. S.p.A., riguardante la supposta violazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/73, causata dall'Agenzia delle Entrate Ufficio Bari 2, non può essere accolta, atteso che non risultano prodotte le copie delle cartelle esattoriali

dalle quali poterne riscontrare la fondatezza di quanto lamentato, né poteva farlo il ricorrente in quanto risulta impossibile dimostrare quanto non conosciuto.

Alla luce di quanto innanzi detto ed esposto i ricorsi riuniti vanno accolti parzialmente, nei termini che si riportano in dispositivo.

Il parziale accoglimento giustifica la compensazione tra le parti delle spese di giudizio.

*P.Q.M.* – La Commissione tributaria provinciale di Bari, Sez. XV, sciogliendo la riserva, accoglie parzialmente i ricorsi riuniti in esame e per l'effetto dispone:

a) in ordine al ricorso di R.G.R. n. 1538/05 le cartelle esattoriali n. (..) e n. (..) vanno confermate; mentre le cartelle esattoriali n. (..) e n. (...) vanno annullate;

b) in ordine al ricorso di R.G.R. n. 1539/05 la cartella esattoriale n. (..) non è motivo di giudizio in quanto notificata in data successiva alla presentazione del ricorso *de quo*; la cartella esattoriale n. (..) va annullata; la cartella esattoriale n. (..) va confermata; le cartelle n. (..), n. (...), n. (..), n. (..) e n. (...) vanno annullate;

c) rimborsare al ricorrente le somme eventualmente pagate per le cartelle esattoriali annullate, maggiorate di interessi dalla data di pagamento alla data del soddisfo, nella misura stabilita dalla legge;

d) solleva da ogni responsabilità, per esclusione dal presente giudizio, l'Agenzia delle Entrate - Ufficio Bari 2. Spese compensate.

#### **Il termine per proporre ricorso alle Commissioni tributarie decorre dal momento in cui il contribuente ha avuto effettiva conoscenza dell'atto impositivo**

##### *1. Premessa*

Sono davvero tanti gli spunti di riflessione che offre la sentenza in commento, perché tante sono le questioni che, nel corso del processo, i giudici hanno affrontato e risolto. Si potrebbero indagare i *confini* della giurisdizione tributaria rispetto alla fase dell'esecuzione forzata del credito tributario, o esaminare i limiti dell'*efficacia sanante* della proposizione del ricorso rispetto ai vizi della notifica dell'atto impugnato.

Sotto un profilo più attinente la *dinamica* processuale, si potrebbero verificare i limiti all'uso dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, previsti dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, o analizzare i presupposti e le condizioni che legittimano l'integrazione dei motivi di ricorso, a norma dell'art. 24, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

Si potrebbero approfondire, infine, le *interferenze* tra l'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e gli artt. 137 e seguenti c.p.c., in materia di notifiche degli atti impositivi.

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, la questione di maggiore interesse affrontata dai giudici baresi, che merita più delle altre un adeguato approfondimento, attiene all'affermata impugnabilità delle cartelle di pagamento, mai notificate o mai validamente notificate al contribuente, di cui quest'ultimo abbia avuto conoscenza soltanto a seguito dell'azione cautelare del concessionario della riscossione.

È sotto gli occhi di tutti l'utilizzo ormai *sistematico*, da parte dei concessionari della riscossione, delle iscrizioni di fermo degli autoveicoli o di ipoteche sugli immobili dei contribuenti, provvedimenti rispetto ai quali la giuri-

sprudenza, anche ai massimi livelli, non è riuscita a dare risposte univoche, nemmeno sull'individuazione del giudice competente a conoscere delle impugnazioni od opposizioni (1).

In un tale contesto, riconoscere la possibilità di impugnare dinanzi al giudice tributario, *ora per allora e senza limiti temporali*, la cartella di pagamento di cui il contribuente abbia *incolpevolmente* ignorato l'esistenza, può contribuire a riequilibrare un rapporto ormai troppo sbilanciato in favore dell'esattore, che oggi dispone di strumenti coercitivi particolarmente incisivi per perseguire il debitore (2).

## 2. Il fatto

In occasione della compravendita di un immobile, il notaio rogante informava i contraenti che il bene oggetto del trasferimento risultava gravato da ipoteca, iscritta dal concessionario del servizio di riscossione dei tributi per la provincia di Bari.

La parte venditrice si recava presso gli sportelli del concessionario, dove scopriva che «risultavano da pagare» numerose cartelle di pagamento per iscrizioni a ruolo eseguite dall'Agenzia delle entrate.

Nel termine di sessanta giorni dalla scoperta dell'esistenza delle suddette cartelle di pagamento, il contribuente le impugnava dinanzi alla Commissione tributaria, con due distinti ricorsi, contestandone l'omessa notifica ed eccependo, di conseguenza, la violazione dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (tardiva notifica), la violazione dell'art. 17 dello stesso D.P.R. n. 602/1973 (tardiva iscrizione a ruolo) (3) e, per le sole cartelle relative agli anni d'imposta dal 1990 al 1993, la prescrizione del credito.

Il ricorrente precisava che la proposizione dei ricorsi e la conseguente sanatoria dei vizi delle notifiche degli atti impugnati non poteva che avere effetto a «*decorrere dalle prodotte opposizioni*».

Con tale precisazione, evidentemente, si invocava l'applicazione del principio stabilito dalle sezioni unite della Corte di Cassazione (4), secondo cui, ferma restando l'applicazione delle norme sulla notificazione degli atti processuali anche agli atti impositivi, compreso il regime delle nullità e delle sanatorie, «*l'applicazione della sanatoria per raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di avere avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento. A diverse conclusioni deve, peraltro, pervenirsi se la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso alle commissioni, sia intervenuta quando il termine per l'esercizio del potere di accertamento è scaduto. In tale ipotesi, infatti, il meccanismo della sanatoria deve essere combinato con quello, indefettibile, della decadenza dall'esercizio del potere, per cui la sanatoria può verificarsi solo se avvenuta prima del decorso del termine di decadenza.*».

L'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio eccependo l'inammissibilità dei ricorsi, poiché le cartelle di pagamento impuginate «*pur indicate in ricorso, non sono state allegate*».

Eccezione davvero singolare, visto che il contribuente aveva fondato la propria impugnazione proprio sul fatto di non avere mai ricevuto le suddette cartelle di pagamento.

La società concessionaria della riscossione, a sua volta, eccepeva l'inammissibilità dei ricorsi, in primo luogo per

difetto di giurisdizione del giudice tributario, «*atteso che gli atti impugnati riguarderebbero la fase della esecuzione forzata tributaria successiva alla notificazione delle cartelle esattoriali*», ed in secondo luogo perché proposti oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica delle cartelle di pagamento impuginate, che assumeva essere avvenuta regolarmente.

## 3. Istruttoria

Nelle memorie illustrative il ricorrente replicava all'eccezione sul difetto di giurisdizione facendo osservare che oggetto dell'impugnazione non era l'iscrizione di ipoteca bensì le cartelle di pagamento, la cui illegittimità era stata contestata, sotto diversi profili, a causa dell'omessa notifica delle stesse.

Inoltre, nel medesimo atto difensivo, il contribuente faceva rilevare come le difese della concessionaria si fossero concentrate esclusivamente sulla presunta inammissibilità dei ricorsi, tralasciando del tutto di dedurre e provare l'avvenuta notifica delle cartelle di pagamento impuginate, questione di fatto pregiudiziale per la decisione della controversia.

All'udienza fissata per la trattazione dei ricorsi, di cui si disponeva la riunione per connessione oggettiva e soggettiva, la Commissione tributaria, ritenendolo «*necessario ai fini della decisione*», ordinava alla concessionaria della riscossione «*di provare, come dedotto nelle memorie difensive, le notifiche delle cartelle esattoriali impuginate*».

Abbiamo manifestato in premessa l'intenzione di non approfondire l'argomento relativo ai limiti dei poteri istruttori dei giudici tributari, tuttavia, non possiamo esimerci dall'esprimere forti riserve sull'ordinanza istruttoria emessa dai Giudici baresi, che contrasta con il consolidato orientamento giurisprudenziale formatosi al riguardo, già prima che fosse abrogato il comma 3 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 (5).

È stato ripetutamente affermato, infatti, che «*Nel processo tributario l'esercizio dei poteri di acquisizione d'ufficio, attribuiti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 alle Commissioni tributarie, costituisce una facoltà discrezionale del giudice, ma tali poteri istruttori - anche alla luce della riforma dell'art. 111 della Costituzione - non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti*» (6).

La concessionaria della riscossione, approfittando del generoso assist del Collegio, depositava un elenco nel quale si indicava l'esito della notifica di ciascuna delle cartelle di pagamento impuginate, di cui alcune risultavano «*notificate per irreperibilità*», altre risultavano «*notificate per irreperibilità, non trovata ad oggi la relata*», altre «*saldate o pagate in parte*», altre ancora «*mai notificate*».

A fronte del deposito di documenti attestanti l'avvenuta notifica «*per irreperibilità*» di alcune delle cartelle di pagamento impuginate, il ricorrente proponeva «*motivi aggiunti*» di ricorso, ai sensi dell'art. 24, commi 2 e segg., del D.Lgs. n. 546/1992, per eccepire la nullità delle notifiche «*per irreperibilità*» che, a suo dire, erano state eseguite in violazione dell'art. 60, comma 1, lett. c) ed e), del D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 140 c.p.c.

## 4. La decisione

Il Collegio ha risolto per prime le due questioni pregiudiziali emergenti dalle opposte difese: innanzi tutto ha verificato se sussistesse o meno la giurisdizione della Commissione tributaria, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, «*atteso che gli atti impugnati riguarderebbero la fase della esecuzione forzata tributaria successiva alla notificazione delle cartelle esattoriali*»; in secondo luogo, ha

verificato se potessero considerarsi tempestivi, e quindi ammissibili, i due ricorsi, nonostante la «*mancata produzione in giudizio delle copie delle impugnate cartelle esattoriali*».

Relativamente alla prima questione, la Commissione ha giudicato non sussistente, nel caso di specie, il difetto di giurisdizione, «*posto che questo Giudice sarebbe chiamato ad esaminare e quindi giudicare della esistenza del debito erariale o meno, in relazione al rispetto delle norme da parte sia dell'Agenzia delle entrate che del Concessionario, ognuno per proprio conto, per la vantata pretesa fiscale, della quale il ricorrente sostiene di non averne avuto mai conoscenza*».

È opportuno precisare, incidentalmente, che a seguito delle recenti modifiche apportate dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (cfr. nota 1), oggi sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie anche i provvedimenti di iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 e di fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 (7).

Quanto all'eccezione di inammissibilità dei ricorsi formulata dall'Agenzia delle entrate, per violazione degli artt. 18, 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992, la Commissione ha ritenuto di non poterla accogliere in quanto, «*se è vero che le citate norme attengono all'introduzione del giudizio ... per quanto attiene al disposto dell'art. 21 il rispetto del termine è elemento riscontrabile dall'adito giudice. Di certo tale termine, visto la mancata produzione degli atti amministrativi, nel caso di specie non sarebbe verificabile, pur tuttavia necessita considerare l'affermazione del ricorrente il quale sostiene di non averle mai ricevute, e pertanto impossibilitato a produrli. Ed è in tale ottica che i ricorsi non possono essere ritenuti aprioristicamente inammissibili, posto che compete al Concessionario della riscossione, quale parte in causa, dare la prova delle avvenute regolari notifiche delle contestate cartelle esattoriali, delle quali allo stato se ne conoscono solo i numeri*».

In altri termini, il ragionamento del Collegio si può così sintetizzare: se la concessionaria della riscossione avesse provato in giudizio la regolarità delle notifiche delle cartelle di pagamento impugnate, i ricorsi sarebbero risultati inammissibili, perché proposti oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica stessa. Se, viceversa, la notifica fosse risultata irregolare o non fosse mai avvenuta, le cartelle di pagamento impugnate dovevano considerarsi conosciute dal contribuente soltanto nel dicembre del 2004, in occasione delle ricerche effettuate presso la concessionaria dopo la scoperta dell'iscrizione di ipoteca. In tal caso, le cartelle di pagamento sarebbero risultate *tardivamente notificate*, essendo ormai decorsi, a dicembre 2004, i perentori termini stabiliti dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973.

Così decise le questioni pregiudiziali, i Giudici sono passati ad esaminare, una per una, le relate di notifica delle cartelle di pagamento impugnate, pervenendo ad una decisione di accoglimento parziale dei ricorsi riuniti e, conseguentemente, di annullamento della gran parte degli atti impugnati, per i quali hanno accertato e dichiarato inesistente o irregolarmente eseguita la notifica.

##### 5. Considerazioni

Come anticipato in premessa, le questioni affrontate dai Giudici baresi sono tali e tante che meriterebbe di essere approfondito l'intero percorso motivazionale attraverso il quale il Collegio è pervenuto alla decisione in rassegna.

Di particolare rilievo, per esempio, è la parte della motivazione dedicata all'interpretazione dell'art. 60, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973, al fine di stabilire se, nel caso di specie, la notifica «*per irreperibilità*» di alcune delle cartelle di pagamento impugnate potesse ritenersi regolarmente eseguita.

Ma, ripetiamo, il contributo di maggiore interesse offerto dalla sentenza che si annota risiede nell'affermata impugnabilità delle cartelle di pagamento a decorrere dal momento in cui il contribuente ne abbia avuto effettiva conoscenza.

A questo punto, occorre subito precisare che l'interesse per la statuizione non è suscitato dal riconoscimento dell'impugnabilità, senza limiti di tempo, di un atto impositivo mai notificato o mai validamente notificato al contribuente, quest'ultima essendo una facoltà espressamente riconosciuta dalle disposizioni sul processo tributario (8).

Invero, la Corte di Cassazione, per le ipotesi in cui un atto della riscossione (cartella di pagamento o avviso di mora) non fosse stato preceduto dalla regolare notifica dell'atto impositivo presupposto, ha sempre ritenuto *necessaria* anche la contestuale impugnazione dell'atto impositivo mai notificato o mai regolarmente notificato, salva l'impugnazione per vizi propri dell'atto successivo (9).

Soltanto di recente la stessa Suprema Corte ha accantonato tale rigida presa di posizione, sottoponendola, anzi, a motivata critica, per affermare il principio di diritto secondo cui «*la mancata o irrituale notificazione della cartella di pagamento determina l'invalidità derivata dell'avviso di mora, in occasione della cui impugnazione è, tuttavia, facoltà del contribuente impugnare, ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, anche la cartella di pagamento non notificata o irrualmente notificata*» (10).

L'invalidità dell'avviso di mora (atto successivo), dunque, sussiste per il solo fatto che sia stata omessa la notificazione della cartella di pagamento (atto presupposto) o che la stessa notificazione sia risultata irrituale.

Data per acquisita, perciò, la facoltà e non l'*obbligo* di impugnare, insieme all'atto successivo della «*sequenza procedimentale*», l'atto presupposto *non notificato o non regolarmente notificato*, la sentenza della Commissione barese si segnala per l'affermazione dell'innovativo principio secondo cui l'atto presupposto mai notificato o mai validamente notificato è impugnabile, dal momento in cui se ne abbia formale e valida conoscenza (11), *a prescindere* dalla contestuale impugnazione dell'atto successivo, regolarmente notificato o conosciuto dal contribuente.

Impugnazione che, peraltro, nel caso di specie, non sarebbe stata ammissibile in base alla normativa sul processo tributario vigente *ratione temporis*, visto che l'atto successivo, che ha consentito al ricorrente di conoscere dell'esistenza di varie iscrizioni a ruolo a suo carico, era costituito dall'iscrizione di ipoteca, un atto le cui controversie risultavano «*escluse dalla giurisdizione tributaria*» (12).

In altri termini, il dato nuovo che emerge dalla decisione in esame è che l'atto presupposto, ove non sia stato mai notificato, può essere impugnato, *ora per allora*, senza necessariamente impugnare l'atto successivo.

Possiamo ritenere che questa tesi trovi il suo fondamento nelle disposizioni che regolano il processo tributario? Ad avviso di chi scrive, sì.

Se, da un lato, l'art. 19, comma 3, prima parte, del D.Lgs. n. 546/1992, stabilisce che «*gli atti diversi da quelli indicati*» (al comma 1, *n.d.r.*) non sono impugnabili autonomamente, dall'altro lato, l'ultimo periodo dello stesso comma 3 prevede che «*la mancata notificazione di atti*

*autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».*

La norma non specifica, e perciò non impone, che l'atto successivo, regolarmente notificato, sia un atto tra quelli elencati al primo comma e, quindi, uno degli atti autonomamente impugnabili.

Per tornare al caso di specie, e secondo un'interpretazione letterale della richiamata disposizione, si può anche ritenere, come ha fatto la giurisprudenza prevalente, che l'iscrizione di ipoteca non potesse impugnarsi dinanzi al giudice tributario, essendo un atto diverso da quelli indicati al primo comma all'epoca vigente.

Ciò nondimeno, il fatto che la mancata notificazione attenga un atto autonomamente impugnabile (cartella di pagamento), adottato precedentemente all'iscrizione di ipoteca, consente certamente al contribuente di impugnare l'atto presupposto nel termine di sessanta giorni dalla data in cui ne abbia avuto conoscenza.

Ovviamente, ammettere l'impugnabilità della cartella di pagamento non notificata, «unitamente» all'atto successivo, non implica e non significa ammettere, sempre e comunque, l'impugnabilità di quest'ultimo atto.

Potrebbe accadere, infatti, che l'atto successivo sia un atto «preordinato» all'espropriazione forzata (13), come tale non sindacabile dal giudice tributario, sia perché non inserito nell'elenco degli atti impugnabili, sia perché fuori dai limiti della giurisdizione tributaria previsti dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

La prospettata interpretazione, sotto altro profilo, appare la più conforme alla nostra Carta Costituzionale, che garantisce certamente, senza deroghe o attenuazioni, il diritto di agire dinanzi al giudice tributario per contestare l'an e il quantum della pretesa impositiva, se e nel momento in cui di tale pretesa il contribuente abbia avuto effettiva conoscenza (14).

Sarebbe quanto mai irragionevole, e molto penalizzante per il cittadino, consentire all'esattore di procedere in *executivis* in forza di un atto impositivo mai notificato o mai validamente notificato al contribuente, rimandando ogni forma di tutela giurisdizionale alla fase esecutiva, dove, peraltro, l'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973 limita notevolmente la possibilità di opporsi all'esecuzione o agli atti esecutivi.

Dott. Domenico Carnimeo

(1) Sintomatica dello stato di incertezza che si registrava in *subiecta materia* è l'ordinanza del Consiglio di Stato, sez. VI, 13 aprile 2006, n. 2032, in *Boll. Trib.*, 2006, 1328, che ha dichiarato «rilevante e non manifestamente infondata in relazione agli articoli 3, 16, 41 e 42 Cost., la questione di legittimità costituzionale degli articoli 49, 57, 86 D.P.R. n. 602 del 1973, e degli articoli 2 e 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, se interpretati, secondo il diritto vivente quale risulta dalla giurisprudenza, nel senso di attribuire al giudice ordinario la giurisdizione sulle controversie in materia di fermo tributario dei veicoli». Il legislatore, tuttavia, ha preferito anticipare la decisione della Corte Costituzionale e risolvere la questione con una modifica delle norme sul processo tributario. In occasione della conversione in legge del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248), ha modificato l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 inserendo espressamente tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 (lett. *e-bis*) e il fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 (lett. *e-ter*).

(2) Accanto al potere di disporre il fermo degli autoveicoli e di scrivere ipoteca sugli immobili, ricordiamo il potere di pignorare fitti e pigioni (art. 72 del D.P.R. n. 602/1973) o di pignorare il quinto dello stipendio (art. 72-bis del D.P.R. 602/1973).

(3) È opportuno ricordare che, nelle more del processo, l'art. 17 del D.P.R. 602/1973 è stato abrogato dall'art. 1, comma 5-ter, lett. a), n. 1), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106 (convertito, con modificazioni, nella legge 31 luglio 2005, n. 156).

(4) Con la nota sentenza 5 ottobre 2004, n. 19854, in *Boll. Trib.*, 2004, 1754.

(5) L'abrogazione è avvenuta ad opera dell'art. 3-bis, comma 5, del D.L. 30 settembre 2005 n. 203 (convertito, con modificazioni, nella legge 2 dicembre 2005 n. 248).

(6) In tal senso si vedano Cass. 6 febbraio 2006, n. 2488, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass. 20 gennaio 2006, n. 1134, in *Boll. Trib. On-line*.

(7) Per l'evidenziazione di talune problematiche applicative, già in sede di primi commenti alla novella, rinviamo alle condivisibili considerazioni di A. VOGLINO, *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione d'ipoteca a tutela della riscossione*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1360; nonché a D. CARNIMEO, in *Guida norm.*, 2006, n. 36, 68.

(8) Ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, «gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

(9) Con specifico riferimento all'avviso di mora, con la pronuncia resa da Cass., sez. trib., 17 febbraio 2005 n. 3231, in *Boll. Trib.*, 2005, 714, la Corte, dopo averne riconosciuto la natura «primaria e necessaria» di atto equivalente al precetto, ne ha posto in evidenza la natura «eventuale e secondaria», di atto equivalente ad un atto d'imposizione tributaria, precisando che «questa seconda funzione è attribuita all'avviso di mora dalla legge processuale tributaria in tutte le ipotesi in cui esso sia - tra gli atti della serie procedimentale amministrativa che si snoda a partire dall'atto di accertamento e di liquidazione e, poi, per la cartella di pagamento - il primo atto di gestione del rapporto tributario sostanziale ad esser reso conoscibile al contribuente. Se, in ipotesi, né l'avviso di accertamento né l'avviso di liquidazione né la cartella di pagamento siano mai stati notificati, o siano stati irrualmente notificati, al contribuente e se questi sia stato posto nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità della pretesa tributaria per la prima volta con la notificazione dell'avviso di mora, egli può - e deve, a pena della loro inoppugnabilità - contestare, unitamente all'impugnazione dell'avviso di mora, gli atti autonomamente impugnabili che sono stati adottati precedentemente e che ne costituiscono il presupposto».

(10) In tal senso Cass., sez. trib., 31 marzo 2006, n. 7649, in *Boll. Trib. On-line* e di prossima pubblicazione in questa Rivista.

(11) Il principio è pacificamente affermato nella giurisprudenza amministrativa, dove si ammette che il termine per l'impugnazione di un atto amministrativo, per il quale non vi è stata la notifica o la comunicazione, decorra dal momento in cui il destinatario ne abbia avuto piena conoscenza (v. Cons. Stato, sez. IV, 2 giugno 2000, n. 3158, in *Foro amm.*, 2000, 2092).

(12) L'uso del condizionale nel testo è dovuto al fatto che tanto la prevalente giurisprudenza amministrativa (per tutte Cons. Stato, sez. V, 13 settembre 2005, n. 4689, in *Boll. Trib.*, 2005, 1411) quanto la prevalente giurisprudenza di legittimità (per tutte Cass., sez. un., 31 gennaio 2006, n. 2053, *ivi*, 2006, 342) si erano espresse per la giurisdizione del giudice ordinario in materia di impugnazione dei provvedimenti di fermo dei beni mobili registrati. Non erano mancate, tuttavia, pronunce che indicavano nel giudice tributario l'organo competente a conoscere delle controversie in *subiecta materia* (Comm. trib. prov. di Cosenza, sez. I, 28 maggio 2003, n. 397, *ivi*, 2003, 1254).

(13) L'espressione è di Cass., sez. un., 31 gennaio 2006, n. 2053, cit.

(14) Nello stesso senso si è espresso A. VOGLINO, *Sugli spazi di tutela nell'espropriazione forzata tributaria non preceduta dalla cartella di pagamento*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1482; e si è pronunciata Comm. trib. prov. di Cosenza, sez. I, 26 aprile 2006, n. 111, *ibidem*, 1481, ritenendo impugnabile dinanzi al giudice tributario l'atto preordinato all'esecuzione quando «... gli atti antecedenti e prodromici al fermo o non esistono o sono viziati e nulli». In tal caso, hanno affermato i giudici cosentini, la causa petendi attiene alla regolarità del procedimento fiscale o, addirittura, all'esistenza dell'obbligazione tributaria, questioni che non possono non rientrare nella competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie.



**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento - Società di persone - Accertamento anche a carico dei soci - Processo verbale di constatazione - Notifica al singolo socio - Necessità - Ommissione - Nullità dell'avviso di accertamento - Conseguenze.**

*È nullo per carenza di motivazione l'avviso di accertamento spiccato nei confronti del socio di società di persone nei cui confronti non sia mai stato portato a conoscenza il processo verbale di constatazione in base al quale è stato rettificato il reddito nei confronti della società.*

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Paolini, rel. Bursese), 9 agosto 2006, sent. n. 18035]

IN FATTO E IN DIRITTO – N.M. impugnava l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio II.DD. di Modena rettificava il reddito di partecipazione da lui dichiarato relativo all'IRPEF anno 1989, e ciò in forza dell'art. 5 del TUIR 917/86, come conseguenza della verifica operata in capo alla società E. Z. s.n.c. di cui esso contribuente era socio al 20%.

Il contribuente rimaneva soccomente all'esito del giudizio di 1° grado; la C.T.R., in sede d'appello, con la sentenza n. 48.4.2000, ne accoglieva il ricorso sulla base della dedotta nullità dell'avviso di accertamento, che aveva fatto riferimento ad un p.v.c. di constatazione elevato dalla G.d.F. nei confronti della menzionata soc. E. Z., mai notificato al N.

Avverso detta decisione, l'Amministrazione proponeva ricorso per cassazione fondato su di un solo motivo. Resisteva con controricorso il contribuente, proponendo a sua volta ricorso incidentale condizionato.

Osserva la Corte in via preliminare che occorre disporre la riunione dei ricorsi.

Passando all'esame del ricorso principale, l'amministrazione deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 5 TUIR n. 917/86 e 42 D.P.R. n. 600/1973; nonché l'omessa e/o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia. Secondo la ricorrente, l'Ufficio ha agito correttamente in forza del cit. art. 5 del TUIR, per il quale vi è un'automatica correlazione tra il reddito della società ed il reddito di partecipazione del singolo socio, essendo irrilevante se questi lo abbia o meno percepito. Pertanto, nell'avviso di accertamento notif. al socio - osserva l'amministrazione - «non si fa riferimento a nessun p.v.c. ma semplicemente si afferma che è avvenuta una rettifica in capo alla società partecipata e da questo scaturisce la rettifica in capo al socio ai sensi dell'art. 5 del TUIR».

Ad avviso del Collegio la doglianza non appare fondata in quanto il Ministero non ha accolto la *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

Il giudice d'appello ha infatti accolto la tesi del contribuente sotto il diverso profilo della nullità dell'avviso di accertamento IRPEF per carenza di motivazione, dato che l'avviso di rettifica del reddito della società - da cui era «meccanicamente» scaturito il reddito IRPEF - riprendeva le risultanze di un processo verbale di contestazione (redatto quattro anni dopo che il N. non era più socio) mai portato a conoscenza di quest'ultimo e neppure mai prodotto nel corso del giudizio: con conseguente obiettiva limitazione del di-

ritto di difesa del contribuente medesimo. Tali aspetti della sentenza impugnata non sono stati colti dall'amministrazione, il cui ricorso è dunque infondato e va rigettato.

Quanto al ricorso incidentale del N. lo stesso è inammissibile in quanto proposto dal contribuente che era stato totalmente vincitore.

Avuto riguardo ai profili sostanziali della fattispecie, si ritiene di compensare le spese processuali.

P.Q.M. – (Omissis).

La sentenza in commento merita di essere segnalata - oltre che per il principio di diritto affermato - per l'equivoco che dirime.

Succede non infrequentemente, infatti, che, quando l'Agenzia delle entrate rettifica il reddito dichiarato da una società di persone, pretenda di trasferire meccanicamente (pro-parte) sul singolo socio - senza renderlo edotto della rettifica del reddito societario - il maggior reddito accertato in capo alla società. Si tratta di una stravagante iperestensione del principio di trasparenza che i Massimi Giudici bocciano seccamente. La questione - osserva la sentenza impugnata - è un'altra: il maggior reddito accertato in capo alla società promana da un atto (processo verbale di constatazione) che non è mai stato portato nella sfera di conoscibilità del socio «con conseguente obbiettiva limitazione del diritto di difesa del contribuente medesimo». Ne deriva che l'avviso di accertamento ai fini IRPEF spiccato nei confronti del socio è nullo per difetto di motivazione, mentre sono irrilevanti le questioni del principio di imputazione del reddito per trasparenza («tali aspetti ...non sono stati colti dall'amministrazione il cui ricorso è dunque infondato e va rigettato»).

Giova ricordare che la sentenza massimata lavora sul testo dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ante Statuto dei diritti del contribuente. Oggi, in effetti, il comma 4, in relazione al comma 3, secondo periodo, del novellato art. 42 del citato decreto n. 600/1973, sancisce *ex professo* la nullità dell'avviso di accertamento per vizio di motivazione se il provvedimento impositivo, nel richiamare un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, non alleggi l'atto medesimo o non ne riproduca il contenuto essenziale.

Oggi, quindi, vicende come quella della sentenza in rassegna - approdate per un equivoco dell'Ufficio sino in Cassazione - non dovrebbero più ripetersi.

**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento basato sugli studi di settore - Natura di presunzione semplice degli studi di settore - Insufficienza dei soli studi di settore per l'accertamento - Necessità che l'attività istruttoria sia completata nel rispetto del principio del giusto procedimento, con l'intervento del contribuente - Conseguenze.**

**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento basato sugli studi di settore - Natura di presunzione semplice degli studi di settore - Inidoneità degli studi di settore a legittimare l'accertamento, in mancanza di contraddittorio col contribuente - Conseguenze.**

*Gli studi di settore previsti dall'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 321 (convertito nella legge 29 ottobre*

1993, n. 427), data la loro natura di atti amministrativi generali di organizzazione, non si possono considerare sufficienti perché l'Ufficio finanziario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, a norma dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, per vincere la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore stessi.

È vano invocare uno studio di settore, che ha struttura oggettiva e soggettiva categoriale e, quindi, di genere, come strumento idoneo a regolare, di per sé, un caso di specie ultima, se nella fase procedimentale amministrativa che va dalla dichiarazione tributaria all'avviso di accertamento non si sia svolto alcun contraddittorio tra l'Ufficio tributario ed il contribuente, in modo da consentire a quest'ultimo di intervenire già in sede amministrativa per vincere la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Riggio, rel. Meloncelli), 28 luglio 2006, sent. n. 17229, ric. Ministero dell'economia e delle finanze ed Agenzia delle entrate c. Soc. Il Daino di Molinari M.C. & C.]

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO** – 1. Il 4 ottobre 2004 è notificato a Il Daino di Molinari Maria Carmela & C. Snc un ricorso dell'Amministrazione finanziaria per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, che ha rigettato l'appello dell'Ufficio tributario contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso n. 225/04/98, che aveva accolto il ricorso della società contro l'avviso di accertamento n. 4922000206 dell'ILOR 1991.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) l'Ufficio delle imposte dirette di Campobasso rettifica la dichiarazione dei redditi del 1991 presentata dalla società intimata, svolgente attività di macelleria e di vendita di bestiame vivo, accertando un reddito imponibile ai fini dell'IRPEF per i soci di lire 117.489.000, a fronte di quello dichiarato di lire 6.009.000;

b) il ricorso della società è accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso, perché mancano i presupposti per l'accertamento induttivo, tra i quali soprattutto il verbale di ispezione;

c) nel suo appello l'Ufficio tributario sostiene che non sussisterebbe alcun obbligo di redigere un verbale di ispezione e che, nella specie, la rideterminazione del reddito non è avvenuta ex art. 39.2 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma ai sensi del primo comma dello stesso articolo; inoltre, l'Ufficio non avrebbe utilizzato studi di settore astratti;

d) l'appello dell'ufficio è respinto dalla Commissione tributaria regionale con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La sentenza della Commissione tributaria regionale, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) l'accertamento induttivo costituisce un'eccezione rispetto alla regola ordinaria che, invece, prevede l'accertamento analitico in rettifica delle singole voci reddituali;

b) nel caso di specie la mancata redazione del processo verbale di constatazione assume un carattere preminente per la soluzione della controversia; invero, l'Ufficio avrebbe dovuto procedere alla constatazione di eventuali violazioni, che, solo se gravi numerose e ripetute, avrebbero consentito all'accertatore di procedere alla rideterminazione dei ricavi e, quindi, del reddito;

c) infine, le rese utilizzate dall'Ufficio, pur non scaturenti dalla L. 17 febbraio 1985, n. 17, sono relative a studi di settore che prescindono completamente dalla realtà aziendale e riguardano medie statistiche che non possono costituire l'unico elemento per l'accertamento induttivo.

4. Il ricorso per cassazione dell'amministrazione finanziaria è sostenuto con un solo motivo d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione.

5. L'intimata società non si è costituita in giudizio.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** – 6.1. Con l'unico motivo d'impugnazione si denuncia la violazione e la falsa applicazione degli artt. 32, 33 e 39 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 62-sexies D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, oltre all'omessa motivazione su punti decisivi della controversia.

6.2. Le ricorrenti sostengono, al riguardo, che i giudici regionali avrebbero totalmente trascurato di prendere in considerazione le documentate argomentazioni espresse dall'Ufficio in sede d'appello che avrebbero dimostrato come, nella specie, l'accertamento del maggior reddito era stato eseguito in base all'art. 39.1.d), e non in base all'art. 39.2 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Infatti, la società, a fronte di ricavi dichiarati di £ 472.613.000, avrebbe dichiarato un reddito di sole £ 6.000.000, facendo dubitare dell'attendibilità dell'intera contabilità, senza contare che la redazione di un verbale d'ispezione non sarebbe, comunque, affatto necessaria per l'esercizio del potere di accertamento.

Infine, la rettifica operata nei confronti della società partecipata avrebbe trovato pieno fondamento in studi di settore concernenti la specifica realtà nella quale s'inserisce l'azienda.

6.3. Il motivo è inammissibile per genericità, perché le argomentazioni addotte a suo sostegno si riferiscono a fatti che sono oggetto esclusivo del potere cognitivo del giudice di merito, le cui valutazioni non sono confutate né con l'indicazione degli atti processuali nei quali l'amministrazione finanziaria avrebbe contestato le valutazioni operate dal giudice di primo grado fatte proprie dal giudice d'appello, né con la riproduzione testuale di quelle loro parti contenenti le censure e le relative ragioni che le sostengono. Inoltre, non è in alcun modo specificamente contestata la motivazione della sentenza di secondo grado, cosicché la violazione del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione è violato anche per quel che riguarda l'omissione di motivazione.

Quanto agli studi di settore, il giudice d'appello ha accertato in fatto, con un giudizio immune da vizi logici e, quindi, non censurabile in questa sede, che le rese utilizzate dall'Ufficio sono relative a studi di set-

tore che prescindono totalmente dalla realtà aziendale (v. *retro* par. 3.c). A fronte di tale precisa valutazione la ricorrente amministrazione finanziaria si è limitata a riaffermare che gli studi di settore utilizzati riguarderebbero la specifica realtà nella quale s'inserisce l'azienda. Si tratta, pertanto, di affermazioni generiche e, quindi, inidonee a contestare l'accertamento dei fatti operato dal giudice di merito e la logicità della sua valutazione dei fatti accertati. Né, data la natura di atti amministrativi generali di organizzazione, rivestita dagli studi di settore previsti dall'art. 62 bis D.L. 30 agosto 1993, n. 321, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, li si possono considerare sufficienti perché l'Ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12.7 L. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore. Risulta, infatti, sia dalla descrizione sommaria dei fatti di causa effettuata dalla ricorrente nel suo ricorso per cassazione sia dalla sentenza impugnata che, nella fase procedimentale amministrativa che va dalla dichiarazione tributaria all'avviso di accertamento, tra Ufficio tributario e contribuente non s'è svolto alcun contraddittorio, cosicché è vano invocare uno studio di settore, che ha struttura oggettiva e soggettiva categoriale e, quindi, di genere, come strumento idoneo a regolare, di per sé, un caso di specie ultima. In questo senso è orientata la giurisprudenza di questa Corte nelle sentenze: 3 maggio 2005, n. 9135 <sup>(1)</sup>; 23 giugno 2003, n. 9946 <sup>(2)</sup>; 27 settembre 2002, n. 13995 <sup>(3)</sup>.

7. Le precedenti considerazioni inducono a rigettare il ricorso.

8. La mancata costituzione in giudizio del soggetto intimata esime dalla pronuncia in ordine alle spese processuali relative al giudizio di cassazione.

*P.Q.M.* – La Corte rigetta il ricorso.

(1) *In Boll. Trib.* 2005, pag. 1748.

(2) *In Boll. Trib.* 2003, pag. 1514.

(3) *In Boll. Trib. On-line.*

### Saggi rigori giurisprudenziali sull'accertamento basato sugli studi di settore

Dopo che la giurisprudenza, soprattutto di merito, si è diffusamente mostrata ostile agli accertamenti basati sulle sole risultanze dei coefficienti presuntivi di compensi, ricavi e corrispettivi di operazioni imponibili (1) previsti dagli artt. 11 e seguenti del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (2), e dei parametri per l'accertamento induttivo di ricavi, compensi e volume d'affari (3) contemplati dall'art. 3, commi 181 e seguenti, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, si va profilando un analogo indirizzo anche sui discussi studi di settore previsti dagli artt. 62-bis e seguenti del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (4), dall'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, e dal D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, su cui pure s'intenderebbe puntare le forze per dar corpo agli sbandierati intenti di lotta all'evasione, anche in considerazione della recente esten-

sione del campo di applicazione di tale metodo d'accertamento che è stata disposta dall'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (5), e delle progettate modifiche legislative della sua regolamentazione positiva.

Ma questa volta non è stata una Commissione di merito a negare un'impropria valenza assoluta agli studi di settore (6), bensì la stessa Corte di Cassazione, che con l'annotata pronuncia ha messo in guardia dall'errore che si commetterebbe nell'affidarsi esclusivamente alle risultanze (statistiche ed astratte) degli studi di settore, ammonendo che si tratta di «atti amministrativi generali di organizzazione» di «struttura oggettiva e soggettiva categoriale e, quindi, di genere», che pongono una mera *praesumptio hominis*.

Pertanto, ha osservato la Corte, gli studi di settore non sono sufficienti a permettere all'Ufficio finanziario di operare «l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima», almeno in mancanza di un adeguato completamento dell'attività istruttoria «nel rispetto del principio generale del giusto procedimento», cioè che consenta al contribuente di interloquire in sede amministrativa per vincere la presunzione usata nei suoi confronti, a norma dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo *Statuto dei diritti del contribuente* (7).

Non solo.

Con l'occasione, infatti, la Suprema Corte ha anche posto l'accento sul rilievo centrale che va riconosciuto al diritto del contribuente di intervenire già nel procedimento amministrativo di controllo per contraddire con l'Ufficio finanziario e vincere la presunzione semplice posta dagli studi di settore ancor «prima di essere costretto ad adire il giudice tributario», mostrando così di prendere le distanze dal contrario orientamento maturato in relazione alla normativa antecedente allo *Statuto dei diritti del contribuente*, che aveva visto il giudice di legittimità sostenere che la natura amministrativa dell'attività di accertamento tributario escluderebbe l'applicazione del principio del contraddittorio (8).

Su entrambi gli aspetti evocati, evidentemente, è lecito attendersi ulteriori sviluppi, possibilmente di segno conforme alle ispirate posizioni espresse dall'annotata pronuncia.

Anzitutto, quanto all'importante riconoscimento attribuito alla centralità del principio del contraddittorio pure nell'ambito più strettamente tributario, che rappresenta una questione tuttora ampiamente dibattuta, resta da vedere se l'apertura espressa dalla Corte sarà o meno confermata dalle sue successive pronunce, specie ove si consideri che la rilevanza dell'orientamento manifestato appare amplificata dal fatto che nella concreta fattispecie trattata l'impugnato accertamento era stato adottato rispetto all'annualità d'imposta 1991, allorché non esisteva ancora quella specifica disposizione dell'art. 10, comma 3-bis, della citata legge n. 146/1998 (9), che a decorrere dal 2004 prevede invece espressamente che «l'Ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218» e, dunque, attribuisce un esplicito diritto al contraddittorio finalizzato all'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.

Mentre relativamente alle statuizioni della sentenza che hanno opportunamente escluso la possibilità di attribuire agli studi di settore un valore maggiore di quello di una mera *praesumptio hominis*, non v'è dubbio che nelle more di nuovi sviluppi giurisprudenziali e legislativi l'indirizzo di tal guisa manifestato pone un pesante sbar-

ramento agli accertamenti acriticamente fondati sulle sole risultanze degli studi di settore (10), tanto più ove si consideri che già in precedenza la medesima Corte ha qualificato tali strumenti come una «*mera fonte di presunzioni "hominis", vale a dire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti*» (11), e che, più in generale ancora, ha avvertito che i coefficienti presuntivi e gli studi di settore «*in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente*» (12).

Come ha autorevolmente precisato lo stesso giudice di legittimità, infatti, «*la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'articolo 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta*» (13).

Già in quest'ultima pronuncia appena citata, del resto, sempre il Supremo Consesso aveva sostanzialmente anticipato anche la segnalata apertura ad una maggiore valorizzazione del principio del contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, rilevando che «*lo stesso legislatore dello Statuto del contribuente, nel prevedere all'articolo 12, comma 7 (che si pone come norma generale), un tendenziale necessario contraddittorio anticipato attraverso il quale il contribuente possa fornire dati e richieste che l'Ufficio ha l'obbligo di valutare, conferma indiscutibilmente l'esigenza che l'accertamento venga calibrato sempre al caso concreto, sulla base di una conoscenza più approfondita della situazione verificata*» (14).

Dunque, mentre il legislatore affina le armi per attrarre sempre maggiore forza e portata all'uso dei discutibili studi di settore per l'accertamento presuntivo a carico del contribuente, la Suprema Corte lancia un serio monito che merita adeguata ponderazione: gli studi di settore non possono essere usati in maniera automatica, acritica e senza considerare la situazione effettiva del contribuente, perché essi pongono mere presunzioni semplici, la cui meccanica utilizzazione è inidonea ad acclarare con certezza la reale capacità contributiva del contribuente, che costituisce pur sempre l'indispensabile presupposto di legalità del prelievo tributario *ex art. 53 Cost.*

Dubitiamo, tuttavia, che tale avvertimento saprà essere colto dai fautori della cieca "lotta" all'evasione, che s'intende affidare più alla rozza utilizzazione di strumenti presuntivi tesi all'accertamento di basi imponibili puramente ipotetiche e virtuali, che non all'accurata ricostruzione dell'effettiva capacità contribuiva dei singoli contribuenti.

Di talché, ancora una volta, è facile prevedere che la sorte degli accertamenti basati sugli studi di settore finirà con l'essere affidata alla sede giudiziaria e, quindi, col dipendere dagli indirizzi interpretativi delineati dalla giurisprudenza. Il che spiega perché vadano accolti con fa-

vore orientamenti così misurati ed equilibrati come quello esternato dalla commentata sentenza.

Avv. Alessandro Voglino

(1) Cfr. in proposito Comm. trib. di 1° grado di Ravenna, sez. III, 3 giugno 1995, n. 126, in *Boll. Trib.*, 1995, 1524; Comm. trib. di 1° grado di Benevento, sez. I, 8 novembre 1995, n. 394, *ivi*, 1997, 234; Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 26 novembre 1996, n. 235, *ivi*, 1998, 1578; Comm. trib. prov. di Treviso, sez. I, 26 giugno 1997, n. 140, *ivi*, 1999, 162; Comm. trib. prov. di Genova, sez. XVIII, 8 luglio 1997, n. 68, *ivi*, 1998, 1899; Comm. trib. prov. di Benevento, sez. I, 3 febbraio 1998, n. 13, *ivi*, 1999, 1310; Comm. trib. prov. di Roma, sez. I, 21 aprile 1998, n. 204, *ibidem*, 758; Comm. trib. prov. di Terni, sez. II, 27 luglio 1998, n. 214, in *Riv. giur. trib.*, 1999, 57, con nota di M. RAVACCIA; Comm. trib. prov. di Pisa, sez. III, 5 ottobre 1998, n. 199, *ibidem*, 511, con nota di M. RAVACCIA; Comm. trib. prov. di Siracusa, sez. III, 7 luglio 2000, n. 133, in *Il fisco*, 2000, 12584, con nota di M. CONIGLIARO; Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XXIII, 11 luglio 2000, n. 255, in *Boll. Trib.*, 2001, 472; Comm. trib. prov. di Roma, sez. XIII, 28 settembre 2000, n. 313, *ibidem*, 1508; Comm. trib. reg. della Basilicata, 5 maggio 2000, n. 60, *ivi*, 2002, 549.

(2) Convertito, con modificazioni, nella legge 27 aprile 1989, n. 154.

(3) Cfr. al riguardo Comm. trib. prov. di Venezia, sez. X, 2 febbraio 2001, n. 1, in *Boll. Trib.*, 2003, 539; Comm. trib. prov. di Salerno, sez. III, 15 marzo 2001, n. 32, Comm. trib. prov. di Salerno, sez. X, 24 aprile 2001, n. 67, e Comm. trib. prov. di Salerno, sez. XII, 23 marzo 2001, n. 32, tutte *ibidem*, 789; Comm. trib. prov. di Torino, sez. II, 31 maggio 2001, n. 32, *ivi*, 2001, 1749; Comm. trib. prov. di Torino, sez. XIX, 19 giugno 2001, n. 46, *ivi*, 2003, 870; Comm. trib. prov. di Torino, sez. XII, 26 giugno 2001, n. 26, e Comm. trib. prov. di Firenze, sez. X, 26 novembre 2001, n. 126, entrambe *ivi*, 2002, 72; Comm. trib. prov. di Sassari, 10 luglio 2001, n. 92, *ivi*, 2003, 231, con nota di T. SCIARRA; Comm. trib. prov. di Verbania, sez. I, 25 ottobre 2001, n. 82, *ivi*, 2002, 379; Comm. trib. prov. di Salerno, sez. IV, 20 novembre 2001, n. 216, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 551, con nota di M. BRUZZONE; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXI, 14 febbraio 2002, in *Boll. Trib.*, 2002, 1595; Comm. trib. prov. di Torino, sez. XIV, 2 aprile 2002, n. 10, e Comm. trib. 1° grado di Trento, sez. I, 26 aprile 2002, n. 24, entrambe *ibidem*, 1339, con nota di T. SCIARRA; Comm. trib. prov. di Lucca, sez. I, 23 maggio 2002, n. 42, *ivi*, 2003, 466; Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 23 maggio 2002, n. 39, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 1153, con nota di M. RAVACCIA; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXV, 11 novembre 2002, n. 265, in *Boll. Trib.*, 2003, 66; Comm. trib. prov. di Modena, sez. I, 4 dicembre 2002, n. 186, *ivi*, 2004, 1253, con nota di F. BRIGHENTI; Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 10 dicembre 2002, nn. 146 e 147, e Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 25 settembre 2002, n. 79, tutte in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 5, con nota di A. PICCARDO; Comm. trib. prov. di Matera, sez. III, 31 dicembre 2002, n. 236, in *Il fisco*, 2003, 6179, con nota di C. FERRARI-F. SCARDACI; Comm. trib. prov. di Catania, sez. IV, 29 gennaio 2003, n. 1147, in *Boll. Trib.*, 2003, 541, con nota di T. SCIARRA; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXVII, 20 maggio 2003, n. 379, *ibidem*, 1101; Comm. trib. prov. di Siracusa, sez. I, 26 gennaio 2004, n. 1, *ivi*, 2005, 1068; Comm. trib. reg. del Lazio, sez. XV, 1° aprile 2004, in *Giur. merito*, 2005, 974, con nota di R. NICASTRO; Comm. trib. prov. di Bari, sez. XII, 31 marzo 2005, n. 81, in *Boll. Trib.*, 2006, 165; Comm. trib. prov. di La Spezia, sez. VI, 23 aprile 2005, n. 43, in *Giur. merito*, 2005, 1982; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLI, 28 aprile 2005, n. 71, e Comm. trib. reg. della Puglia, sez. XXVII, 22 marzo 2005, n. 10, entrambe in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 333, con nota di T. SCIARRA; Comm. trib. reg. della Puglia, sez. I, 27 settembre 2005, n. 42, e Comm. trib. reg. della Puglia, sez. I, 17 novembre 2005, n. 54, entrambe in *Boll. Trib.*, 2006, 1658, con nota di N. FORTUNATO.

(4) Convertito, con modificazioni, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427.

(5) Convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248.

(6) Come, ad esempio, hanno già fatto Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 5 dicembre 2003, n. 51, in *Riv. giur. trib.*, 2004, 989, con nota di A. MARCHESELLI (che peraltro, pur affer-

mando la necessità di altri elementi probatori a sostegno dell'accertamento basato sugli studi di settore, ha poi respinto il ricorso del contribuente per la ravvisata mancanza di adeguate eccezioni contrarie); nonché Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 30 dicembre 2003, n. 63, in *Boll. Trib.*, 2004, 465, con nota di T. SCIARRA; Comm. trib. prov. di Milano, sez. VIII, 18 aprile 2005, n. 60, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 449, con nota di M. BEGHIN; Comm. trib. prov. di Macerata, 17 maggio 2005, n. 36, in *Boll. Trib.*, 2006, 1149; Comm. trib. reg. della Puglia, sez. I, 27 settembre 2005, n. 42, cit. (sia pure incidentalmente); Comm. trib. prov. di Bari, sez. VIII, 12 maggio 2006, n. 24, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 787, con nota di T. SCIARRA; ed ancora Comm. trib. prov. di Bari, sez. XIV, 22 marzo 2006, n. 36, Comm. trib. reg. della Puglia, sez. I, 24 agosto 2006, n. 67 (anch'essa solo in via incidentale), e Comm. trib. prov. di Bari, sez. VIII, 11 settembre 2006, n. 113, quest'ultime tutte di prossima pubbl. in questa *Rivista*.

(7) Com'è noto, la richiamata disposizione della legge n. 212/2000 stabilisce che «Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

(8) Cfr. in tal senso Cass., sez. I, 23 luglio 1999, n. 7964, in *Giust. civ. Mass.*, 1999, 1703; Cass., sez. trib., 27 ottobre 2000, n. 14200, in *Boll. Trib.*, 2001, 776; Cass., sez. trib., 3 marzo 2001, n. 3128, *ivi*, 2002, 1099; e Cass., sez. trib., 23 marzo 2001, n. 4273, *ivi*, 2003, 1017.

(9) Come *ivi* aggiunto dall'art. 1, comma 409, lett. b), della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e da ultimo modificato dall'art. 37, comma 2, del già citato D.L. n. 223/2006.

(10) Ai quali l'annotata pronuncia si è esplicitamente riferita, al pari delle altre sentenze citate subito appresso, malgrado dalla sua motivazione non sia dato comprendere se nel concreto caso esaminato, riferito all'annualità d'imposta 1991, gli studi di settore utilizzati dall'Ufficio finanziario consistessero in quelli specificamente previsti dagli artt. 62-bis e seguenti del già citato D.L. n. 331/1993 o, piuttosto, nei ben diversi studi o "medie" di settore o percentuali di ricarico, aventi carattere meramente informale o officioso, che venivano usati nella prassi accertativa prima dell'avvento degli studi di settore elaborati in base alle predette disposizioni.

(11) Così Cass., sez. trib., 3 maggio 2005, n. 9135, in *Boll. Trib.*, 2005, 1748, con nota di E. RIGHI; e la coeva Cass., sez. trib., 3 maggio 2005, n. 9137, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 1107, con nota di A. GRASSOTTI.

(12) Così Cass., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19163, in *Boll. Trib.*, 2004, 699, con nota di T. SCIARRA.

(13) Così ancora Cass., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19163, cit.; successivamente ripresa pure da Cass., sez. trib., 3 febbraio 2006, n. 2411, pubbl. in questo stesso fascicolo della *Rivista*.

(14) Così sempre Cass., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19163, cit.

**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento induttivo per coefficienti presuntivi di compensi e ricavi - Esclusione di automatismo e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente - Sussistono - Mancato confronto con la situazione concreta del contribuente - Illegittimità dell'accertamento - Conseguenze.**

**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento induttivo per coefficienti presuntivi di compensi e ricavi - Flessibilità dei coefficienti presuntivi e mancanza di automatismo - Obbligo di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente - Sussiste.**

*Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi,*

*l'art. 12, comma 4, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (convertito nella legge 27 aprile 1989, n. 154), prevede una certa e significativa flessibilità allorché consente all'operatore di utilizzare il particolare tipo di accertamento in base ai coefficienti presuntivi di reddito o di corrispettivi di operazioni imponibili *ivi* previsti, lasciando intendere che, in caso di necessità, i coefficienti possono essere integrati o addirittura sostituiti da elementi particolari propri del contribuente sottoposto a verifica; pertanto, i predetti coefficienti presuntivi in linea di massima forniscono un'indicazione che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta, il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente.*

*La flessibilità degli strumenti presuntivi di accertamento delle imposte sui redditi è imposta dall'art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica, e quindi ogni sforzo va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, i quali però non possono avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma richiedono invece un confronto con la situazione concreta del contribuente.*

*[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Paolini, rel. Botta), 3 febbraio 2006, sent. n. 2411, ric. Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate]*

**FATTO** – La controversia concerne l'impugnazione dell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio Imposte Dirette di Salerno aveva proceduto a rettificare il reddito d'impresa del contribuente ai fini IRPEF ed ILOR per l'anno 1989, mediante procedimento induttivo ai sensi degli artt. 11 e 12 del D.L. n. 69 del 1989 (conv. con L. n. 154 del 1989) e del D.P.C.M. 22 dicembre 1989. Il ricorso era accolto in primo e in secondo grado con sentenza avverso la quale il Ministero delle Finanze (ora Ministero dell'Economia e delle Finanze) ha proposto ricorso per cassazione con unico motivo, il contribuente non si è costituito, nonostante parte ricorrente abbia provveduto, in ossequio all'ordinanza della Corte depositata il 15 luglio 2005 e comunicata il 19 luglio 2005, a rinnovare la notifica del ricorso nel suo domicilio reale.

**DIRITTO** – Con l'unico motivo di ricorso, la parte ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 12 del D.L. n. 69 del 1989, degli artt. 39 e 41 del D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 2697 c.c., dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 112 c.p.c., del D.P.C.M. 22 dicembre 1989 e del combinato disposto delle «riferite fonti», nonché omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia: ad avviso di parte ricorrente ha errato il Giudice tributario a ritenere insufficiente il riferimento ai coefficienti previsti dal D.P.C.M. 22 dicembre 1989, pretendendo che vi fossero «elementi gravi, precisi e concordanti al fine di sorreggere la determinazione del reddito

effettuata dall'Ufficio». Nel caso di specie, sostiene parte ricorrente, «l'Ufficio ha determinato il maggior reddito accertato solo sulla base dei coefficienti di cui al D.P.C.M. 22 dicembre 1989 traendo i dati moltiplicati per i coefficienti dalla dichiarazione del contribuente e compiutamente esplicitando il calcolo operato nella motivazione dell'avviso di accertamento»: l'Ufficio «ha dunque indicato nella motivazione tutto ciò che doveva indicare a fondamento della determinazione del reddito», né doveva «certo indicare ulteriori elementi a sostegno della determinazione effettuata e, tanto meno, elementi gravi, precisi e concordanti». Spettava semmai al contribuente dare prova della «non applicabilità dei coefficienti».

Le censure non sono fondate. Esse nella loro sostanza sembrano connotate dell'idea di un sostanziale automatismo della procedura dei coefficienti, che esaurirebbe il compito dell'Ufficio nella individuazione dei presupposti di fatto previsti dalla legge, restando poi a carico del contribuente l'onere di fornire la «prova liberatoria».

Si tratta di una impostazione che questa Corte ha già dichiarato di non poter condividere «dal momento che l'art. 12, comma 4, del D.L. n. 69 del 1989, prevede una certa e significativa flessibilità allorché consente all'operatore di utilizzare il particolare tipo di accertamento di cui qui si discute». La citata norma stabilisce che se i dati dichiarati non risultano compatibili con quelli indicati dall'applicazione dei coefficienti di cui all'art. 11 decreto citato, «l'ufficio ha il potere di determinare induttivamente l'ammontare del reddito, nonché quello di singoli componenti positivi o negativi di esso, sulla base, di due o più coefficienti, o di altri elementi specificamente relativi al singolo contribuente. Quest'ultimo inciso lascia intendere che, in caso di necessità, i coefficienti presuntivi possono essere integrati o addirittura sostituiti da elementi particolari, propri del contribuente sottoposto a verifica».

I coefficienti, quindi, in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente» (Cass. n. 19163/2003 <sup>(1)</sup>).

D'altro canto, la flessibilità degli strumenti presuntivi è imposta dall'art. 53 Cost., «non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta (confronto che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorché i

dati forniti dal contribuente risultano inattendibili)» (Cass. n. 19163/2003).

Parte ricorrente sembra essere consapevole della necessità che la situazione emergente dall'applicazione dei coefficienti debba essere adeguata alla concreta realtà del contribuente: essa sente, infatti, il bisogno di affermare che, nel caso di specie, era «pacifico ed incontrovertito» che l'Ufficio non disponesse di «ulteriori elementi rispetto a quelli derivanti dai coefficienti» e di aver indicato nell'avviso di accertamento la ragione «per la quale non (aveva) considerato le argomentazioni di parte». Tuttavia, si tratta di affermazioni che appaiono *ictu oculi* smentite dalle considerazioni svolte dal Giudice di merito, secondo il quale l'Ufficio non avrebbe indicato nell'atto di accertamento né le ragioni per le quali aveva ritenuto di disattendere le «argomentazioni di parte», né gli ulteriori elementi che avevano concorso a confermare il risultato della presunzione (o, il che è lo stesso, la mancanza di elementi idonei a minare l'attendibilità dell'applicazione dei coefficienti): alla luce di siffatta situazione il ricorso si palesa privo di autosufficienza, risolvendosi quanto dedotto dalla parte ricorrente in mere affermazioni prive di obiettivi riscontri.

Il ricorso deve essere, quindi, rigettato. Non essendosi costituito l'intimato non occorre provvedere sulle spese.

*P.Q.M. - (Omissis).*

Alla già nutrita giurisprudenza di merito prevalentemente (ed opportunamente) contraria ad una utilizzazione meccanica ed acritica dei coefficienti presuntivi di compensi, ricavi e corrispettivi di operazioni imponibili previsti dagli artt. 11 e segg. del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154 (cfr. per tutte Comm. trib. di 1° grado di Benevento, sez. I, 8 novembre 1995, n. 394, in *Boll. Trib.*, 1997, 234; Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 26 novembre 1996, n. 235, *ivi*, 1998, 1578; Comm. trib. prov. di Treviso, sez. I, 26 giugno 1997, n. 140, *ivi*, 1999, 162; Comm. trib. prov. di Genova, sez. XVIII, 8 luglio 1997, n. 68, *ivi*, 1998, 1899; Comm. trib. prov. di Roma, sez. I, 21 aprile 1998, n. 204, *ivi*, 1999, 758; Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XXIII, 11 luglio 2000, n. 255, *ivi*, 2001, 472; Comm. trib. prov. di Roma, sez. XIII, 28 settembre 2000, n. 313, *ibidem*, 1508; Comm. trib. reg. della Basilicata, 5 maggio 2000, n. 60, *ivi*, 2002, 549), negli ultimi tempi si è aggiunta anche la Suprema Corte, che già attraverso una precedente sentenza (ovvero Cass., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19163, in *Boll. Trib.*, 2004, 699, con nota di T. SCIARRA) ha precisato che i suddetti coefficienti presuntivi «forniscono una indicazione, che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta», ed ha specificato che ciò «significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente».

Le locuzioni espresse dalla Corte sono dotate di ampio respiro e d'indubbia portata generale, perché non si limitano solo ai citati coefficienti, bensì si estendono a qualunque metodo di accertamento presuntivo, escludendo con fermezza qualsiasi «automatismo», che si rivelerebbe

(1) Cass. 15 dicembre 2003, n. 19163, in *Boll. Trib.* 2004, pag. 699.

- e qui non si può che essere d'accordo - in una violazione del principio costituzionale di capacità contributiva. Ergo, ogni sforzo «*va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto*», stante l'imprescindibile «*necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente*», come statuito dall'annotata pronuncia.

Perciò, al bando gli accertamenti presuntivi fondati solo su indici, coefficienti, parametri, studi di settore *et similia*, se utilizzati in maniera automatica ed acritica, senza tener conto delle specifiche realtà e delle situazioni effettive dei contribuenti (sull'argomento si veda pure, in questo stesso fascicolo, la nota di A. VOGLINO, *Saggi rigori giurisprudenziali sull'accertamento basato sugli studi di settore*).

Gli Uffici finanziari, evidentemente, sono chiamati a prenderne nota.

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Contribuente residente in Germania - Prova della residenza estera - Redditi prodotti in Italia - Intasabilità ex art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Germania.**

*La residenza in uno Stato estero, nel caso di specie in Germania, di un contribuente può essere dimostrata con ogni mezzo (ad esempio producendo in giudizio il permesso di soggiorno rilasciato dallo Stato estero, prorogato a tempo indeterminato, l'iscrizione nel Comune estero di residenza, il certificato di residenza estera del figlio e della compagna del contribuente) e, ove protratta per oltre 183 giorni, determina la non imponibilità dei redditi ancorché prodotti in Italia, a norma dell'art. 15 della convenzione Italia-Germania contro le doppie imposizioni.*

[Commissione trib. provinciale di Verona, sez. IX (Pres. D'Amico, rel. Carboni), 28 aprile 2005, sent. n. 24]

Il ricorrente proponeva analoghi ricorsi relativi agli anni in questione, ricorsi che venivano riuniti. L'ufficio chiedeva la reiezione degli stessi.

La commissione ritiene che i ricorsi vadano accolti. Preliminarmente va osservato quanto all'obbligo della motivazione che gli atti di accertamento fanno riferimento a verbali di constatazione della GdF notificati all'interessato e quindi, ne consegue che l'obbligo delle motivazioni, sia pure *per relationem*, è stato assolto. Quanto al merito va osservato che può ritenersi credibile l'assunto del ricorrente di risiedere in Germania. Vengono, in proposito, dallo stesso prodotti: il permesso di soggiorno in Germania, prorogato a tempo indeterminato; l'iscrizione, in Germania, nel Comune di Gaimersheim (dal 1/1/97 al 18/3/02); il trasferimento nel Comune di Ingolstadt dal 18/3/02. Ha peraltro spiegato che il trasferimento, il 10/12/96 presso di Comune di Pastrengo era solo ed unicamente inteso a trasferire la pratica AIRE dal Comune di Sant'Andrea del Garigliano in Pastrengo. Ancora produce un certificato di residenza del figlio in Germania (nello stesso Comune di Gaimersheim) già registrato dal 6/8/98 nonché certificato di residenza, sempre nello stesso Comune, di ... sua attuale compagna e madre di ... (lo stesso ricorrente ha aggiunto che sempre in Germania vivono la prima moglie e la figlia). La

credibilità della sua affermata residenza in Germania, nonché della sua affermazione di non risiedere in Italia per più di 180 giorni (condizione indicata nell'art. 15 della Convenzione Italo-Tedesca, che parla propriamente di 183 giorni, per escludere la tassabilità in Italia dei redditi prodotti in Italia da residenti in Germania) trova ulteriore conferma nel particolare rapporto che legava il ... alla società tedesca di cui l'ufficio di Costernano era una sede distaccata. Questo Collegio ha, con sentenza in questa data, esclusi il requisito della stabile organizzazione all'ufficio decentrato di Costernano, per cui appare in sintonia con la ricostruzione operata con la sentenza, configurare il rapporto particolare che legava il ... alla società con caratteristiche di precarietà funzionale e temporale. Non pare di significato determinante l'esistenza delle tessere Viacard. Il ... produce ancora documentazione relativa alla posizione pensionistica e sanitaria in Germania.

*P.Q.M.* - Accoglie i ricorsi riuniti e compensa le spese di lite.

**Concetto di residenza: prevalenza degli aspetti sostanziali**

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Verona qui in commento, offre l'opportunità di riprendere alcune argomentazioni recentemente sviluppate su queste pagine circa il tema della nozione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi (1).

Il contribuente interessato alla vicenda era un soggetto di nazionalità italiana, emigrato ormai da parecchi anni in Germania, Paese in cui aveva iniziato e successivamente costantemente svolto la propria attività lavorativa, alle dipendenze di imprese locali. In tale Paese, inoltre, il contribuente aveva contratto matrimonio, avendone una figlia, all'epoca della controversia ancora residente in Germania assieme alla madre, dopo la cessazione degli effetti del rapporto di coniugio. Anche la successiva compagna e convivente risiedeva in Baviera, unitamente al figlio della coppia (2). Lo stesso contribuente era iscritto alla anagrafe della popolazione residente in Germania.

Essendo pacifica la rilevanza marginale della cittadinanza italiana ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi nel nostro ordinamento (3), per il contribuente in questione gli elementi di connessione con il sistema tributario italiano erano quindi fondamentalmente tre, due dei quali evidentemente in stretta relazione tra di loro. In primo luogo, infatti, si contestava una intensa frequentazione del territorio italiano, evidenziata dall'Amministrazione finanziaria anche attraverso gli estratti conto dei passaggi autostradali. In secondo luogo, l'Agenzia delle entrate sottolineava lo svolgimento di attività lavorativa in Italia, sempre alle dipendenze di un datore di lavoro tedesco, ma comunque presso una sede distaccata del medesimo, in provincia di Verona. Infine, emergeva un elemento formale, rappresentato dall'iscrizione anagrafica in un Comune italiano.

Il contribuente opponeva, innanzitutto, la finalità meramente formale di tale ultima iscrizione, dato che essa era finalizzata esclusivamente a trasferire la «*pratica AIRE*», e quindi presumibilmente l'annotazione del soggetto in questione all'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero, da altro Comune italiano, con ogni probabilità quello di iniziale emigrazione. In secondo luogo, veniva fatto rilevare che il rapporto di lavoro, con l'impresa te-

desca, prevedeva la presenza del contribuente in Italia «con carattere di precarietà funzionale e temporale». In altre parole, se ben intendo, il soggetto in questione si occupava della sede secondaria italiana dell'impresa tedesca solo momentaneamente e comunque saltuariamente, con frequenti ritorni in Baviera presso la sede principale, prospettiva peraltro pienamente attendibile, tenuto conto della vicinanza geografica e logistica delle due dislocazioni. Sempre sotto il profilo della localizzazione degli interessi economici, il contribuente, con lo scopo di sottolineare ulteriormente l'effettività dell'extraterritorialità dei medesimi, indicava l'esistenza nel Paese straniero della propria posizione pensionistica e sanitaria. Da ultimo, l'interessato documentava ampiamente, come già sopra sintetizzato, l'intensità del legame con la Germania anche sotto il profilo dei rapporti familiari, tutti riferibili a quel territorio.

La Commissione tributaria Veronese ha valorizzato, a mio avviso correttamente, i numerosi elementi in fatto idonei a dimostrare tanto la corrispondenza al vero del trasferimento del nostro connazionale all'estero e la permanenza di quest'ultimo nel tempo, viceversa attribuendo rilievo esclusivamente secondario ai più deboli indici di collegamento con il territorio italiano.

Occorre a tal proposito innanzitutto rammentare che tra Italia e Germania è vigente una convenzione contro la doppia imposizione (4), che assume priorità rispetto alla norma interna, e nel contempo sottolinea che l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente è, in tale contesto, un dato quasi trascurabile. È infatti in primo luogo opinione pressoché unanime che tale iscrizione sia un elemento esclusivamente formale, non necessariamente corrispondente alla situazione reale. In secondo luogo, si tratta in ogni caso di un criterio di collegamento privilegiato dalla norma interna ma, tuttavia, estraneo alle logiche del diritto internazionale. Secondo un autorevole indirizzo interpretativo, esso potrebbe addirittura non soddisfare le condizioni necessarie ai fini della qualificazione di una persona fisica come residente ai sensi delle convenzioni internazionali per evitare la doppia imposizione sul reddito. Questo in quanto i criteri convenzionali che individuano la residenza del contribuente ai fini dell'applicazione delle disposizioni pattizie, «devono pur sempre riflettere un effettivo collegamento tra il soggetto passivo e il territorio dello Stato» (5), mentre l'iscrizione anagrafica non è di per sé idonea ad esprimere tale situazione.

In ogni caso, nella fattispecie in esame la norma interna si deve ritenere preceduta, per importanza, dalle disposizioni internazionali, che appunto non attribuiscono alcun rilievo alla iscrizione anagrafica.

La vicenda in questione doveva quindi essere risolta esclusivamente attraverso l'applicazione delle c.d. *tie-breaker rules* contemplate dalla convenzione Italia-Germania, ossia, in ordine di importanza, disponibilità di una abitazione permanente, centro degli interessi vitali, soggiorno abituale e, solo residualmente, cittadinanza.

Ricondotta quindi nel suo corretto alveo, la fattispecie è stata decisa dalla Commissione tributaria sulla base di una breve indagine circa i primi tre criteri in questione.

Constatata la disponibilità di una abitazione in Germania con carattere di stabilità, la localizzazione ivi degli interessi economici principali nonché degli affetti più stretti, la Corte non ha ritenuto preponderante il soggiorno in Italia, comunque contenuto al di sotto della soglia della metà del periodo d'imposta.

Risolta quindi la questione della residenza fiscale a fa-

vore della Germania, si trattava ancora di stabilire le modalità di tassazione del risultato dell'attività lavorativa del contribuente, per la parte riconducibile alla sua presenza in Italia.

La Corte ha a tal riguardo richiamato l'art. 15 della Convenzione, il quale dispone che i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente (in questo caso, Germania) riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente (in questo caso, Italia). Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato (Italia).

Tuttavia l'imponibilità è riservata al solo primo Stato (Germania), con esclusione del secondo (Italia) se:

- il beneficiario soggiorna in quest'ultimo (Italia) per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno, e

- le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente in questo ultimo Stato (Italia), e

- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato (Italia).

La Corte ha nuovamente e correttamente valorizzato gli elementi in fatto emersi nel corso del giudizio ed in particolare, nel considerare che in altra sede era stata riconosciuta l'inesistenza di una stabile organizzazione in Italia del datore di lavoro tedesco e che il contribuente soggiornava in Italia per un periodo non superiore alla soglia dei 183 giorni, ha ritenuto che ricorressero i requisiti convenzionali per escludere l'imponibilità in Italia dei compensi percepiti dal connazionale non residente nel nostro Paese.

Dott. Paolo Franzoni

(1) Si veda A. BONAFÈ - P. FRANZONI, *La nozione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in questa *Rivista*, 2006, 1593 e ss.

(2) Emerge dalla sentenza che il fatto è stato dimostrato, per entrambi, mediante il certificato di residenza.

(3) Sul punto si veda G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, 1999, Padova, 174 e ss. La cittadinanza non è uno dei criteri di collegamento previsti dalla norma nazionale (art. 2, TUIR). Si prescinde, naturalmente, dalla importanza che la cittadinanza può assumere nei confronti degli italiani emigrati nei c.d. paradisi fiscali, rispetto ai quali la residenza fiscale in Italia si presume, salvo prova contraria (art. 2, comma 2-bis, TUIR). Infatti, in tali circostanze la nazionalità non assume carattere sostanziale, ma procedurale. La cittadinanza riemerge come criterio residuale nelle convenzioni contro la doppia imposizione.

(4) Legge 24 novembre 1992, n. 459.

(5) G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 225.

#### **IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Incentivazioni all'esodo - Delimitazione della previsione agevolativa.**

*Al fine della applicazione della tassazione agevolata Irpef per gli incentivi all'esodo dei dipendenti, determinata in misura pari alla metà dell'aliquota applicabile al TFR, introdotta con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n.*



314, si deve guardare unicamente alle corresponsioni intervenute a decorrere dal primo gennaio 1998, senza che rilevi al riguardo l'eventualità che il rapporto sia cessato prima di tale data.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Saccucci, rel. Di Blasi), 5 dicembre 2005, sent. n. 26395]

La Corte di Cassazione con la sentenza in rassegna, il cui testo integrale è rinvenibile in *Boll. Trib. On-line*, conferma l'orientamento espresso con la precedente sentenza 23 luglio 2004, n. 13866 (in *Boll. Trib.*, 2004, 1426) e rigetta la tesi esposta nella circ. 23 dicembre 1997, n. 326/E (ivi, 1998, 70).

Il problema centrale era quello di stabilire l'esatto momento di entrata in vigore della novella recata nel D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, in tema di tassazione degli incentivi all'esodo.

Si ricorderà, in proposito, come il suddetto decreto abbia introdotto il comma 4-bis dell'attuale art. 19 del TUIR, a mente del quale l'incentivo all'esodo corrisposto ai lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni, se donne, ovvero di 55 anni, se maschi, è soggetto a tassazione con la medesima aliquota applicabile al trattamento di fine rapporto, ridotta alla metà.

Sulla corretta delimitazione di tale previsione agevolativa, la prassi amministrativa ha subito assunto posizioni molto restrittive, non del tutto condivisibili.

Innanzitutto, sotto il profilo della individuazione della entrata in vigore della novella, la citata circ. n. 326/1997 ha ritenuto dovesse farsi riferimento non già alle erogazioni intervenute a partire dal primo gennaio 1998 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 314/1997), bensì alle cessazioni di rapporto che decorrono da tale data. Ciò alla luce di considerazioni di carattere sistematico che si vorrebbero derivare dall'impianto sostanzialmente innovativo della riforma del 1997. Si afferma, infatti, che il riferimento al primo gennaio 1998, quale data di entrata in vigore della riforma, in assenza di altre specificazioni, debba essere ricollegato non già ai presupposti impositivi verificatisi dopo la medesima data (momento della percezione), ma ai fatti da cui scaturisce il presupposto stesso. In pratica, questo comporterebbe dare rilievo esclusivo, ad esempio, alla data di effettuazione delle prestazioni lavorative, delle trasferte, eccetera.

Potrebbe indurre alla medesima conclusione la circostanza secondo cui, a mente dell'art. 19, comma 1, del TUIR, la determinazione dell'aliquota applicabile al trattamento di fine rapporto, che, come già detto, individua la misura gravante sull'incentivo all'esodo, è fissata alla data in cui è maturato il diritto alla percezione dell'indennità stessa, così prefigurando una sorta di criterio di competenza.

Di diverso avviso è stata invece la Suprema Corte, nella sentenza qui annotata e nel precedente in termini citato all'inizio. Le argomentazioni adottate dalla Cassazione ci sembrano in realtà convincenti (conforme BONICHI, *Gli incentivi all'esodo*, in *I redditi di lavoro dipendente*, a cura di FICARI, Torino, 2003, 330 s.).

Ed invero:

– proprio l'assenza di qualsiasi indicazione in ordine alla entrata in vigore del D.Lgs. n. 314/1997 depono inequivocabilmente per la piana applicabilità del criterio di cassa, che costituisce la «colonna portante» della categoria reddituale in esame. Occorre infatti ricordare come, a mente sempre del ridetto comma 4-bis dell'art. 19, l'im-

posta si applica con riferimento «alle somme corrisposte» a titolo di incentivazione all'esodo;

– non è rilevante la norma di cui al citato art. 19, comma 1, del TUIR, che si limita a individuare la data di riferimento degli scaglioni di aliquote dell'Irpef, ma non incide in alcun modo sul momento impositivo dell'indennità di fine rapporto, che resta quello di percezione delle somme. Detto in altri termini, da un lato, l'entità dell'aliquota è determinata guardando alla data di maturazione del diritto all'indennità, ma dall'altro, la disciplina fiscale concretamente applicabile alla fattispecie non può che essere quella esistente al momento rilevante sotto il profilo impositivo. Osserva efficacemente, sul punto, la sentenza in commento, che l'aliquota media «restando invariata rispetto alla disciplina sopravvenuta, non potrà a sua volta influenzare la nuova disciplina agevolativa, espressamente riferita al momento della percezione».

La medesima circ. n. 326/1997 ha inoltre, è il caso di dire, «creato» un'ulteriore limitazione all'ambito di operatività della norma agevolativa in oggetto, affermando come «in linea di principio, sia necessario che l'offerta del datore di lavoro a corrispondere maggiori somme, in funzione di detta cessazione anticipata, debba essere rivolto alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti, anche se poi di fatto venga utilizzato da uno soltanto dei destinatari dell'offerta». Secondo il Ministero, pertanto, il trattamento di favore non spetterebbe in presenza di una trattativa *ad personam*, effettuata al fine di promuovere la risoluzione anticipata del rapporto da parte di uno specifico lavoratore.

È stato tuttavia osservato come una simile discriminazione non sia in alcun modo ricavabile dal testo di legge, che, nel richiamare la fattispecie dell'esodo dei lavoratori, non necessariamente postula un evento di dimensioni «bibliche», coinvolgente entità ragguardevoli di persone, ben potendo verificarsi un'operazione limitata ad un singolo soggetto (così BONICHI, *op. cit.*, 327 e ss., che richiama i precedenti in termini della Cassazione, sez. lav.). In questo senso, si è infine espressa la stessa sezione tributaria della Corte di Cassazione, nella sentenza 7 marzo 2005, n. 4910 (in *Boll. Trib.*, 2005, 895), che ha quindi «liberalizzato» l'applicabilità della previsione in discorso.

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Indennità per la risoluzione del rapporto di lavoro dipendente - Natura risarcitoria - Onere di fornire la relativa dimostrazione a carico del contribuente - Sussiste.**

*Il contribuente non può limitarsi ad affermare il carattere penitenziale e risarcitorio di un'indennità per sostenere l'intassabilità e su di esso grava l'onere di comprovarne la natura, non essendo al riguardo sufficienti generiche affermazioni e richiami al pregiudizio alla carriera, allo status socio-economico o alla sede di lavoro.*

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Favara, rel. D'Alonzo), 20 settembre 2006, sent. n. 20358]

La sentenza in rassegna, il cui testo integrale è rinvenibile in *Boll. Trib. On-line*, conferma l'orientamento che la Suprema Corte è andata affinando nel tempo, secondo cui il contribuente che intenda vedersi confermare dal

giudice il carattere non reddituale ma piuttosto sanzionatorio e risarcitorio del pregiudizio alla carriera, allo *status* sociale, ecc. (dal che deriverebbero la non tassabilità) delle somme a lui erogate a seguito (nella specie) di licenziamento illegittimo, deve fornirne congrua e adeguata prova nel corso del giudizio, non potendosi limitare a semplici e generiche affermazioni.

In particolare se, come nella specie, il giudice di merito ha concordato sul fatto che la somma *de qua* non è stata corrisposta a causa di un licenziamento, ma per uno scioglimento consensuale a seguito di accordo transattivo intervenuto tra le parti, viene meno la pretesa risarcitoria dell'erogazione, che assume, al contrario, natura corrispettiva della risoluzione stessa.

In altri termini, la Suprema Corte non ha ritenuto di modificare l'orientamento espresso nella sentenza 16 settembre 2005, n. 18369 (in *Boll. Trib. On-line*), ma, piuttosto, lo ha confermato, affermando che ricade sul contribuente l'onere di dimostrare che una indennità si riferisca a voci di risarcimento puro esenti da tassazione. Se un'indennità costituisce il prezzo del recesso del datore di lavoro, sostenerne l'intassabilità senza darne esaustiva argomentazione e prova si risolve in una affermazione che non può trovare accoglienza da parte del giudice.

**Imposta di registro - Edilizia - Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Concetto di residenza come dimora abituale e non anagrafica - Trasferimento per mantenere i benefici - Prova anche per presunzioni - È sufficiente.**

*L'indicazione anagrafica non può stabilire in modo assoluto la residenza o meno del soggetto, ma assume il valore di una mera "presunzione semplice" che può essere superata sulla base di elementi di convincimento idonei a dimostrare la dimora in luogo diverso, di talchè spettano i benefici della prima casa anche al contribuente che dimostri (ad esempio, producendo le bollette delle utenze domestiche od esibendo lo stato di famiglia di persone di famiglia con lui conviventi) di aver trasferito la propria dimora abituale prima della data risultante dai registri anagrafici del Comune di ubicazione dell'immobile.*

[Commissione trib. provinciale di Treviso, sez. VI (Pres. Chiarelli, rel. Fadel), 30 dicembre 2005, sent. n. 136]

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO** – La signora V. C. proponeva tempestivo ricorso avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni per decadenza dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso. La ricorrente premette di essere divenuta aggiudicataria di un immobile sito nella frazione di Fagarè della Battaglia in Comune di San Biagio di Callalta.

Successivamente il Tribunale di Treviso con decreto in data 25 gennaio 2001, registrato il 9 febbraio 2001 e corretto a causa di un errore materiale con successivo provvedimento dello stesso Giudice dell'Esecuzione registrato il 23 febbraio 2001, trasferiva la proprietà del suddetto immobile alla ricorren-

te la quale richiedeva di poter usufruire delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa. In data 5 gennaio 2005 l'Agenzia delle Entrate di Treviso notificava alla ricorrente avviso di liquidazione dell'imposta e di irrogazione delle sanzioni con cui dichiarava la ricorrente decaduta dalle suddette agevolazioni per non aver trasferito la residenza nel Comune di San Biagio di Callalta entro un anno dalla data di aggiudicazione. La ricorrente formula i seguenti motivi di ricorso:

1) Spettanza del diritto alle agevolazioni di prima casa; trasferimento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto. La ricorrente fa presente che il termine applicabile non è quello di 12 mesi bensì quello di 18 mesi tenuto conto del testo modificato dall'art. 33, comma 12, della legge 23 dicembre 2000 n. 388 (legge finanziaria 2001, in vigore dal 1 gennaio 2001).

2) Tempestivo trasferimento della residenza nel Comune di San Biagio di Callalta.

L'anagrafe del Comune ha dichiarato che la ricorrente è residente nel Comune dal 27 luglio 2002. In realtà la ricorrente fa presente di aver trasferito la propria residenza nel predetto immobile già prima di tale data. A comprova della circostanza produce certificato del convivente della ricorrente, sig. Stefano Gola, che all'Ufficio Anagrafe risulta residente dal 22 luglio 2002. Produce altresì certificato dell'Ufficio Anagrafe del Comune che attesta lo status di famiglia della coppia. Produce altresì denuncia in data 22 luglio 2002 al Comune di San Biagio di Callalta per la tassa asporto rifiuti solidi urbani dove la medesima ricorrente si è dichiarata residente sempre in Comune di San Biagio di Callalta in Vico della Pasqua n. 2. Come pure prima di tale data la ricorrente aveva chiesto la fornitura del gas metano in data 13.11.2001, dell'acqua potabile in data 7 maggio 2001 e dell'energia elettrica in data 7 maggio 2001. Chiede pertanto l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese, diritti ed onorari di causa.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso con proprie controdeduzioni. Per quanto riguarda il termine di 18 mesi dall'acquisto, l'Ufficio concorda su tale termine solo che rileva come in ogni caso anche tale termine deve intendersi decorso alla data del 25 luglio 2002 mentre la ricorrente ha trasferito la propria residenza in data 27.7.2002.

L'Ufficio sottolinea come il trasferimento della residenza vada verificato con una certificazione della residenza medesima, che nel caso di specie attesta un trasferimento in data successiva al decorso dei 18 mesi dalla data del decreto di trasferimento della proprietà effettuata dal Tribunale di Treviso. Da qui ne deriva la decadenza dai benefici fiscali richiesti. Chiede pertanto il rigetto del ricorso con vittoria di spese, diritti ed onorari.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** – Ritiene questa Commissione che la ricorrente abbia trasferito la propria residenza nell'immobile acquistato prima del 25 luglio 2002. Si osserva che mentre l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso dimostra di attenersi ad una valutazione anagrafica-burocratica della residenza, quest'ultima invece è definita dall'art. 43, II comma del Codice Civile come il luogo in cui la persona

ha la dimora abituale. Quello che rileva pertanto è il mero fatto della persona con un luogo. Il luogo di dimora abituale è quello in cui il contribuente svolge prevalentemente la sua vita e non va confuso con quello in cui il soggetto esplica la sua attività lavorativa ed economica, né con quello in cui il medesimo ha residenza anagrafica. L'indicazione anagrafica non può pertanto stabilire in modo assoluto la residenza o meno del soggetto, ma assume il valore di una semplice mera presunzione che può essere superata sulla base di elementi di convincimento idonei a dimostrare che la dimora abituale del soggetto si trova in luogo diverso. Questa Commissione è giunta alla convinzione che la ricorrente abbia trasferito sicuramente nell'immobile compravenduto la propria residenza ben prima del decorso dei 18 mesi dall'acquisto, tenuto conto che il convivente della medesima ha portato la sua residenza in tale luogo il 22 luglio 2002 e che la convivenza dei medesimi è stata attestata nel certificato di stato di famiglia rilasciato dal Comune di San Biagio di Callalta il 21.2.2005. Ulteriore elemento che porta a ritenere che quanto meno alla data del 22 luglio 2002 la sig.ra C. V. fosse residente nell'immobile acquistato è la denuncia della data d'asporto dei rifiuti solidi urbani del 22 luglio 2002 presentata al Comune di San Biagio di Callalta dove la medesima si è dichiarata residente in tale immobile. Oltre a ciò vi sono tutte le altre utenze richieste in periodi antecedenti che sostengono ulteriormente la convinzione di questa Commissione nel senso di ritenere che vi sia stata una effettiva residenza della ricorrente ben prima del decorso del termine.

L'accoglimento del ricorso per tale motivo ha carattere assorbente con esonero dall'esaminare le altre questioni sollevate dalla parte.

Sussistono peraltro giustificati motivi data anche la novità della questione sollevata per disporre la compensazione delle spese di giudizio.

*P.Q.M. - (Omissis).*

L'art. 43, secondo comma, c.c. definisce la residenza della persona fisica come «il luogo in cui la persona ha la dimora abituale».

Errano quindi gli Uffici fiscali che negano i benefici per l'acquisto della prima casa sul presupposto che, dalle indicazioni anagrafiche, il contribuente risulta aver trasferito la sua residenza nel luogo di ubicazione dell'immobile solo successivamente alla scadenza del termine di 18 mesi dall'acquisto.

Nel caso specifico il contribuente ha dimostrato di aver trasferito la sua dimora abituale nell'immobile acquistato come prima casa anteriormente alla data risultante dalle indicazioni anagrafiche, peraltro successiva di soli 2 giorni rispetto alla data di scadenza delle agevolazioni.

Infatti una sua convivente ha provato di aver trasferito in quel luogo la sua dimora abituale, coincidente con quella del contribuente, in data anteriore a quella risultante dall'anagrafe; il contribuente stesso aveva presentato denuncia al Comune per l'asporto dei rifiuti in quella dimora, in data anteriore; e persino le altre utenze (di luce, gas e telefono) erano tutte relative a periodi antecedenti.

Su questi presupposti la Commissione provinciale di Treviso ha correttamente ritenuto che, per quanto la re-

sidenza anagrafica costituisca una presunzione (del fatto che la persona fisica dimori abitualmente in quel luogo e non altro), tuttavia trattasi di una presunzione superabile da prova contraria; e nel caso singolo tale dimostrazione era stata conseguita dal contribuente sulla base di circostanze fattuali, tutte convergenti alla dimostrazione che la sua dimora abituale era stata ivi stabilita anteriormente a quanto risultava dalle iscrizioni anagrafiche.

In sostanza si è dovuto prendere atto che i benefici fiscali per l'acquisto della prima casa gli spettavano, anche se in difformità dalle rilevazioni anagrafiche.

**ICI - Soggetti passivi - Coniuge assegnatario in sede giudiziale dell'alloggio familiare in comproprietà con l'altro coniuge - Soggetto passivo del tributo - È il coniuge assegnatario.**

*In base alla normativa sull'imposta comunale sugli immobili, l'elemento cui fare riferimento per l'applicazione del tributo è dato dalla relazione di fatto esistente fra il soggetto e l'immobile, basata sul possesso; nell'ipotesi, pertanto, di alloggio assegnato in sede giudiziaria a coniuge separato, non proprietario dell'immobile, è lecito procedere in via interpretativa a considerare il soggetto assegnatario, ancorché non titolare di alcun diritto di abitazione, ma in quanto occupante di fatto l'intero alloggio, sottratto all'uso del suo formale proprietario, come un usufruttuario, soggetto conseguentemente al pagamento dell'ICI.*

*[Commissione trib. provinciale di Genova, sez. V (Pres. e rel. Teodoro), 11 luglio 2006, sent. n. 169]*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO** – Il signor Damiani Sandro, residente a Genova, come sopra rappresentato e difeso, ricorre contro l'avviso d'accertamento n. 729952/2000 notificato il 28.4.2005 con cui il comune di Genova richiede il pagamento della somma di euro 725,99 per icipi con interessi e sanzioni dovuti per l'anno 2000 sulla quota del 50 per cento di un appartamento con cantina e box-auto sito in Genova viale ...;

Col detto ricorso il ricorrente osserva che il comune non ha fornito alcuna motivazione dell'accertamento e per di più ha sancito che il contribuente ha omesso di presentare la dichiarazione icipi quando, invece, egli aveva dichiarato al comune in data 21.6.1997 la variazione del 50 per cento dei suddetti immobili a favore del proprio coniuge Canepa Roselina comproprietaria del restante 50 per cento alla quale detti immobili erano stati assegnati in sede di giudizio di separazione personale. Per tali motivi l'atto di accertamento dovrebbe essere annullato.

Il comune di Genova ha depositato le proprie controdeduzioni con prot. n. 631299 in data 6.7.2005 con cui precisa che il ricorrente, dopo avere presentato la dichiarazione icipi con cui asseriva di non essere più soggetto passivo del tributo, non effettuava alcun versamento a titolo d'imposta laddove la presunta carenza di soggettività passiva non lo esonerava e non lo esonera dal pagamento dell'icipi sulla propria quota di comproprietà anche se gli immobili risultano assegnati al proprio coniuge.

Il comune propone una conciliazione giudiziale della controversia e, in difetto di adesione, chiede che sia riconosciuta la legittimità dell'avviso impugnato.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** – Per quanto concerne la proposta di conciliazione giudiziale avanzata dal Comune si osserva che il difensore del contribuente, regolarmente munito dei poteri concernenti l'accettazione e la sottoscrizione di conciliazione giudiziale, dichiara di non voler aderire alla proposta del comune dopo aver interpellato il proprio cliente.

Detto questo si precisa che la problematica che investe il presente giudizio attiene la soggettività passiva agli effetti del proprietario di un immobile quando l'immobile sia assegnato al coniuge in sede di separazione personale o di divorzio.

In atti il ricorrente sostiene che il tributo afferente la quota del 50% di sua proprietà deve essere richiesto al coniuge al quale l'immobile risulta assegnato. Sul piano normativo è dato rilevare che in base al comma 2 dell'art. 1 del D.Lvo n. 504/92 «il presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati .... nel territorio dello Stato» e in base all'art. 3, primo comma dello stesso decreto legislativo «i soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi ...».

L'art. 832 c.c. dispone che «il proprietario ha il diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico».

Il carattere della pienezza del diritto di proprietà riguarda il contenuto normale del diritto medesimo nel quale l'esercizio dello stesso è accompagnato dal possesso del bene che ne garantisce il godimento. Ci sono talora limiti al godimento come l'esistenza sulla cosa di un usufrutto altrui o di altri diritti reali di godimento oppure di limiti convenzionali o giudiziali. Cessato il limite al godimento che ne limitava l'estensione, il diritto riprende automaticamente la sua ampiezza. È il requisito della elasticità del diritto di proprietà nel quale il diritto oscilla tra la piena proprietà e la nuda proprietà.

C'è differenza tra la figura giuridica del proprietario e quella del nudo proprietario. La figura del nudo proprietario non è produttiva di effetti giuridici né ai fini dell'irpef (art. 23 D.P.R. n. 917/86) né ai fini dell'ICI (art. 3, c. 1, D.Lvo n. 504/92). Il legislatore, con il riferimento al possesso quale presupposto dell'imposta come indicato al comma 2 dell'art. 1 del d.lvo n. 504/92 ha esattamente inteso precisare che ove sia assente tale requisito non si realizza la fattispecie impositiva in modo che il «nudo proprietario» spossessato dell'immobile, non possa essere incluso nel novero dei soggetti sottoposti all'ICI dal comma 1 dell'art. 3 tra i quali invece figura il proprietario.

Nel decreto istitutivo dell'ICI il principio ispiratore per la individuazione dei soggetti passivi del tributo non sembra modellato sull'istituto giuridico dei diritti reali di godimento come elaborati dal diritto romano tant'è che lo stesso D.Lvo n. 504/92 include tra i soggetti passivi anche il locatario di una locazione finanziaria o il concessionario di aree demaniali, quest'ulti-

mo introdotto con legge successiva (art. 58 comma 1 lett. a) del D.Lvo n. 446/97), che notoriamente non sono titolari di diritti reali di godimento. Da ciò consegue che l'elemento cui fare riferimento per l'applicazione del tributo è dato dalla relazione di fatto esistente tra il soggetto e l'immobile basata sul possesso. Tale principio di ordine generale si ritiene possa trovare applicazione in via interpretativa anche nel caso di specie dove un soggetto, il coniuge assegnatario, per effetto del possesso ad esso riconosciuto nella sentenza di separazione, gode di un bene immobile di un altro soggetto, privato del possesso del suo immobile.

È chiaro che la sentenza di assegnazione non crea il diritto reale di abitazione a favore dell'assegnatario, ma costituisce il titolo in base al quale il possesso dell'immobile si esplica nell'attività corrispondente all'esercizio del diritto di abitazione (art. 1140 c.c.) e contemporaneamente costituisce anche il titolo sufficiente per l'applicazione del tributo a carico dell'assegnatario.

In attesa di una più adeguata formulazione della legge è lecito procedere in via interpretativa secondo le regole del diritto privato per le quali il coniuge che gode dei beni dell'altro coniuge è soggetto a tutte le obbligazioni dell'usufruttuario (art. 218 c.c.) fra cui rientrano «le imposte, i canoni, le rendite fondiarie e gli altri pesi che gravano sul reddito» (art. 1008 c.c.)

Al riguardo è stato osservato che l'ICI, essendo una imposta patrimoniale, non potrebbe essere compresa tra «i pesi che gravano sul reddito».

A parte il fatto che l'imposta patrimoniale costituisce una eccezione nel nostro ordinamento giuridico, va precisato che l'osservazione è facilmente superabile se si pensa che il valore patrimoniale dell'immobile è comunque riferibile ad un reddito e ciò in quanto esso è determinato attraverso la capitalizzazione della rendita catastale. Infine non può sottacersi che l'immobile goduto dal coniuge assegnatario costituisce indirettamente comunque una fonte di reddito e che anche in sede civile l'assegnazione al coniuge della casa coniugale non esonera questi dal pagamento delle spese condominiali.

In conclusione, nel caso specifico, poiché il coniuge del ricorrente per effetto della sentenza di assegnazione, pur non essendo titolare di alcun diritto di abitazione, occupando di fatto tutta la casa al pari di un soggetto titolare del diritto di abitazione, è tenuto al pagamento dei tributi al pari dell'usufruttuario (art. 1025 c.c.) e, quindi, anche al pagamento dell'ICI.

*P.Q.M.* – Annulla l'avviso d'accertamento e dichiara compensate le spese del giudizio.

Continua dunque - malgrado la chiara presa di posizione assunta sull'argomento dalla Corte di Cassazione con la sentenza 19 settembre 2005, n. 18476 (in *Boll. Trib.*, 2006, 966, con commento redazionale di adesione) - la *querelle* giurisprudenziale sulla corretta imputazione dell'ICI nelle ipotesi, ormai frequenti, di separazione giudiziale dei coniugi e di assegnazione dell'alloggio familiare al coniuge non intestatario dell'immobile o comproprietario di una quota del medesimo.

Sull'interessante questione, prima ancora del pronunciamento sopra citato della Suprema Corte, si erano formati due opposti schieramenti fra le Commissioni tributarie chiamate a pronunciarsi in *subiecta materia*, pro-

nunciamenti richiamati dallo specifico scritto riassuntivo del nostro collaboratore E. RIGHI (*ICI e alloggio familiare giudizialmente assegnato al coniuge non proprietario*, a commento della sentenza della Comm. trib. prov. di Avellino 8 luglio 2003, n. 139, in *Boll. Trib.*, 2003, 1675).

I giudici tributari genovesi hanno scelto la soluzione respinta dalla Cassazione percorrendo la via di una interpretazione estensiva ed equitativa della normativa sull'ICI, che - con modifiche sopravvenute alla sua originaria formulazione - ha incluso fra i soggetti passivi del tributo figure non riconducibili a titolari di diritti reali, totali o parziali, sugli immobili da tassare, quali i *locatari finanziari e i concessionari di aree demaniali*; viene altresì considerato il disposto dell'art. 1008 c.c., che pone a carico dell'*usufruttuario* gli oneri afferenti all'immobile quali le imposte che gravano sul reddito di tale bene; e poiché l'assegnatario giudiziale dell'alloggio familiare, pur non potendosi *stricto jure* qualificarsi come «usufruttuario», ne assume nella sostanza i caratteri e le prerogative essenziali, lo stesso deve farsi carico dell'onere ICI, al posto del coniuge privato del possesso dell'alloggio.

La tesi, non nuova, come si è premesso, non convince; è vero che la normativa sui soggetti passivi dell'ICI ha subito nel tempo un'evoluzione rispetto al rigore dell'impostazione iniziale, estendendo la qualifica di debitori d'imposta a soggetti *non* titolari di diritti reali di godimento sugli immobili, ma *c'è voluta una integrazione votata dal Parlamento* per giungere a tanto; il principio di legalità imposto dall'art. 23 della Costituzione per le prestazioni patrimoniali e personali coattive esclude chiaramente che un soggetto non specificatamente individuato da una legge possa essere chiamato, *in via interpretativa*, a farsi carico di un tributo formalmente attribuito dalla legge ad altro soggetto.

Nell'intervento *in terminis* citato del RIGHI viene poi evidenziato l'errore di considerare applicabile all'ICI l'art. 1008 c.c., che riguarda le *imposte sul reddito*, dovendosi invece più correttamente fare riferimento al successivo art. 1009, per un tributo, qual è l'ICI, chiaramente e pacificamente di natura *patrimoniale*, anche se calcolato anche su elementi reddituali, che però non escludono affatto (purtroppo!) l'applicazione del tributo a carico di immobili che non producono alcun reddito ...

In conclusione, pur unendoci ai sostenitori di un intervento normativo che prenda in considerazione la situazione dei coniugi separati o divorziati privati del tutto della possibilità di utilizzare l'alloggio familiare di loro proprietà, non possiamo che definire un sostegno del genere come semplice *auspicio*, nella consapevolezza che la normativa in vigore non prevede e non consente la soluzione adottata dalla pronuncia in atti.

**IRAP - Attività professionale - Professionisti non organizzati - Accertamento della mancanza di autonoma organizzazione del capitale e lavoro altrui - Costituisce una questione di fatto demandata al giudice di merito.**

**IRAP - Attività professionale - Professionisti non organizzati - Condono tombale ex art. 9 della legge n. 289/2002 - Istanza di rimborso - Inammissibilità - Riconoscimento implicito dell'esistenza del presupposto di imposta nella domanda di condono.**

*La sentenza 21 maggio 2001, n. 156, della Corte Costituzionale ha statuito che, nel caso di lavoro autonomo,*

*il presupposto dell'IRAP sussista solo nell'ipotesi in cui l'attività professionale sia svolta in presenza di elementi di organizzazione di capitale e lavoro altrui la cui esistenza spetta al giudice di merito valutare; va, pertanto, disatteso l'indirizzo giurisprudenziale che fa riferimento al concetto di auto-organizzazione, per cui l'organizzazione sussisterebbe sempre, anche non in presenza dei suddetti due elementi.*

*Il condono tombale di cui all'art. 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, è una forma di definizione del rapporto tributario per cui se il contribuente vi ha aderito ha, altresì, implicitamente riconosciuto la (pre)esistenza del rapporto tributario relativo e, dunque, la sussistenza del presupposto d'imposta di talché la domanda di rimborso deve ritenersi inammissibile proprio in quanto fondata sulla negazione del medesimo presupposto d'imposta.*

*[Commissione trib. provinciale di Reggio Emilia, sez. I (Pres. e rel. Montanari), 27 ottobre 2006, sent. n. 114, ric. Negri c. Agenzia delle entrate Ufficio locale di Guastalla]*

La Sig.ra ..., svolgente attività di fisioterapista, ricorre avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio di Guastalla, all'istanza di rimborso dei versamenti diretti eseguiti a titolo di irap per gli anni 2001/2002/2003, così per un totale richiesto a rimborso di euro 2.253,62, più interessi maturati e maturandi dal versamento al saldo; assume la ricorrente di aver proceduto ai versamenti a puro titolo cautelativo, per evitare cioè eventuali sanzioni, ma di non essere tenuta agli stessi per carenza del presupposto impositivo, svolgendosi la propria attività professionale, così come desumibile dal quadro E dei mod. Unico, in assenza di elementi di organizzazione di capitale e lavoro altrui (Corte Cost. 156/2001<sup>(1)</sup>). L'Agenzia delle entrate si costituisce in giudizio con proprie controdeduzioni, seguite poi da memoria illustrativa; in via pregiudiziale l'Agenzia eccepisce l'inammissibilità del ricorso per l'anno 2001, essendosi la ricorrente avvalsa, per questo anno, del «condono tombale» ex art. 9 legge n. 289/2002 che disponendo al comma 9 che «*La definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza delle deduzioni ed agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni*» renderebbe definitiva la liquidazione delle imposte effettuata con la dichiarazione di condono e farebbe considerare, per l'anno d'imposta condonato, esaurito il rapporto tributario; nel merito, comunque, e per tutti gli anni l'Agenzia afferma la sussistenza del presupposto d'imposta sulla base del principio, sostenuto da un noto indirizzo giurisprudenziale, secondo cui, ai fini Irap, costituirebbe attività autonomamente organizzata anche l'organizzazione del lavoro proprio fuori da una struttura altrui; in altri termini, sarebbe organizzazione anche l'auto-organizzazione; sarebbe pertanto ultroneo, ai fini dell'acclaramento della sussistenza del presupposto d'imposta, la valutazione, in fatto, della presenza o meno di una organizzazione di capitale o lavoro altrui.

(1) Corte Cost. 21 maggio 2001, n. 156, in *Boll. Trib.* 2001, pag. 873.

La Commissione ritiene che la citata sentenza della Corte Costituzionale non possa lasciare spazio ad altre letture della norma definitoria del presupposto d'imposta Irap, art. 2 D.Lgs. n. 446/1997, costituzionalmente corrette, se non a quella che richiede, per far scattare il presupposto d'imposta stesso, la presenza, nel caso di attività professionale (quella d'impresa, ricorda la Corte, è per definizione sempre organizzata) di elementi di organizzazione di fattori della produzione, cioè di capitale o lavoro altrui, «*il cui accertamento, in assenza di specifiche disposizioni normative costituisce questione di mero fatto*»; in vero quella della presunta sufficienza, per far scattare il presupposto impositivo irap dell'attività professionale, del requisito dell'auto-organizzazione, con conseguente «*sempre-organizzazione*» (invero tutti ci organizziamo, sempre, nella nostra vita quotidiana) è interpretazione che contraddice il chiaro dettato della sentenza della Corte Costituzionale la dove la stessa richiede al Giudice di merito la valutazione della presenza, in fatto, di elementi di «*organizzazione di capitale o lavoro altrui*», espressamente richiamati dalla sentenza come «*gli*» elementi da organizzare, per dichiarare la sussistenza o meno del presupposto impositivo e che svuota, completamente, la portata della sentenza n. 156/2001 e che, pertanto, non può essere condivisa da questo Giudice.

Nel merito della valutazione della insussistenza in fatto di questi elementi, capitale o lavoro altrui, nel caso di specie, la lettura dei quadri E del mod. Unico degli anni per cui viene chiesto il rimborso non può lasciare adito a dubbi: non vengono evidenziati costi per lavoro altrui e l'ammontare delle quote di ammortamento dei beni strumentali, comprensive di quella riferita all'autovettura, non possono certo dirsi rilevanti, e dunque sintomatiche dell'utilizzo di capitale, non superando nel massimo, 2003, circa € 4.500; da sottolineare, poi, che, sul punto, l'Agenzia, nelle proprie controdeduzioni si limita ad una frase totalmente generica ed inconsistente del tipo «*occorre evidenziare come in nessun modo possa considerarsi esiguo il valore dei beni impiegati dal ricorrente ...*» senz'altro aggiungere in fatto.

Appaiono, dunque, fondate, in termini generali di merito, in ordine alla carenza del presupposto d'imposta irap, le doglianze di parte ricorrente. Va ora esaminata l'eccezione d'inammissibilità del ricorso relativo all'istanza di rimborso per l'anno 2001. Pregiudizialmente va detto che l'eccezione di inammissibilità dell'Agenzia, va, più correttamente, convertita in una doglianza di merito non vertendosi, nella fattispecie, in un caso di inammissibilità del ricorso ex D.Lgs. n. 546/1992.

La doglianza dell'Agenzia appare fondata anche se per motivi diversi da quelli dedotti in giudizio.

Il condono, tombale, può qualificarsi come una forma atipica, anche se grezza, di definizione del rapporto tributario (Corte Cost. 321/1995<sup>(2)</sup>), con la conseguenza che se un contribuente vi aderisce, implicitamente riconosce la (pre)sussistenza del rapporto stesso e dunque del presupposto d'imposta; avendo la ricorrente aderito al condono tombale, automaticamente, ha riconosciuto la sussistenza del presupposto

d'imposta e, dunque, del proprio debito; l'Agenzia erroneamente richiama l'art. 9, comma 9, cit.: non si verte in punto alla spettanza, o meno, di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni: qui il problema è quello della sussistenza o meno del presupposto d'imposta; l'adesione al condono implica il riconoscimento del presupposto d'imposta; da aggiungere che, stante l'autonomia delle singole obbligazioni annuali d'imposta, il suddetto riconoscimento vale solo per l'annualità in cui la ricorrente ha aderito al condono.

Sussistono equi motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

*P.Q.M.* – La Commissione accoglie il ricorso per quanto attiene il diritto al richiesto rimborso dell'irap indebitamente versata per gli anni 2002 e 2003; condanna, a tale titolo, l'Agenzia della entrate al rimborso di € 1.791,77, più interessi maturati e maturandi dal versamento al saldo; respinge nel resto; spese di giudizio compensate.

La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia con la presente sentenza, ben motivata, consolida l'orientamento giurisprudenziale emiliano in ordine all'individuazione del presupposto di imponibilità Irap in capo ai professionisti e, in generale, ai lavoratori autonomi, partendo da una corretta lettura della ormai storica sentenza della Corte Costituzionale 21 maggio 2001, n. 156, pubblicata in questa *Rivista*, 2001, 873.

Il presupposto di imposta Irap si integra solo e ogni qual volta in cui sussistano in capo al contribuente (*rectius*, alla sua attività lavorativa) due precisi requisiti costituiti dalla organizzazione del lavoro con l'impiego di capitale e di lavoro altrui, il cui accertamento e la cui valutazione costituiscono una questione di fatto demandata al prudente apprezzamento del giudice di merito il quale ne dovrà verificare la sussistenza e l'entità sulla base della documentazione prodotta e dedotta in corso di causa.

Sulla stessa linea di pensiero si collocano Comm. trib. prov. Arezzo 13 novembre 2003, n. 97, in *Boll. Trib.*, 2004, 233; Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna 9 dicembre 2003, n. 39, *ibidem*, 392; Comm. trib. prov. Sassari 10 maggio 2003, n. 39, *ibidem*, 546; Comm. trib. prov. di Roma 18 novembre 2003, n. 629, *ibidem*, 631; Comm. trib. reg. della Lombardia 7 luglio 2003, n. 36, *ibidem*, 792; Comm. trib. prov. di Modena 12 ottobre 2004, n. 78, *ibidem*, 1599; Comm. trib. prov. di Milano 2 dicembre 2004, n. 164, *ivi*, 2005, 154; Comm. trib. reg. dell'Emilia-Romagna 20 aprile 2004, n. 33, *ibidem*, 1063; Comm. trib. prov. di Bologna 23 febbraio 2005, n. 20, *ibidem*, 1853; Comm. trib. reg. del Lazio 27 dicembre 2005, n. 145, *ivi*, 2006, 444; Comm. trib. reg. della Lombardia 4 aprile 2005, n. 68, *ibidem*, 1165; Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna 27 aprile 2006, n. 61, *ibidem*, 1242; Comm. trib. prov. di Treviso 18 aprile 2005, n. 20 e 18 luglio 2005, n. 69, *ibidem*, 1412. Anche la Suprema Corte ha avuto modo di pronunciarsi sullo specifico argomento con sentenza 5 novembre 2004, n. 21203, in *Boll. Trib.*, 2004, 1689.

Ricordiamo, peraltro, che in senso contrario si è pronunciata la Commissione tributaria regionale della Lombardia 22 aprile 2004, n. 13, in *Boll. Trib.*, 2004, 1112, la quale ha fornito un'interpretazione molto restrittiva, peraltro non condivisibile, della citata sentenza della Corte Costituzionale negando, finanche, che potesse configurarsi nella realtà pratica un'attività autonoma profes-

(2) *Corte Cost. 13 luglio 1995, n. 321, in Boll. Trib. On-line.*

sionale priva di una seppur minima organizzazione di capitale e lavoro, di talché ogni attività sarebbe per definizione soggetta all'imposta regionale: tale impostazione è stata duramente criticata da F. BRIGHENTI, *IRAP professionisti: un caso di culpa in ... legendo, ibidem*, 1113, a cui non possiamo non fare rinvio.

Ritornando alla sentenza in commento, essa, con un sottile ragionamento, nega la legittimità dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente fondata sull'inesistenza del presupposto di imposta laddove il medesimo contribuente abbia previamente ed efficacemente aderito al condono tombale di cui agli artt. 7 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289; secondo i giudici emiliani l'aver sottoscritto il condono tombale implicherebbe l'aver riconosciuto l'inesistenza di un valido rapporto di imposta e, quindi, di un altrettanto valido ed esistente presupposto d'imposta, di talché non sarebbe legittimo, ed anzi sarebbe precluso, sostenerne la successiva inesistenza al solo fine (strumentale) di ottenere il rimborso del tributo regionale: se si dovesse ammettere la possibilità di chiedere il rimborso dell'IRAP si metterebbe in discussione la stessa fondatezza del condono che presuppone una situazione giuridica opposta e ormai consolidata, ovvero, l'esistenza del rapporto d'imposta e del relativo presupposto.

Invero, il rapporto tra condono e rimborso IRAP è stato più volte al centro di dispute giurisprudenziali che, allo stato, vede in maggioranza quelle a favore del contribuente attribuendogli il diritto al rimborso pur in presenza di una valida adesione al condono: Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna 27 ottobre 2004, n. 37, in *Boll. Trib.*, 2005, 231; Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna 12 novembre 2004, n. 131, *ibidem*, 392; Comm. trib. prov. di Parma 25 giugno 2004, n. 16 e Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna 16 giugno 2004, n. 89, *ibidem*, 483.

In senso contrario alle prevalenti pronunce di merito testé ricordate e conformi alla annotata, segnaliamo Comm. trib. prov. di Treviso 10 maggio 2005, n. 41, in *Boll. Trib.*, 2006, 1412, mentre registriamo anche una pronuncia «fuori dal coro» da parte di Comm. trib. reg. della Lombardia 27 gennaio 2005, n. 5, in questa *Rivista*, 2005, 1330, la quale ha affermato che non avrebbe alcun senso presentare un'istanza di rimborso dopo aver aderito al condono di cui agli artt. 7 e 9 della citata legge 289/2002: purtroppo, però, non ha reso una efficace ed esaustiva motivazione su tale presa di posizione scatenando, così, la legittima critica di F. BRIGHENTI, *San sens, ibidem*, 1331.

In dottrina, oltre alle note redazionali in calce alle sentenze sopra riportate, si rinvia il cortese Lettore ai contributi di L. FERLAZZO NATOLI e G. INGRAO, *Il contenzioso IRAP sulle attività non organizzate*, in *Boll. Trib.*, 2005, 586; V. FICARI, *Soggettività passiva IRAP e società in accomandita semplice, ibidem*, 1018; D. OCCARI, *L'applicabilità dell'Irap ai professionisti ed il requisito delle «attività autonomamente organizzate»*, *ivi*, 2006, 1196.

## I

**Imposta INVIM - Accertamento - Notificazione dell'avviso di liquidazione - Variazione di domicilio fiscale del contribuente persona giuridica - Comunicazione della variazione all'Amministrazione finanziaria - Efficacia dal trentesimo giorno successivo - Mancanza di comunicazione della variazione - Notifica dell'avviso presso l'unica sede conosciuta - Validità - Conseguenze.**

**Procedimento - Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di domicilio fiscale del contribuente persona giuridica - Comunicazione della variazione all'Amministrazione finanziaria - Efficacia dal trentesimo giorno successivo - Mancanza di comunicazione della variazione - Notifica dell'atto presso l'unica sede conosciuta - Validità - Conseguenze.**

**Imposte e tasse - Accertamento - Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di domicilio fiscale del contribuente persona giuridica - Comunicazione della variazione all'Amministrazione finanziaria - Efficacia dal trentesimo giorno successivo - Mancanza di comunicazione della variazione - Notifica dell'atto presso l'unica sede conosciuta - Validità - Conseguenze.**

*A norma dell'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nel testo antecedente alle modifiche introdotte dall'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'Ufficio della comunicazione di variazione, in mancanza della quale la notificazione è validamente eseguita nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale; pertanto, deve reputarsi correttamente notificato l'avviso di liquidazione che sia stato recapitato presso l'unica sede legale conosciuta.*

*[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Saccucci, rel. Merone), 11 gennaio 2006, sent. n. 342, ric. Soc. Agricola Buonriposo S.r.l. c. Amministrazione delle finanze]*

**FATTO, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DEL RICORSO** – 1.1. La Agricola Buonriposo S.r.l. ricorre contro l'Amministrazione finanziaria dello Stato per ottenere la cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La parte intimata non ha svolto alcuna attività difensiva.

1.2. In fatto la Agricola Buonriposo S.r.l. ha impugnato un avviso di mora relativo al pagamento dell'invim decennale straordinaria, eccependo che tale avviso non era stato preceduto da regolare atto di liquidazione dell'imposta. La Commissione tributaria adita in primo grado ha accolto il ricorso ritenendo nulla la notifica dell'avviso di liquidazione effettuata presso la vecchia sede della società, in via Cipro 110, Roma.

La CTR, invece, ha ritenuto valida la notifica alla vecchia sede, in mancanza di dichiarazione agli uffici finanziari di variazione della sede legale.

1.3. A sostegno del ricorso la Società eccepisce la violazione degli artt. 36, 58 e 60 DPR 600/1973 e 137 e ss. c.p.c.

**DIRITTO E MOTIVI DELLA DECISIONE** – 2.1. Il ricorso appare manifestamente infondato, così come richiesto dal P.G.

2.2. È pacifico in punto di fatto che la Società non ha mai comunicato agli uffici finanziari interessati la variazione dell'indirizzo della propria sede legale.

Pertanto, l'avviso di liquidazione è stato correttamente notificato presso l'unica sede conosciuta, ai sensi dell'art. 60, comma 3, DPR 600/1973.

Questo dispone, infatti, che «le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della comunicazione prescritta nel secondo comma dell'art. 36, comma 2, D.P.R. cit. Se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale».

2.3. Conseguentemente il ricorso va rigettato. Nulla per le spese sostenute dalla parte soccombente.

*P.Q.M.* – La Corte rigetta il ricorso.

## II

**Imposta di registro - Accertamento - Notificazione dell'avviso di accertamento - Variazione di indirizzo del contribuente persona fisica - Opera ex lege senza necessità di comunicazione all'Amministrazione finanziaria - Ha efficacia dal sessantesimo giorno successivo alla variazione anagrafica - Determina il dovere dell'Ufficio di eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagrafico.**

**Procedimento - Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di indirizzo del contribuente persona fisica - Opera ex lege senza necessità di comunicazione all'Amministrazione finanziaria - Ha efficacia dal sessantesimo giorno successivo alla variazione anagrafica - Determina il dovere dell'Ufficio di eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagrafico.**

**Imposte e tasse - Accertamento - Notificazione dell'atto impositivo - Variazione di indirizzo del contribuente persona fisica - Opera ex lege senza necessità di comunicazione all'Amministrazione finanziaria - Ha efficacia dal sessantesimo giorno successivo alla variazione anagrafica - Determina il dovere dell'Ufficio di eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagrafico.**

*In base a quanto previsto dall'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nel testo antecedente alle modifiche introdotte dall'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), le variazioni e le notificazioni dell'indirizzo del contribuente nell'ambito dello stesso comune di domicilio fiscale esplicano efficacia ex lege e senza alcun specifico onere di loro comunicazione all'Ufficio tributario competente, con effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'intervenuta variazione anagrafica, e determinano il dovere dell'Ufficio stesso di eseguire le predette notificazioni presso il nuovo indirizzo anagraficamente iscritto.*

*[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Favara, rel. Napolitano), 24 maggio 2006, sent. n. 12310]*

*IN FATTO E DIRITTO* – I contribuenti indicati in epigrafe proponevano ricorso per cassazione sostenuto da due motivi avverso la sentenza della C.T.R. della Campania, indicata in epigrafe, con la quale in accoglimento dell'appello avanzato dall'Ufficio del Registro di Salerno, in riforma della sentenza della C.T.P. di Salerno, venivano confermati gli avvisi di accertamento impugnati dai ricorrenti per tardività della notifica e ciò sul rilievo fondante della tempestività della notifica dell'avviso di accertamento posto in essere con riferimento al domicilio dichiarato dai contribuenti nel rogito notarile a nulla rilevando l'irreperibilità dei destinatari e rilevando invece la data della restituzione delle raccomandate relative alla notifica, non andate a buon fine, degli avvisi di accertamento con la dicitura «trasferito». Nessuno si costituiva per la controparte.

Con il primo motivo di censura i contribuenti deducono violazione dell'art. 76, comma *1bis*, D.P.R. 131/86 in quanto la C.T.R. non avrebbe tenuto conto della decadenza dell'avviso di accertamento.

Con il secondo mezzo di gravame parte ricorrente deduce violazione dell'art. 60 D.P.R. 600/73 e dell'art. 140 c.p.c. in quanto la C.T.R. non avrebbe tenuto conto che risultando impossibile la notificazione per irreperibilità, la stessa doveva essere eseguita ai sensi del richiamato art. 140 c.p.c.

Il ricorso è manifestamente fondato. È infatti principio di diritto nella giurisprudenza di questa Suprema Corte che ai fini delle notificazioni relative all'applicazione delle imposte sui redditi, le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente nell'ambito dello stesso comune di domicilio fiscale esplicano efficacia *ex lege* e senza alcuno specifico onere di loro comunicazione all'ufficio tributario competente da parte del contribuente medesimo, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'intervenuta variazione anagrafica e determinano il dovere dell'ufficio stesso di eseguire le predette notificazioni presso il nuovo indirizzo anagraficamente iscritto (Cass. 4997/01 <sup>(1)</sup>).

La C.T.R., invece, nella sentenza, impugnata ha considerato rilevante l'intervenuta variazione anagrafica esclusivamente a decorrere dal momento in cui l'Ufficio del registro, a seguito della mancata notifica dell'avviso di accertamento, è venuto a conoscenza dell'avvenuto trasferimento dei contribuenti presso un altro indirizzo ed ha effettuato le ricerche anagrafiche a seguito delle quali ha notificato al nuovo indirizzo l'avviso di accertamento.

Ebbene la C.T.R. ha preso in considerazione, ai fini del rispetto del termine di decadenza, non questa seconda notifica andata a buon fine, ma la prima notifica non eseguita o meglio la data in cui all'Ufficio del registro è pervenuta la restituzione dall'Ufficio postale delle raccomandate con la dicitura «trasferito».

È di tutta evidenza, quindi, che la C.T.R., in tal modo decidendo, si è posta in netto contrasto con il principio di diritto vivente sopra richiamato.

Il ricorso è pertanto manifestamente fondato e ricorrendo, quindi, l'ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 375 c.p.c., il ricorso va accolto con sentenza in camera di consiglio e conseguentemente la senten-

(1) Cass. 4 aprile 2001, n. 4997, in Boll. Trib. On-line



za impugnata va cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti, risultando incontestato che la seconda notifica andata a buon fine è stata eseguita oltre il termine di decadenza sopra richiamato, l'appello proposto dall'Ufficio del registro di Salerno va rigettato.

Attesa la natura della questione trattata stimasi compensare tra le parti le spese del giudizio di appello e di quello di legittimità.

*P.Q.M. – (Omissis).*

Le sentenze in rassegna rappresentano rari casi d'interpretazione dell'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il cui testo è stato peraltro ampiamente riveduto dall'art. 37, comma 27, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), il quale ha modificato la disciplina delle notificazioni degli atti tributari e processuali, anche per rimediare alle conseguenze della dichiarazione di incostituzionalità della predetta norma del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevedeva che «*le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica*» (cfr. Corte Cost. 19 dicembre 2003, n. 360, in *Boll. Trib.*, 2004, 148).

Com'è noto, in precedenza la citata disposizione del D.P.R. n. 600/1973 (diffusamente richiamata per le notificazioni degli atti tributari dalle singole leggi d'imposta) stabiliva che «*le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'Ufficio della comunicazione prescritta nel secondo comma dell'art. 36*», mentre ora, alla luce della menzionata novella legislativa, il ridetto art. 60 stabilisce che «*le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'Ufficio della comunicazione*

*prescritta nel secondo comma dell'art. 36*», precisando poi - come già in precedenza - che «*se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale*».

In altre parole, sono stati uniformati i termini di efficacia della comunicazione di variazione di domicilio o di sede e, nel contempo, sono state fugate le perplessità suscitate dall'applicazione del doppio termine di produzione degli effetti di tale variazione, dato che il D.L. n. 223/2006 ha per l'appunto recepito il principio affermato dalla Corte Costituzionale con la citata sentenza n. 360/2003.

Tornando alle due pronunce in commento, va osservato che la prima di esse, con sintetica ma incisiva motivazione, ha respinto il ricorso proposto dalla società contribuente richiamando testualmente la citata disposizione dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, e nel far ciò è giunta a condivisibili conclusioni che appaiono supportate dal chiaro tenore letterale della norma evocata. Difatti, la contribuente lamentava la nullità di un avviso di mora non preceduto da regolare atto di liquidazione dell'imposta, poiché notificato presso la vecchia sede della società anziché presso il suo domicilio fiscale, ma dalla documentazione versata in atti non risultava che la società stessa avesse mai provveduto a comunicare «*agli Uffici finanziari interessati la variazione dell'indirizzo della propria sede legale*», cosicché l'avviso di liquidazione era stato correttamente notificato presso l'unica sede conosciuta.

Con la seconda delle annotate sentenze, invece, la Suprema Corte ha rilevato che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo nell'ambito dello stesso comune di domicilio fiscale del contribuente persona fisica non determinano per quest'ultimo l'obbligo di darne comunicazione all'Ufficio tributario, in quanto a norma dell'art. 60, ultimo comma, del citato D.P.R. n. 600/1973, esplicano efficacia dal «*sessantesimo giorno successivo a quello dell'intervenuta variazione anagrafica*» (ora trentesimo giorno), facendo conseguentemente gravare sull'Amministrazione finanziaria l'onere di «*eseguire le notificazioni presso il nuovo indirizzo anagraficamente iscritto*» (cfr. già in tal senso Cass., sez. trib., 4 aprile 2001, n. 4997, in *Boll. Trib. On-line*), ovviamente a patto che il contribuente provveda all'iscrizione anagrafica della sua variazione di indirizzo.

## GIURISPRUDENZA E QUESTIONI COSTITUZIONALI

I - II

**ICI - Esenzioni - Esenzione di cui all'art. 7, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 per immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricreative, culturali, ricreative e sportive, di religione e di culto - Facoltà per i Comuni, in base all'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, di stabilire che tale esenzione possa essere riconosciuta a condizione che gli immobili, oltretutto utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore - Irragionevolezza di tale previsione - Violazione degli artt. 23, 53, 76 e 77 Cost. - Non manifesta infondatezza della questione.**

*Lesenzione prevista dall'art. 7, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili utilizzati da enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricreative, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, è riconoscibile a livello soggettivo a favore dei soli enti non commerciali, con espressa esclusione delle società e, sotto il profilo oggettivo, anche nel caso di utilizzazione degli immobili da parte di soggetti diversi, a titolo di locazione; la sopravvenuta disposizione dell'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, però, impone una irragionevole rilettura del citato art. 7, che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene posseduto ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi posseduti da terzi, ed in quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23 Cost., assegnando agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione.*

*[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Cristarella Orstano), 30 maggio 2005, ord. nn. 282 e 283, in G.U. 6.9.2006, n. 36]*

*(Omissis). MOTIVI DELLA DECISIONE* - Con il primo mezzo, il comune censura l'impugnata decisione per violazione dell'art. 36, comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992, per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1, 3 e 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e dell'art. 59, comma 1, lett. c) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nonché per omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia.

Con il secondo motivo si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 504/1992 e degli artt. 18, 19, 23, 36, comma 1, 53, 56 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 112 c.p.c., nonché omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo della

controversia. Il procuratore generale, in sede di discussione della causa, ha, fra l'altro, rilevato l'incoerenza costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui stabilisce «che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore».

Osserva in proposito il Collegio:

1) che, ai sensi dell'art. 3, comma 1 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente ed applicabile *ratione temporis*: «Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività»;

2) che il richiamato art. 1 del D.Lgs. n. 504/1992 al comma 2 dispone che «Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa»;

3) che con l'art. 7, comma 1 del medesimo D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il Legislatore ha individuato i casi di esenzione dall'ICI, prevedendo, fra l'altro, alla lett. i), che la stessa compete per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricreative, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»;

4) che, a sua volta, l'art. 87 del TUIR, al comma 1, lett. c), individua tali soggetti, negli «enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali», ed al comma 2 chiarisce che «tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo»;

5) che alla stregua della richiamata normativa, del collegamento sistematico delle disposizioni citate e dell'orientamento giurisprudenziale in termini (Cass. V, n. 18549 del 4 dicembre 2003 <sup>(1)</sup>; Cass. V, n. 4645 dell'8 marzo 2004 <sup>(2)</sup>), posta la previsione di generale

(1) In Boll. Trib. On-line.

(2) In Boll. Trib. 2005, pag. 1512.

imponibilità, desumibile dagli artt. 1 e 3, l'esenzione d'imposta, oggetto della specifica disposizione contenuta nell'art. 7, era dunque, prevista solo per alcuni immobili e per i soggetti indicati nella citata disposizione dell'art. 87 del TUIR, ed esigeva la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari, rilevanti socialmente ed improduttive di reddito.

Tale impianto normativo, in buona sostanza, nel prevedere un regime di generale imponibilità e nello individuare, in deroga, una serie di casi eccezionali, consentiva per questi ultimi, di individuarne la *ratio* nel fatto che l'immobile venisse utilizzato da una categoria di soggetti, aventi specifico titolo sul bene, per lo svolgimento di particolari attività di notevole rilevanza sociale, e, come tali, ritenute meritevoli di trattamento incentivante. Ne derivava che, il diritto a godere dell'esenzione era riconosciuto solo ai soggetti indicati dall'art. 87, comma 1, lett. e) del TUIR, quindi con espressa esclusione delle società, e sempre che gli stessi utilizzassero direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività indicate nell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992.

Questo assetto, ritiene il Collegio, abbia subito modifiche per effetto della citata disposizione dell'art. 59, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 446/1997, dalla cui formulazione si deduce che solo a partire dal 1° gennaio 1998, data di entrata in vigore di detto D.Lgs., i comuni possono stabilire che il diritto all'esenzione dal tributo compete solo ove fabbricati «*oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*».

Ne discende che, in base alla normativa previgente, applicabile sino al 31 dicembre 1997, deve, invece, ritenersi che l'esenzione dall'ICI, spetti anche a soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87 citato TUIR, essendo sufficiente che gli stessi abbiano dato in locazione i beni ad alcuno di tali soggetti, e che costoro li utilizzino per l'espletamento di una delle attività previste dalla precitata disposizione dell'art. 7.

Ciò posto, la Corte ritiene rilevante in causa e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 59, comma 1, lett. c) del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, per contrasto con gli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione.

La precedente esposizione dell'*iter* processuale della causa ed il quadro normativo, anzitutto, rendono evidente che la questione di legittimità delineata, per la sua pregiudizialità, è rilevante nel giudizio di che trattasi, dovendosi, alla relativa stregua, riconoscere che il beneficio dell'esenzione impositiva compete a soggetti privi nei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dall'originaria previsione legislativa.

La sopravvenuta disposizione dell'art. 59, infatti, impone una irragionevole rilettura dell'art. 7, comma 4, lett. i), che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene posseduto ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi posseduti da terzi, ed in

quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23, assegnando agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione.

Infatti, l'esonero dal generale regime impositivo si rivela manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato senza che la situazione di fatto oggetto di tassazione realizzi la diversità di capacità contributiva idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio, essendo evidente che la percezione del canone da parte del proprietario, ancora quando alla relativa corresponsione provveda uno dei soggetti indicati nell'art. 87 citato, che nell'immobile condotto in locazione eserciti una delle attività contemplate dall'art. 7, costituisce una inequivoca manifestazione di ricchezza e di capacità economica che giustifica, in base ai richiamati principi costituzionali, un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica.

Confligge, invero, con il principio di ragionevolezza e coerenza, in relazione al presupposto dell'imposizione, quale desumibile dall'impianto costituzionale e dal quadro normativo, una disposizione che, ammettendo la possibilità di estendere l'esonero dall'ICI a chi, pur realizzando un reddito dalla locazione del bene, pur non essendo incluso tra i soggetti espressamente indicati dall'art. 87 del TUIR citato e pur non espletando direttamente una delle attività ritenute meritorie, possa egualmente fruire dell'esonero mediante l'*escamotage* della concessione del relativo uso ad altri soggetti che siano in possesso sia del requisito soggettivo (ente pubblico e privato non commerciale) sia, pure, di quello oggettivo (espletamento di una delle attività indicate nell'art. 7, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 504/1992).

Ritiene, in buona sostanza, il Collegio che detti requisiti debbano essere posseduti esclusivamente dal soggetto destinatario della disposizione premiale e che sia, quindi, manifestamente irragionevole, e contraria ai richiamati principi, una disposizione di legge che viene a riconoscere il beneficio fiscale dell'esenzione impositiva al proprietario del bene, sulla base di requisiti che lo stesso non possiede e che concernano altro soggetto giuridico.

Peraltro, il Collegio ritiene che la disposizione in questione si ponga, pure, in contrasto con il principio desumibile dall'art. 23, atteso che il potere che la norma attribuisce ai comuni, consentendo loro di restringere o di ampliare la portata delle esenzioni dall'imposta, incidendo sugli stessi presupposti impositivi, finisce per violare la riserva di legge ivi prevista.

La Corte ritiene, altresì, che la questione di costituzionalità si ponga anche in relazione ai principi desumibili dagli artt. 76 e 77 della Costituzione, per eccesso di delega.

Ed, invero, con l'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Governo era stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche, in ragione della capacità contributiva e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali.

Il medesimo articolo al comma 149 fissava, con specifico riferimento alla finanza locale i principi ed

i criteri direttivi, cui doveva essere informata la revisione della disciplina dei tributi locali, prevedendo espressamente l'abolizione dei tributi locali indicati sotto la lettera e) del precitato comma 143, riconoscendo ai comuni, giusto il disposto della lettera g) del medesimo comma 149, il potere di escludere l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità, ma nulla statuendo con riferimento all'ICI.

In particolare, il Governo, per quanto in questa sede può rilevare, veniva delegato ad emanare una disciplina che attribuisse ai comuni ed alle province il potere di regolamentare tutte le fonti delle entrate locali, nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, per quanto attiene «*alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima, nonché alle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti*».

Nel caso, il Governo non si è attenuto ai limiti posti dalla delega, con la prescritta riserva di legge, nell'individuazione delle materie imponibili e dei soggetti passivi, avendo esonerato da imposizione soggetti (società) che la legge aveva espressamente escluso dal beneficio e beni, agli stessi appartenenti, di inequivoca rilevanza fiscale sulla base della vigente normativa.

Conclusivamente la Corte ritiene che l'esaminata questione di illegittimità costituzionale sia rilevante e non manifestamente infondata, e che, pertanto, debba disporsi l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale e la sospensione del giudizio.

*P.Q.M.* – Dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c) del decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997, in relazione all'art. 7, comma 1, lett. i) del decreto legislativo n. 504 del 1992, per contrasto con gli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione.

Le ordinanze in commento - è questo il rilievo preliminare meritevole di essere evidenziato - sono entrate nel merito di una questione *glissata*, invece, da una precedente sentenza della stessa Corte di Cassazione (29 dicembre 2004, n. 24150, in *Boll. Trib.*, 2006, 354), che aveva escluso l'applicabilità dell'esenzione in questione a favore di una Amministrazione provinciale occupante a titolo di locazione un immobile destinato ad attività didattiche, ma in proprietà di soggetto privato, senza necessità di verificare la sufficienza o meno del duplice requisito, oggettivo e soggettivo, per il riconoscimento del beneficio fiscale, ma sulla base esclusiva del fatto che le province non erano più ricomprese fra gli enti di cui all'art. 87 del TUIR.

Questa volta, il vaglio della questione di fondo non era evitabile: dopo l'emanazione ed entrata in vigore (1° gennaio 1998) dell'art. 59 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che - com'è noto e come ben si rileva dal testo delle

ordinanze in esame - facoltizzando i Comuni a pretendere, per l'esenzione dall'ICI degli enti non commerciali, la sussistenza del *duplice requisito* del possesso dei fabbricati e della *diretta* utilizzazione dei beni per le destinazioni elencate dalla lett. i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, ha implicitamente ammesso che lo stesso duplice requisito non sarebbe richiesto dalla normativa statale.

Il Supremo Collegio ha valutato il contenuto del citato art. 59 «*irragionevole*» e «*lesivo*» di alcuni principi costituzionali sotto molteplici profili: innanzi tutto - ed è questo, a nostro parere, l'aspetto più rilevante delle pronunce in rassegna - non è possibile ammettere, se non ledendo il principio-base dell'art. 23 della Costituzione («*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*»), il trasferimento ad atti amministrativi dei Comuni impositori della potestà di «*restringere o di ampliare la portata delle esenzioni dall'imposta, incidendo sugli stessi presupposti impositivi*».

Un esonero o, comunque, un presupposto impositivo, riguardante un tributo locale, non può essere rimesso alla decisione discrezionale di un soggetto istituzionale che non *emana leggi*, poiché il «*principio della legalità*» delle prestazioni obbligatorie, personali e patrimoniali, ne fa espresso divieto: solo *in base alla legge* ciò è consentito, perché la «*legge*» proviene dal Parlamento nazionale, che rappresenta tutti i cittadini e che, quindi, è delegato a tutelarne i diritti fondamentali.

Gli altri aspetti considerati dalle due ordinanze (identiche nel testo e riferite alle stesse parti in causa) attengono alla violazione, da parte della norma contenuta nell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, dell'altro principio-base dell'imposizione tributaria, la sua rapportabilità ad una situazione e condizione di *capacità contributiva* del soggetto colpito e alla circostanza ulteriore del difetto di una norma *delegante* per il riconoscimento di facoltà discrezionali dei Comuni in materia di ICI.

Questioni di grosso rilievo e di indubbio interesse, che la Corte Costituzionale è, quindi, chiamata a valutare e a risolvere, con un esito prevedibilmente tutt'altro che scontato.

Merita di essere ricordato in questa sede il sopravvenuto mutamento legislativo sul contenuto dell'esenzione contemplata dalla lett. i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, recato dall'art. 39 del noto D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), che ha così sostituito il comma 2-bis del medesimo art. 7: «*L'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate dalla medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale*». La nuova disposizione, chiaramente interpretativa nella sua formulazione (anche se non in linea con quanto prescritto dallo Statuto dei diritti del contribuente al secondo comma del suo art. 1) potrebbe incidere, quindi, anche sul giudizio rimesso alla Corte Costituzionale dalle due annotate ordinanze.

## **Procedimento - Ricorsi - Ricorso notificato per posta - Notificazione presso la Commissione tributaria anziché presso l'Ufficio finanziario autore dell'atto - Conseguenze e rimedi per il ricorrente.**

Q. - A seguito di un avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle entrate di Udine e riguardante la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi di una plusvalenza, soggetta a tassazione separata, relativa alla cessione, da parte di un privato, di un terreno ricadente in zona soggetta ad approvazione di un piano regolatore particolareggiato d'iniziativa pubblica o privata, il contribuente si è opposto nei termini inviando ricorso a mezzo di raccomandata all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, indicando però come destinatario la Commissione tributaria provinciale di Udine - Agenzia delle entrate di Udine, ed il postino ha consegnato il ricorso alla Segreteria della predetta Commissione anziché all'Agenzia delle entrate.

Entro i trenta giorni successivi il ricorrente si è costituito in giudizio depositando presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale il ricorso unitamente ad alcuni documenti, ma alcuni mesi dopo l'esattoria di Udine ha notificato una cartella di pagamento indicante l'importo complessivo dell'imposta delle sanzioni e degli interessi risultante nell'avviso di accertamento, non avendo l'Ufficio ricevuto alcunché e ritenendo quindi definitivo l'accertamento a suo tempo notificato.

A sua volta, poi, la Commissione ha respinto sia il ricorso avverso la cartella di pagamento che il ricorso contro l'accertamento, ravvisando quanto a quest'ultimo, l'inammissibilità del gravame.

Ciò premesso, si domanda se presso la Commissione tributaria regionale è possibile chiedere il rinnovo della notifica del ricorso ai sensi dell'art. 291 c.p.c. trattandosi di notifica nulla ma non inesistente, o se invece l'avviso di accertamento è definitivo e non resta che pagare.

Si precisa che il contribuente si è anche attivato inviando all'Agenzia delle entrate la richiesta di annullamento dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento motivando la richiesta con la circostanza che la vendita del terreno non poteva generare alcuna plusvalenza, non essendo l'area edificabile all'atto della stipula del rogito.

R. - In base alla vigente disciplina del contenzioso tributario, il ricorso deve, fra l'altro, contenere l'indicazione dell'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria nei cui confronti è proposto [art. 18, secondo comma, lett. c), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546], risultando inammissibile se manca o è assolutamente incerta tale indicazione (art. 18, quarto comma, del citato D.Lgs. n. 546/1992), ed il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (art. 21, primo comma, dello stesso D.Lgs. n. 546/1992), mediante notificazione all'Ufficio finanziario da eseguirsi a norma dell'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992 (art. 20 del medesimo D.Lgs. n. 546/1992).

Pertanto, alla luce di tale disposto normativo e tenuto conto che il ricorso del contribuente è stato materialmente notificato presso la sede dell'adita Commissione tributaria provinciale anziché presso la sede dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto impugnato, appare corretta la declaratoria di inammissibilità del ricorso che è stata sentenziata dalla stessa Commissione provinciale, stante l'omessa costituzione in giudizio dell'intimato Ufficio finanziario, e risulta assai arduo teo-

riizzare la possibilità di invocare il rinnovo del termine per chiamare in giudizio la controparte che è previsto dall'art. 291 c.p.c., anzitutto per la difficoltà di sostenerne l'applicabilità alla proposizione del ricorso tributario di primo grado.

Difatti, se è vero che l'art. 1, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992 rende applicabili al contenzioso tributario le norme del codice di procedura civile (ma se ed in quanto «compatibili»), e che episodicamente (ma relativamente alla diversa ipotesi dell'impugnazione della sentenza) la Corte di Cassazione ha giudicato applicabili nel rito tributario le disposizioni dell'art. 291 c.p.c. (cfr. Cass., sez. trib., 2 agosto 2000, n. 10136, in *Giust. civ. Mass.*, 2000, 1691), resta tuttavia il fatto che la norma in questione è riferita alla notificazione della citazione introduttiva dell'ordinario processo civile, la quale non è condizionata al rispetto di un termine imposto a pena di decadenza qual è quello previsto dal contenzioso tributario (e, analogamente, dal processo amministrativo), ed in relazione al quale è espressamente prevista l'inammissibilità del ricorso che non sia stato tempestivamente proposto nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato.

In secondo luogo, poi, anche ammesso e non concesso che possa astrattamente ipotizzarsi l'applicabilità dell'art. 291 c.p.c. al processo tributario di primo grado, va rilevato che detta norma consente la rinnovazione della notificazione su ordine del Giudice allorquando quest'ultimo rilevi un vizio che importi la nullità della notificazione stessa, cosicché - per costante giurisprudenza - la rinnovazione non può essere disposta per porre rimedio alla notificazione c.d. «inesistente», la quale ricorre pure quando la consegna dell'atto sia avvenuta in luogo od a persona privi di collegamento col vero destinatario della notifica. Il che è proprio quanto sembrerebbe essere avvenuto nel caso di specie a seguito della consegna del ricorso presso la sede della Commissione tributaria provinciale anziché presso la sede dell'Ufficio finanziario intimato, a meno che le due sedi coincidano e che concorrano altri elementi di fatto idonei a ricondurre la fattispecie ad un'irregolarità di notifica non ricadente nel paradigma dell'inesistenza.

In ogni caso, peraltro, alla luce dei caratteri del caso illustrato dall'Abbonato, al contribuente che intenda persistere nel giudizio di impugnazione a proprio rischio e giudizio, non sembra restare altra scelta che quella di tentare di invocare la pur dubbia applicabilità del citato art. 291 c.p.c., peraltro non tanto chiedendo alla Commissione tributaria regionale il rinnovo della notifica quanto, piuttosto, lamentando avanti il Giudice d'appello la mancata fissazione, da parte del Giudice di primo grado, del termine per rinnovare l'atto introduttivo. Oppure, quale eventuale alternativa, il contribuente potrebbe anche considerare l'opportunità di invocare in sede giudiziale la rimessione in termini per errore scusabile, beninteso sempreché ne ricorrano i relativi presupposti (per l'approfondimento dei quali si rinvia ad A. VOGLINO, *La rimessione in termini per errore scusabile nel contenzioso tributario*, in *Boll. Trib.*, 1996, 861 e segg.; ID., *Tardività del ricorso per affidamento sulle esternazioni ministeriali, e rimedi a tutela del contribuente*, *ivi*, 1999, 775 e segg.; e ID., *Sull'obbligo di indicare le prerogative difensive dei destinatari degli atti tributari*, *ivi*, 2005, 331 e segg.).

Naturalmente, resta ferma ed impregiudicata la diversa e concorrente procedura intrapresa dal contribuente me-

dianche la richiesta, presentata all'Ufficio finanziario, di autoannullare l'avviso di accertamento nell'esercizio del potere di autotutela, la quale è peraltro rimessa all'apprezzamento dell'Ufficio stesso in base a valutazioni rispetto alle quali l'attuale contesto normativo e giurisprudenziale concede una tutela alquanto limitata (cfr. al riguardo Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, *ivi*, 2005, 1828; nonché in dottrina v. AZZONI, *L'autotutela come diritto del contribuente*, *ivi*, 2000, 171 e segg.; F. BRIGHENTI, *Autotutela: un wishful thinking?*, *ivi*, 1997, 561; e V. FICARI, *Istanza di annullamento d'ufficio e «doveri» dell'amministrazione finanziaria*, *ivi*, 1998, 247 e segg., ai quali si rinvia anche per maggiori indicazioni d'approfondimento).

#### **IRPEF - Redditi diversi - Cessione di credito atteso in esito ad una causa di risarcimento danni - Qualifica dell'operazione e trattamento tributario.**

Q. – *Una società di capitali Alfa ha una causa in corso con altra società di capitali Beta con richiesta di danni quantificati in € 500.000 per mancato rispetto di un mandato a vendere. Non potendo più sopportare gli ingenti costi giudiziali, Alfa ha ceduto con scrittura privata registrata ad una persona fisica, Caio, «il diritto di credito scaturente da una eventuale sentenza favorevole nella causa promossa». Il corrispettivo di € 220.000 è stato regolarmente riscosso ed assoggettato a tassazione (come IRPEG - reddito di impresa) da parte della società Alfa che trasferirà al privato Caio l'intero ricavato dell'eventuale risarcimento. Ora, a sentenza non intervenuta, Caio ha la possibilità di cedere ad una società di capitali francese Delta detto diritto, conseguendo un reddito di € 80.000 (ossia € 300.000 - 220.000) da qualificarsi, a nostro avviso, fra i redditi diversi.*

Si chiede:

a) se siano legittime e non contestabili queste cessioni di un diritto a riscuotere un credito incerto; e

b) ove la sentenza dovesse essere favorevole, se l'eventuale indennizzo di € 500.000 debba comportare pagamento di imposte sull'imponibile di € 200.000 esclusivamente in Francia a carico della società Delta.

R. – Preliminarmente, si rileva che la fattispecie descritta dall'Abbonato configura una cessione di un credito non ancora sorto, poichè la sua eventuale esistenza dipende dall'esito della controversia giudiziale instaurata a seguito al presunto danno per mancato rispetto di un mandato a vendere.

Al riguardo, la giurisprudenza ha precisato che «la natura consensuale del contratto di cessione di credito importa che esso si perfezioni per effetto del solo consenso dei contraenti, cedente e cessionario, ma non importa, altresì, che al perfezionamento del credito dal cedente al cessionario, così, nel caso in cui oggetto del contratto di cessione sia un credito futuro, il trasferimento dal cedente al cessionario si verifica soltanto nel momento in cui il credito viene ad esistenza; prima di allora il contratto, pur essendo perfetto, esplica efficacia meramente obbligatoria» (così Cass., sez. I, 17 marzo 1995, n. 3099, in *Rep. Foro it.*, 1995, Cessione dei crediti [1230], n. 9; conforme Cass., sez. III, 19 giugno 2001, n. 8333, in *Giust. civ.*, 2002, I, 2875). Ancora, in tema di crediti futuri: «nel caso di cessione di credito futuro, quest'ultimo si trasferisce in capo al cessionario soltanto nel momento in cui il credito viene in essere, sicchè, fino a tale momento, il contratto di ces-

sione ha esclusivamente effetti obbligatori tra le parti» (così Cass., sez. I, 22 aprile 2003, n. 6422, in *Rep. Foro it.*, 2003, Cessione dei crediti [1230], n. 18).

Il negozio di natura patrimoniale descritto dall'Abbonato, quindi, non può essere ricondotto alla figura della cessione del credito regolata dal codice civile (artt. 1260-1267); ma, l'accordo in questione si sostanzia in un obbligo, per il soggetto titolare dell'ipotetico danno, di trasferire l'eventuale ricavato dell'azione giudiziaria promossa a favore del soggetto che si è impegnato a pagare il corrispettivo (inferiore al *petitum* della domanda di risarcimento danni). Non è chiaro dal tenore letterale del quesito quale sia l'obbligo di chi ha ceduto tale «aspettativa» o «credito futuro» nell'ipotesi in cui l'azione giudiziale debba concludersi con rigetto della domanda dell'attore, ossia se vi sia un obbligo di restituzione del corrispettivo ricevuto oppure addirittura una penale. Nonostante le informazioni incomplete sembrerebbe trattarsi, comunque, di un contratto di natura aleatoria che, ove non assorbito dal reddito di impresa, dovrebbe essere considerato un reddito diverso, segnatamente un rapporto «attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto» ex art. 67, comma 1, lett. c-quinquies), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Analogamente a quanto accade per i pagamenti corrisposti a persone fisiche, quelli diretti a società non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia devono essere singolarmente considerati ai sensi degli artt. 151 e 152, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, in relazione alla categoria reddituale di appartenenza, ossia, nel caso specifico, redditi diversi.

Al riguardo, l'art. 23, comma 1, lett. f), del D.P.R. n. 917/1986 prevede l'imponibilità in Italia delle somme in questione, poichè non sembrano pertinenti le esclusioni enumerate nella stessa lett. f), dal n. 1) al n. 3); tuttavia, l'art. 22 della Convenzione Italia-Francia prevede l'imponibilità dei redditi diversi nel Paese di residenza del percettore, perciò, nel caso di Delta, della Francia.

#### **IRES - Scambi di partecipazioni - Art. 177 del TUIR - Neutralità fiscale - Applicabilità a persone fisiche non imprenditori.**

Q. – *I soci di Alfa S.p.a., persone fisiche non imprenditori, ciascuno titolare di una quota inferiore al 20% e complessivamente titolari del 100% del capitale sociale, intendono conferire le loro partecipazioni in Beta S.r.l., che così acquisirebbe l'intera partecipazione divenendo holding di Alfa S.p.a.*

Si domanda se il regime di neutralità di cui all'art. 177 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (come modificato dal D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247), possa essere applicato a tutti i soggetti conferenti, alla luce di quanto disposto nella circolare ministeriale del 19 dicembre 1997, n. 320/E, al paragrafo 3.3 (in *Boll. Trib.*, 1997, 1868) considerando che l'operazione avverrebbe con un unico atto.

Peraltro, in caso di risposta affermativa al quesito, si chiede conferma che la seguente affermazione dell'Amministrazione finanziaria possa essere applicata al caso di specie: «rientra nella disposizione in commento anche l'acquisto effettuato mediante la cessione da parte di più soggetti, semprechè sia ravvisabile, in modo oggettivo, che l'operazione di acquisto della partecipazione si inserisca in un progetto unitario di acquisizione della partecipazione di controllo» (C.M. n. 320/E del 1997, par. 3.4.1).

R. – L'art. 177, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986,

n. 917, dopo aver stabilito al comma 1 le condizioni di neutralità fiscale della permuta di partecipazioni, dispone che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente (prima dell'intervento del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, il riferimento era al reddito «dell'impresa conferente»), in base alla corrispondente quota delle voci del patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Il D.Lgs. n. 247/2005 (c.d. «decreto correttivo IRES»), come sopra accennato, ha disposto l'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione del regime di neutralità fiscale degli «scambi di partecipazioni» mediante conferimenti, che consentono alla conferitaria di acquisire il controllo di un'altra società.

Difatti, l'art. 177, comma 2, del TUIR, nel testo in vigore prima dell'intervento del decreto correttivo IRES, stabiliva che «le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento». Il riferimento, alla «determinazione del reddito dell'impresa conferente», consentiva l'applicazione di tale regime unicamente ai soggetti conferenti che rivestissero la qualifica di imprenditori, mentre ne rimanevano escluse le persone fisiche che detenevano le partecipazioni al di fuori di un'attività d'impresa. Nei confronti di questi ultimi soggetti trovava, pertanto, applicazione la disciplina ordinaria, con conseguente assoggettamento a tassazione delle eventuali plusvalenze emergenti dall'operazione, secondo le regole dei «capital gains».

Il regime di neutralità risultava applicabile a tutti i soggetti, a prescindere dall'esercizio o meno di un'attività d'impresa, solo nell'ipotesi in cui lo scambio di partecipazioni fosse realizzato secondo lo schema negoziale della permuta (art. 177, comma 1, del TUIR).

Il decreto correttivo IRES, colmando una lacuna normativa sorta con il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, è venuto a sostituire il riferimento, contenuto nel secondo comma dell'art. 177 del TUIR, al «reddito dell'impresa conferente» con il «reddito del conferente», estendendo così la possibilità di effettuare scambi di partecipazioni mediante conferimenti, in regime di neutralità fiscale, anche ai soggetti conferenti non esercenti attività d'impresa, come già previsto dalla normativa concernente gli scambi comunitari.

La modifica operata decorre dal periodo d'imposta che ha inizio dal 1° gennaio 2005 e, pertanto, può essere applicata anche in relazione ai conferimenti già posti in essere nel corso del 2005.

La prassi ministeriale richiamata dall'Abbonato ha osservato: «ai fini del provvedimento in esame, sono considerati scambi di partecipazioni le seguenti operazioni:

- la permuta, con la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b) del Testo Unico delle imposte sui redditi acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, del cod. civ. in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie (comma 1);

- i conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, del cod. civ. (comma 2).

*Entrambe le operazioni citate sono accomunate dal fatto di essere poste in essere da un soggetto che acquisisce o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, cod. civ. in un altro soggetto a fronte dell'attribuzione, ai soci della società partecipata, di una partecipazione al proprio capitale. Va precisato che il provvedimento in esame si differenzia dal D.Lgs. n. 544/1992, oltre che sul piano dei soggetti interessati, soprattutto per il fatto che esso disciplina diversamente lo scambio di partecipazioni conseguito attraverso la permuta rispetto a quello conseguito attraverso il conferimento» (cfr. C.M. 19 dicembre 1997, n. 320/E, par. 3.3, in Boll. Trib., 1997, 1868).*

A tale ultimo proposito, la dottrina ha osservato che il punto di riferimento per i soci scambianti (che nella fattispecie assumono la posizione di conferenti) non è, come nella permuta, il valore di iscrizione nella contabilità delle partecipazioni ricevute, ma la valutazione del loro apporto nella società conferitaria, *rectius* l'entità delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. È questo il valore cui vanno assunte nella determinazione del reddito le partecipazioni ricevute a seguito del conferimento e che, quindi, individua per i conferenti gli incrementi fiscalmente rilevanti. Sicchè se l'incremento di patrimonio manifestato dalla conferitaria coincide con l'ultimo valore fiscale delle partecipazioni conferite, i soggetti conferenti realizzano un'operazione sostanzialmente neutra; se tale incremento è superiore realizzano anch'essi incrementi reddituali ma in modo corrispondente. Non rileva, invece, l'eventuale maggior valore normale delle partecipazioni ricevute a seguito dell'apporto, ossia non si applica la disciplina dell'art. 9 del TUIR: e in ciò si rinviene l'effettiva portata agevolativa del regime in parola [cfr. M. LEO (cur), *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, Tomo II, 2261].

Si ritiene, in conclusione, di poter dare risposta affermativa al quesito nei termini e con le condizioni sopra enunciate.

Con riguardo, invece, alla possibilità di estendere il chiarimento - citato nel testo del quesito - reso dal Ministero delle Finanze circa la permuta di azioni anche al caso in esame, si rileva che all'epoca in cui quella statuzione è stata elaborata, vi era una sostanziale differenza fra le due operazioni con riguardo alla qualifica dei soci scambianti: «nella permuta di partecipazioni, infatti, il dato cui ancorare il mancato realizzo di componenti di reddito è costituito dal valore fiscalmente riconosciuto delle azioni proprie, attribuite dalla società acquirente ai soci scambianti: in questo caso, dunque, la società acquirente già dispone autonomamente del dato utile per garantire il mancato realizzo di componenti di reddito, ed è appunto per questo che il legislatore ha ritenuto di prescindere dalla sussistenza di un sistema di scritture contabili in capo ai soci» (cfr. D. STEVANATO, *Conferimenti di azienda e partecipazioni significative*, in AA. VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002, 350). Lo stesso orientamento interpretativo, nell'auspicare l'estensione del requisito soggettivo per il conferimento di partecipazioni in analisi anche a soci non imprenditori, che è stata poi realizzata dal D.Lgs. n. 247/2005, aveva altresì osservato: «non sembra irragionevole prospettare una applicazione in via analogica dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 358/1997» (oggi art. 177 del TUIR per i conferenti non imprenditori) «anche ai conferimenti di partecipazioni effettuati da privati non imprenditori, che consentano alla società conferitaria di assumere il controllo della società acquisita, secondo i requisiti oggettivi dell'istituto conosciuto come "scambio di partecipazioni"» (così D. STEVANATO, op. cit., 355).

Alla luce della predetta analisi e della intervenuta mo-

difica da parte del D.Lgs. n. 247/2005 circa le qualità soggettive del conferente nell'ambito dell'art. 177, comma 2, del TUIR, non pare potersi dubitare della possibilità di estendere il chiarimento ministeriale in parola, reso in merito alla permuta di azioni, anche al caso in analisi quale «scambio di partecipazioni».

**IVA - Regime speciale per i produttori agricoli - Attività agricole connesse - Regime di detrazione forfetizzata previsto dall'art. 34-bis del D.P.R. n. 633/1972 - Applicabilità.**

**IRPEF - Redditi fondiari - Reddito agrario - Nuova formulazione dell'art. 2135 cod. civ. - Regime di detrazione forfetizzata - Applicabilità.**

Q. - *Un mio cliente agricoltore ha un volume di affari di euro 120.000,00 rappresentato per euro 80.000,00 da vendita di uva, euro 25.000,00 da vendita di prodotti ortofrutticoli freschi e per euro 15.000,00 da vendita di prodotti ortofrutticoli che lo stesso trasforma e vende in vasetti.*

*Per la produzione di questi ultimi prodotti acquista olio e vasetti.*

*L'articolo 34-bis è chiarissimo e pertanto al mio cliente per la trasformazione dei suddetti prodotti ortofrutticoli tornerebbero applicabili i citati art. 34-bis del D.P.R. n. 633/1972 e art. 56-bis del D.P.R. n. 917/1986.*

*Forti dubbi scaturiscono dalla circolare 16 febbraio 2005, n. 6/E (in Boll. Trib., 2005, 288) che richiama l'art. 25 della sesta direttiva CEE, in base alla quale non potrebbe applicarsi il regime del citato art. 34-bis alla trasformazione di prodotti diversi da quelli di cui alla tabella A, parte 1, allegata al D.P.R. n. 633/1972.*

*A prescindere dalla circostanza che una circolare non può limitare il contenuto di una norma prevista da un D.P.R., si ritiene che comunque per la citata attività di trasformazione di prodotti ortofrutticoli tornano applicabili le norme citate in oggetto.*

R. - Il problema sottoposto dal cortese lettore è, in definitiva, quello delle conseguenze che potrebbero derivare al contribuente ove decidesse di assumere un comportamento non aderente all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nella circolare esplicativa.

A tal proposito è opportuno precisare che l'interpretazione ministeriale di una norma non è vincolante all'esterno nè per i giudici nè per i contribuenti, ma è importante perchè, data l'autorevolezza della fonte da cui proviene, devono attenersi gli uffici finanziari, sottoposti per subordinazione gerarchica all'interpretazione dei superiori.

Il contribuente non è quindi vincolato dalle interpretazioni ministeriali a lui sfavorevoli, e può confidare nel giudizio imparziale delle Commissioni tributarie qualora disattenda una interpretazione ministeriale e vada incontro ad una controversia.

La giurisprudenza ormai consolidata ha precisato che «Le circolari ministeriali operano nell'ambito del rapporto gerarchico di diritto amministrativo, ma non hanno alcuna funzione d'indirizzo nei confronti del giudice e dei compiti interpretativi ad esso devoluti dalla legge» (cfr. Corte Cass., 5 maggio 1988, n. 3326).

Tanto premesso, ne discende che ove il contribuente decida di non adeguarsi al citato orientamento ministeriale è facile supporre che, qualora l'Amministrazione venga a conoscenza del suo comportamento, provvederà a rettificare il suo operato chiedendogli le maggiori imposte con gli interessi e le sanzioni.

In merito al caso a noi prospettato, si ritiene che per individuare le attività connesse all'agricoltura cui applicare il beneficio, il primo comma dell'articolo 34-bis rinvia alle disposizioni contenute nel terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, così come è stato ridefinito dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 228 del 18 maggio 2001.

Secondo tale disposizione «si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge».

Quindi le attività connesse devono avere per oggetto «prevalentemente» prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali. Questo, secondo la circolare 14 maggio 2002, n. 44/E (in Boll. Trib., 2000, 857), permette all'imprenditore agricolo di svolgere la sua attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione o valorizzazione utilizzando anche prodotti acquisiti da terzi, purchè in misura non superiore (o non prevalente) a quelli provenienti dal proprio fondo, bosco o allevamento.

Tanto premesso, anche a voler considerare la nuova posizione ministeriale, nel caso di specie proprio in considerazione che i prodotti ortofrutticoli sono inclusi nella Tabella A, parte 1, del D.P.R. n. 633/1972 si condivide quanto espresso dal cortese lettore in merito all'applicabilità del regime speciale di cui all'art. 34-bis del D.P.R. n. 633/1972.

---

Ai sensi della legge 22 aprile 1941, n. 633 sul diritto d'autore, si fa espresso divieto, in particolare ai centri elettronici, di utilizzare per fini economici il materiale redatto dalla rivista.

---

Autor. Trib. Milano 6-9-1948, n. 439 - Dir. Resp. Carlo Salvatore - Pubblicità inf. 50% - Tip.Le.Co. - (PC)

---

Questo fascicolo è stato chiuso in tipografia il 14-11-2006 - Il precedente fascicolo n. 20/2006 è stato spedito il 31-10-2006