CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

4 | 28 gennaio 2013

LAVORO DIPENDENTE
contrasto alle false partite IVA

ACCERTAMENTO SINTETICO
- nuovo redditometro
- nesso tra spese sostenute e mezzi monetari

IRAP
indeducibilità dei costi da reato

RISCOSSIONE
responsabilità del funzionario per ipoteca illegittima

IMU
esenzione per gli enti non profit

RIMBORSI D'IMPOSTA
decorrenza del diritto

MEDIAZIONE CIVILE
incostituzionalità del tentativo obbligatorio

NEL PROSSIMO NUMERO
Accertamento sintetico e redditometro

Anno XXXVI - Direzione e redazione Strada 1 Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

00138415
5 000001 384159

Vuoi una banca dati fiscale completa, veloce e aggiornata in tempo reale?

Big Suite è la banca dati tagliata su misura per le tue esigenze professionali.
Tutti i contenuti sono perfettamente integrati, con una sola ricerca trovi tutto e puoi essere subito operativo o puoi approfondire gli argomenti passando facilmente da un documento a una formula, a un articolo di dottrina.

Provala subito!
www.ipsoa.it/bigsuite

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Y70DT FI

Vuoi una banca dati fiscale facile da usare e che puoi portare sempre con te?

Grazie a un'architettura straordinariamente avanzata **Big Suite** è l'unica in grado di offrirti soluzioni come **Word Wheel** (l'opzione che "suggerisce" le opzioni di ricerca)o **Link Target Preview** (l'anteprima dei contenuti di un link). Sono solo due delle **straordinarie funzionalità** di una **banca dati straordinaria.** Scopri subito tutto **il bello di Big Suite.**

La prima interamente ottimizzata **per iPad!**

Big Suite.
E' già oltre!

Sommario

28 GENNAIO 2013

4

Redditometro

Nuovo redditometro ad ampio raggio
di Dario Deotto 265

Lavoro dipendente

Chiarita la disciplina di contrasto delle false partite IVA ma restano i problemi fiscali
di Gianfranco Ferranti 269

Accertamento

Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e «probatio diabolica»
di Mauro Beghin 275

IRAP

Indeducibilità dei costi da reato: dal reddito d'impresa alla rilevanza in ambito IRAP
di Francesco Tundo 291

Riscossione

Non configura abuso d'ufficio l'iscrizione di ipoteca per debiti inferiori agli 8.000 euro
di Piermaria Corso 299

Tributi locali

Decorrenza dei requisiti di non commercialità dell'attività per l'esenzione IMU agli enti non profit
di Luigi Lovecchio 307

Rimborsi d'imposta

Tutelato l'affidamento nella legge interna contraria al diritto UE: la decadenza dal diritto al rimborso
di Alberto Marcheselli 311

Mediazione

L'incostituzionalità del tentativo obbligatorio di mediazione offre nuove prospettive alla conciliazione
di Marcella Caradonna e Felice Ruscetta 317

Redditi di capitale

Problemi aperti sulle polizze estere e nuova imposta sul valore dei contratti assicurativi
di Carlo Galli e Sara Mancinelli 325

Processo tributario

La definizione delle liti ultradecennali pendenti di fronte alla CTC e l'«enigma» della soccombenza
di Gabriele Sepio e Antonio Frediani 333

Asterischi

*** Legge di stabilità: porte aperte per la rivalutazione di aree fabbricabili**
di Tommaso Lamedica 341

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica
Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico
Gianfranco Ferranti - Responsabile Dipartimento scienze tributarie, Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze

Comitato scientifico
Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara
Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova
Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova
Angelo Busani - Notaio in Milano
Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano
Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano
Gabriella D'Alessio - Responsabile Fisco - ANIA
Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Dottore commercialista in Pescara
Luca Miele - Vicario del Direttore della Direzione Legislazione Tributaria - Dipartimento delle Finanze - Ministero dell'Economia e delle Finanze
Paolo Moretti - Consigliere Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Carlo Pino - Dottore commercialista in Savona
Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma
Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia
Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME
Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi) - http://www.ipsoa.it
Direttore responsabile Giulietta Lemmi
Redazione Marcello Gervasio, Valeria Ruggiero

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità

db Consulting srl Events & Advertising
via L. Gasparotto, 168 - 21100 Varese
Tel. 0332 282160 - Fax 0332 282483
e-mail: info@db-consult.it - www.db-consult.it

Associato USPI
Unione Stampa
Periodica Italiana

Realizzazione grafica
Ipsoa

Fotocomposizione
Sinergie Grafiche Srl - via Pavese, 1/3 - 20089 Rozzano (Mi)
Tel. 02 57789422

Stampa
Geca Spa - via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (Mi)
Rivista licenziata per la stampa il 16 gennaio 2013.

Contributi redazionali
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Ipsoa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.890 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazioni.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione
Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:
Ipsoa Servizio Clienti
Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Abbonamenti
Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.ipsoa.it/servizioclienti
L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.ipsoa.it/ctonline
Italia Abbonamento annuale € 324,00
Estero Abbonamento annuale € 648,00
Prezzo copia € 15,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione
Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Nuovo redditometro ad ampio raggio

di Dario Deotto

In conseguenza del fatto che il nuovo redditometro (approvato con D.M. 24 dicembre 2012) viene a comprendere sia **spese «vive»** che **«figurative»**, si può affermare che lo strumento redditometrico sostanzialmente «assorbe» anche l'**accertamento sintetico «puro»** e che lo stesso verrà prevalentemente (se non esclusivamente) utilizzato dall'Amministrazione finanziaria. Per effetto della **personalizzazione** sia dell'ammontare delle **spese** attribuibili al contribuente, che del reddito dichiarato, l'eventuale **atto** di **accertamento** successivo al contraddittorio (se quest'ultimo non andrà a buon fine) non potrà ritenersi **fondato** su una presunzione legale, mancando un fatto noto stabilito dalla legge, ma su una **presunzione semplice**, come accade per tutti gli **accertamenti standardizzati**. Quanto al **contribuente**, più che di prova contraria, si deve parlare di «**giustificazioni**» che questi potrà rappresentare nell'obbligatorio **contraddittorio** circa il **sostenimento** delle proprie **spese**.

Con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 dicembre 2012 (1), pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 3 del 4 gennaio 2013, è stato (finalmente) attuato il cosiddetto redditometro previsto dal quinto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

Si può già sin d'ora affermare che il nuovo accertamento redditometrico entra a pieno titolo nel *genus* degli accertamenti standardizzati, tra i quali si devono includere, ad esempio, gli studi di settore.

Accertamento sintetico «puro» e accertamento redditometrico

L'accertamento sintetico poggia, in conseguenza delle modifiche introdotte con il D.L. n. 78/2010, su due metodologie di rettifica: la prima fondata sulla spesa effettiva (art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 - accertamento sintetico «puro»), mentre la seconda si basa sulla cosiddetta spesa figurativa (art. 38, quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973 - cosiddetto «redditometro»).

Quanto alla prima metodologia, il quarto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che la determinazione sintetica del reddito complessivo del contribuente può essere effettuata «sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta».

Si tratta di un principio sostanzialmente corretto, che è sempre stato alla base dell'accertamento sintetico, la cui *ratio*, in sostanza, parte dal presupposto «che se un contribuente ha speso, vuol dire che ancora prima ha "guadagnato"».

Il principio affermato dalla norma soffre però di alcune storture. La più rilevante è che tra le «spese di qualsiasi genere» rientrano anche le spese per incrementi patrimoniali (ad esempio, l'acquisto di un immobile), per le quali, in passato, la norma stabiliva la presunzione che le stesse si intendevano sostenute con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui la spesa risultava effettuata e nei quattro precedenti. Il principio - corretto - era che l'incremento della ricchezza si doveva ritenere presuntivamente stratificato negli anni che avevano preceduto l'acquisto.

Invece, adesso la norma non prevede alcuna «stratificazione presuntiva temporale» legata agli incrementi patrimoniali, per cui si ha l'irrazionale conseguenza che una spesa per un investimento - come può essere l'acquisto di una casa o di un'automobile - viene presuntivamente ritenuta *ex lege* finanziata con il reddito dell'anno di sostenimento della spesa stessa.

Tale previsione si appalesa non coerente né sistematica: è evidente, quindi, che il dato degli incrementi patrimoniali deve essere doverosamente personalizzato nell'ambito dell'obbligatorio contrad-

Dario Deotto - *twitter@DarioDeotto*

Nota:

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

dittorio. Ad ogni modo, gli incrementi patrimoniali rilevano anche ai fini dell'accertamento redditometrico, il quale, di fatto, viene ad assorbire, come a breve si farà cenno, anche la previsione del quarto comma dell'art. 38 sull'accertamento sintetico «puro».
In base al successivo quinto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, viene stabilito che la determinazione sintetica del reddito «può altresì essere fondata sul contenuto induttivo di elementi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

LA NOVITA' NORMATIVA

Spese figurative e incrementi patrimoniali
Il nuovo redditometro si fonda sia su spese effettive che su **spese figurative**. Queste ultime vengono valorizzate in base alla **spesa media ISTAT** della tipologia di **nucleo familiare** di appartenenza e, in taluni casi, sulla base di **analisi** e **studi socio-economici**, anche di settore. Rilevano, inoltre, gli **incrementi patrimoniali** e la quota di risparmio riscontrata dall'Amministrazione finanziaria formatasi nell'anno. Gli incrementi patrimoniali assumono rilevanza per **intero** al **netto** dei **disinvestimenti** dell'**anno** e dei disinvestimenti netti dei **quattro anni precedenti** all'acquisto dei beni.

Spese effettive, spese figurative e incrementi patrimoniali

Il decreto, come si è rilevato all'inizio, risulta quello datato 24 dicembre 2012, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 3 del 4 gennaio 2013.
Il provvedimento stabilisce (art. 1, comma 2) che «per elemento indicativo di capacità contributiva si intende la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento». L'elenco di tali elementi di capacità contributiva viene riportato in una specifica Tabella A, allegata al decreto.
Dalla suddetta Tabella emerge che il nuovo redditometro si fonda sia su spese effettive che su spese figurative (le quali costituiscono il contenuto induttivo a cui fa riferimento il quinto comma dell'art. 38, oltre che il comma 3 dell'art. 1 dello stesso decreto attuativo). Queste ultime vengono valorizzate in base alla spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza e, in taluni casi, sulla base di analisi e studi socio-economici, anche di settore (art. 1, comma 4, del decreto). Rilevano, inoltre, sia gli incrementi patrimoniali che la quota di risparmio riscontrata dall'Amministrazione formatasi nell'anno. Per gli incrementi patrimoniali, viene stabilito che gli stessi assumono rilevanza per intero al netto dei disinvestimenti dell'anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni.
Di fatto, in conseguenza del fatto che il redditometro viene a comprendere sia spese «vive» che «figurative», si può affermare che lo strumento redditometrico sostanzialmente «assorbe» anche l'accertamento sintetico «puro» e che lo strumento redditometrico verrà prevalentemente (se non esclusivamente) utilizzato dall'Amministrazione finanziaria.
In sostanza, il reddito complessivo del contribuente viene presuntivamente determinato sommando alle spese «vive» conosciute dall'Agenzia delle entrate (che sarebbe il presupposto dell'accertamento sintetico cosiddetto «puro»), le spese figurative (in base a quelle ISTAT o agli studi socio economici), gli incrementi patrimoniali e la quota di risparmi individuata dall'Amministrazione.
Relativamente alle spese, va rilevato che l'Agenzia delle entrate considererà sia quelle che risultano comprese nella Tabella A allegata al decreto dell'Economia che quelle non incluse nella Tabella (ciò viene previsto espressamente dall'art. 1, comma 6, del decreto). Queste ultime verranno valorizzate in base a quanto effettivamente speso dal contribuente. In pratica, se è stato speso 100, si presume che il reddito sia pari a 100. La stessa modalità varrà per quelle spese incluse nella Tabella A, per le quali si prevede che la valorizzazione venga effettuata solo sulla base delle spese sostenute risultanti dai dati dell'Anagrafe tributaria. Su 56 spese previste per consumi, sono ben 30 che seguiranno questa modalità di valorizzazione. Poi, nella Tabella, vi sono altre 26 spese per consumi che vengono valorizzate in base al valore più alto tra quello figurativo, dato dalla spesa media

ISTAT o da analisi e studi socio economici, e la spesa effettivamente sostenuta dal contribuente conosciuta dall'Amministrazione finanziaria. In tal senso si esprime l'art. 1, comma 5, del decreto di attuazione.

È da comprendere se i valori figurativi (ISTAT o derivanti da studi socio economici) verranno utilizzati solamente quando l'Amministrazione risulta a conoscenza che il contribuente ha sostenuto determinate spese, ad esempio quelle «alimentari e bevande», oppure in ogni caso. La risposta dovrebbe essere negativa in quanto il contribuente non necessariamente è «obbligato» a sostenere talune spese (come quelle relative agli animali domestici).

LA NOVITA' NORMATIVA

Personalizzazione delle spese
Il D.M. 24 dicembre 2012 stabilisce che si considerano presuntivamente **sostenute** dal **contribuente** le **spese** relative ai beni e ai servizi effettuate dal coniuge e dai **familiari** fiscalmente **a carico**. È evidente la necessità della personalizzazione di tale dato in quanto le spese potrebbero essere state effettivamente sostenute da tali familiari. Una necessaria personalizzazione si impone anche quando vengono dichiarati dal contribuente **redditi** che **non** necessariamente **rappresentano** la sua **effettiva capacità di spesa**. Si pensi al **reddito d'impresa** che segue il principio di «**competenza**» e non «di cassa» e che, comunque, tiene conto di tutta una serie di «estrogeni tributari», quali le **variazioni in aumento** e **in diminuzione**.

Ai valori delle spese - sia effettive che figurative - si sommano gli incrementi patrimoniali (al netto dei disinvestimenti) e la quota di risparmi individuata dall'Amministrazione. Sugli incrementi è già stato rilevato che si tratta di un dato che necessariamente deve essere adeguato, nel corso del contraddittorio (obbligatorio per legge), dall'Amministrazione finanziaria. Non è possibile, infatti, che, se non ci sono disinvestimenti, l'acquisto di un'abitazione costituisca tutto reddito dell'anno, al netto dell'eventuale mutuo o finanziamento.

La necessità di una personalizzazione dei valori si ha sicuramente, inoltre, quando l'Amministrazione assume come valore di riferimento quello delle spese medie ISTAT (se superiore a quello delle spese effettive sostenute dal contribuente, di cui l'Amministrazione è a conoscenza), in quanto il contribuente potrebbe ben avere sostenuto spese inferiori rispetto a quelle figurative.

Occorre considerare, ulteriormente, che il D.M. 24 dicembre 2012 stabilisce che si considerano presuntivamente sostenute dal contribuente le spese relative ai beni e ai servizi effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico. Anche in questo caso è evidente la necessità della personalizzazione di tale dato in quanto le spese potrebbero essere state effettivamente sostenute da tali familiari.

Così come una necessaria personalizzazione si impone quando vengono dichiarati dal contribuente redditi che non necessariamente rappresentano la sua effettiva capacità di spesa. Si pensi al reddito d'impresa che segue il principio di «competenza» e non «di cassa» (2) e che, comunque, tiene conto di tutta una serie di «estrogeni tributari», quali le variazioni in aumento e in diminuzione.

In sostanza, il problema è di tutti quei redditi «figurativi», tra i quali si può tranquillamente annoverare anche il reddito d'impresa (si pensi, ulteriormente, ai redditi d'impresa di società di persone imputati per trasparenza ai soci), che non rappresentano sicuramente, una volta dichiarati, la reale capacità di spesa del soggetto.

Personalizzazione delle spese e «giustificazioni» del contribuente

Tutto questo inevitabilmente porta ad una necessaria personalizzazione sia dell'ammontare delle spese attribuibili al contribuente che del reddito dichiarato. Anche quest'ultimo dovrà essere adeguato a quello effettivamente «spendibile» dal contribuente. Con la conseguenza che, per effetto di queste necessarie personalizzazioni, l'eventuale atto di accertamento successivo al contraddittorio (se quest'ultimo non andrà a buon fine) non potrà ritenersi fondato su una presunzione legale, mancando un fatto noto stabilito dalla legge, ma su

Nota:
(2) Come le spese della Tabella A che rilevano necessariamente «per cassa», quando non vengono assunte quelle «ISTAT», anche se queste ultime dovrebbero assumere rilevanza, come si è già specificato, soltanto quando il contribuente ha sostenuto effettivamente determinate spese e quelle ISTAT risultano superiori a quelle effettivamente sostenute dal contribuente.

una presunzione semplice, come d'altronde accade per tutti gli accertamenti di tipo standardizzato.
L'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, quindi, dovrà rappresentare nell'atto, pena il difetto di prova, questo adeguamento del dato di partenza alla concreta realtà del contribuente, al fine di individuare il reddito complessivo attribuibile allo stesso. Oppure, l'Ufficio dovrà rappresentare le ragioni per le quali ritiene che il dato di partenza si attaglia perfettamente, nonostante le giustificazioni fornite dal contribuente nel contraddittorio e, ancora prima, nella richiesta di chiarimenti, al caso concreto del singolo soggetto.
Ovviamente, sarà poi il giudice a stabilire se questa personalizzazione potrà ritenersi fondata e, quindi, se gli elementi portati in giudizio determinano la presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessari per stabilire se la presunzione semplice si è «formata». In buona sostanza, il percorso di adeguamento alla singola realtà del contribuente svolto dall'Ufficio dovrà dimostrare, con un buon grado di attendibilità, il reddito presuntivamente attribuibile allo stesso.
Qualora ciò si realizzerà, l'onere probatorio si trasferirà sul contribuente, il quale avrà ampia libertà di prova (a prescindere da quanto rappresentato nel corso del precedente contraddittorio obbligatorio) di fronte al giudice adito.
Ad esempio, il contribuente potrà dimostrare che le spese sono state sostenute con redditi degli anni precedenti (qualora l'Ufficio non abbia ritenuto valide le giustificazioni offerte nella fase del contraddittorio), con redditi esenti (da intendersi, «indenni da tassazione»), con redditi assoggettati ad imposizione alla fonte a titolo d'imposta oppure con altri accadimenti, come le donazioni dirette ed indirette, estranei alla determinazione del reddito imponibile. Il contribuente potrà, inoltre, dare dimostrazione che determinate spese sono state sostenute con l'«apporto» di familiari, di terzi, di finanziamenti, di mutui, ecc. Ulteriormente, il contribuente potrà dimostrare che le spese sono state sostenute in conseguenza di smobilizzi patrimoniali.
È quindi sbagliato tecnicamente il riferimento alla «prova contraria» a carico del contribuente contenuta sia nel D.M. 24 dicembre 2012 che nell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, anche se, va detto, la prova contraria viene richiesta in relazione alla dimostrazione delle spese e non dell'eventuale reddito presunto. La prova contraria si ha per le presunzioni legali, che partono da un fatto noto stabilito dalla legge.
Dovendo, invece, procedere alla più volta citata personalizzazione, non si è in presenza di un fatto noto stabilito *ex lege*, per cui si è in presenza di una presunzione semplice (come gli studi di settore), come si è già rilevato.
Per cui, più che di prova contraria, si deve parlare di «giustificazioni» che il contribuente potrà rappresentare nell'obbligatorio contraddittorio circa il sostenimento delle proprie spese.

LA NOVITA' NORMATIVA

Motivazione dell'atto di accertamento redditometrico
La **personalizzazione** delle **spese** nell'ambito dell'accertamento redditometrico comporta che nell'eventuale atto di accertamento successivo al contraddittorio con il contribuente (obbligatorio per legge) l'Ufficio dell'**Amministrazione finanziaria** dovrà **rappresentare**, pena il difetto di prova, l'**adeguamento** del dato di partenza alla **concreta realtà** del **contribuente**, al fine di individuare il **reddito complessivo attribuibile** allo stesso. Oppure, l'Ufficio dovrà rappresentare le ragioni per le quali ritiene che il dato di partenza si attaglia perfettamente, **nonostante** le **giustificazioni** fornite dal **contribuente** nel contraddittorio e, ancora prima, nella richiesta di chiarimenti, al caso concreto del singolo soggetto.

Chiarita la disciplina di contrasto delle false partite IVA ma restano i problemi fiscali

di Gianfranco Ferranti

Il Ministero del lavoro ha fornito, con un apposito decreto e con la circolare n. 32 del 2012, i primi chiarimenti riguardanti la disciplina di contrasto delle false partite IVA introdotta dalla «legge Fornero». Le **condizioni** per **presumere** l'esistenza di un rapporto di **collaborazione coordinata** e **continuativa** ovvero di **lavoro dipendente** esplicano **effetto** anche ai **fini fiscali** ma la loro **ricorrenza** può essere **verificata** soltanto a distanza di un **biennio** dall'**inizio** del **rapporto**. Si possono, quindi, produrre «a posteriori» **conseguenze** particolarmente **penalizzanti** per i soggetti interessati, che si auspica possano essere evitate attraverso i futuri chiarimenti ufficiali.

I chiarimenti forniti dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con la circolare 27 dicembre 2012, n. 32 (1), in merito alla disciplina di contrasto delle false partite IVA confermano la necessità di dare soluzione alle problematiche fiscali cui la stessa ha dato luogo con riguardo agli obblighi contabili, alle modalità di determinazione del reddito, agli adempimenti dei sostituti d'imposta e all'applicazione del regime dei minimi.

Il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 20 dicembre 2012 (2) ha comunque escluso l'applicazione della presunzione relativa dell'esistenza di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa a progetto nei riguardi sia dei professionisti iscritti in ordini o collegi professionali, registri, albi, ruoli o elenchi professionali tenuti da un'Amministrazione pubblica o da federazioni sportive sia degli imprenditori individuali iscritti al Registro delle imprese non soltanto a fini di pubblicità dichiarativa (quali gli artigiani e i commercianti).

L'art. 1, comma 26, della legge n. 92/2012 (3), riguardante la riforma del mercato del lavoro, ha aggiunto l'art. 69-*bis* al D.Lgs. n. 276/2003 (4), che ha stabilito che le prestazioni lavorative rese da un soggetto titolare di partita IVA sono considerate, salvo la prova contraria fornita dal committente, rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, qualora ricorrano i presupposti più avanti illustrati.

Tali collaborazioni, se instaurate senza la previsione di un apposito progetto, si considerano, per presunzione assoluta, rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato sin dal loro inizio, come previsto dall'art. 69, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 276/2003, interpretato autenticamente dall'art. 1, comma 24, della legge n. 92/2012.

Nella circolare n. 32 del 2012, è evidenziato che l'intervento normativo nasce dall'esigenza di «contrastare i fenomeni distorsivi che nascondono, con lo strumento della partita IVA, prestazioni inquadrabili nell'ambito della co.co.pro. o, addirittura, nell'ambito del lavoro subordinato» e che la disposizione indica «alcuni elementi che evidenziano la presenza, nel concreto, di una "monocommittenza", rispetto alla quale non è verosimile (trattasi infatti di una presunzione "semplice") un

Gianfranco Ferranti - *Responsabile Dipartimento scienze tributarie - Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze*

Note:

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

(2) Consultabile sul sito del Ministero del lavoro. Al momento di andare in stampa in attesa di pubblicazione in *G.U.*

(3) Legge 28 giugno 2012, n. 92 (cd. legge Fornero).

(4) D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, recante la disciplina delle «altre prestazioni lavorative rese in regime di lavoro autonomo». Il disposto dell'art. 69-*bis* è stato modificato dall'art. 46-*bis*, comma 1, lett. c), del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

incarico di lavoro autonomo puramente occasionale».
Con il termine «monocommittenza» si designa la situazione dei titolari di partita IVA che effettuano le loro prestazioni nei riguardi di un unico committente, circostanza che può essere sintomatica dell'esistenza di un rapporto di collaborazione o di lavoro subordinato «mascherato». Si parla, perciò, anche di «false partite IVA», perché non si instaurerebbe un reale rapporto di lavoro autonomo. Il rapporto di monocommittenza non esclude di per sé l'autonomia del prestatore d'opera, ma ne può limitare la discrezionalità nella scelta delle modalità, del luogo e dei tempi di effettuazione della prestazione.
Il Ministero del lavoro ha, altresì, evidenziato che le dette presunzioni non inficiano la possibilità, per il lavoratore autonomo o il personale ispettivo, di far valere «direttamente» un rapporto di subordinazione ai sensi dell'art. 2094 c.c. «ove sussistano gli "ordinari" criteri di qualificazione e i relativi indici sintomatici».
Prima di esaminare la presunzione recata dal menzionato art. 69-*bis*, giova ricordare che il precedente art. 69, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 276/2003 ha previsto un'altra presunzione relativa alle collaborazioni a progetto.
L'art. 1, comma 24, della legge n. 92/2012 ha disposto che il detto art. 69, comma 1, si interpreta nel senso che - per i contratti di collaborazione stipulati successivamente al 18 luglio 2012 - l'individuazione di uno specifico progetto costituisce elemento essenziale di validità del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, la cui mancanza determina la costituzione di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.
Il progetto, funzionalmente collegato ad un risultato finale, non può consistere nella mera riproposizione dell'oggetto sociale del committente, né prevedere lo svolgimento di compiti esecutivi o ripetitivi senza possibilità di autonomia.
Nel contratto devono risultare la descrizione del progetto, con il suo contenuto, e il risultato da conseguire, che deve essere obiettivamente verificabile. La norma non prevede una forma specifica per la stipula del contratto.
Il corrispettivo va determinato preventivamente con riguardo ai contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni sindacali e dei datori di lavoro più rappresentative, prendendo a riferimento i minimi salariali del settore applicati per le mansioni equiparabili svolte dai lavoratori subordinati.
È stata, pertanto, introdotta una presunzione assoluta di subordinazione in caso di mancanza del progetto, in merito alla quale erano in precedenza insorti contrasti giurisprudenziali e dottrinali.
Nel comma 2 dell'art. 69 è stata, invece, introdotta una presunzione relativa in base alla quale i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, anche a progetto, sono considerati, salva la prova contraria a carico del committente, rapporti di lavoro subordinato sin dalla data di costituzione del rapporto, nel caso in cui l'attività del collaboratore sia svolta in concreto con modalità analoghe a quella svolta dai lavoratori dipendenti dell'impresa committente.
Tale presunzione non opera in presenza di prestazioni caratterizzate da elevata professionalità, che possono essere individuate dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.
Inoltre nella circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 11 dicembre 2012, n. 29 (5) è stata elencata, a titolo esemplificativo, una serie di attività (6) che, sulla base di orientamenti giurisprudenziali già esistenti, risultano difficilmente inquadrabili nell'ambito di un genuino rapporto di co.co.pro. ed è stato affidato al personale ispettivo l'incarico di «ricondurre nell'alveo della subordinazione gli eventuali rapporti posti in essere, adottando i conseguenti provvedimenti sul piano lavoristico e previdenziale».

Le condizioni per la presunzione

La presunzione relativa, che ammette la prova

Note:
(5) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Si veda, al riguardo, M. Pepe, «La presunzione di subordinazione, tra riforma Fornero e circolari ministeriali», in *Quotidiano IPSOA* del 7 gennaio 2013. L'autore ha, tra l'altro, evidenziato che le presunzioni di subordinazione sono state «anche accentuate dalle circolari del Ministero del lavoro» e che «l'uso, anzi l'abuso, fatto dal legislatore delle presunzioni» potrebbe far aumentare il contenzioso giudiziario.
(6) Quali quelle degli addetti alle pulizie, degli autisti e autotrasportatori, di baristi e camerieri, commessi e addetti alle vendite, custodi e portieri, estetiste e parrucchieri, facchini, magazzinieri, muratori e qualifiche operaie dell'edilizia, prestatori di mano d'opera in agricoltura, addetti alle attività di segreteria e terminalisti, ecc.

contraria da parte del committente, dell'esistenza, nonostante l'apertura di una partita IVA, di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, opera al ricorrere di almeno due dei tre seguenti requisiti:
a) durata complessiva della collaborazione con lo stesso committente superiore a 8 mesi annui per 2 anni consecutivi;
b) percezione, per tale collaborazione, di un corrispettivo superiore all'80% di quelli complessivamente conseguiti nell'arco di 2 anni solari consecutivi. Il corrispettivo assume rilievo «anche se fatturato a più soggetti riconducibili al medesimo centro d'imputazione di interessi»;
c) disponibilità da parte del collaboratore di una postazione fissa di lavoro presso una delle sedi del committente.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Condizioni per la verifica della presunzione
Il Ministero del lavoro ha chiarito, nella circolare n. 32 del 2012, che il momento a partire dal quale può essere effettuata la **verifica** della **presunzione** dell'esistenza di un **rapporto** di **collaborazione coordinata** e **continuativa** anziché di lavoro autonomo dipende dalla combinazione delle diverse condizioni. Se ricorrono quelle relative alla **postazione fissa** e all'**entità** del **corrispettivo** previsto, la verifica **non** può essere effettuata **prima** del **18 luglio 2014**. Se, invece, si tratta delle condizioni relative alla **durata** della **collaborazione** e alla **postazione fissa** o al **corrispettivo** la verifica **non** può essere effettuata **prima** del **2015**.

In merito alla condizione di cui alla lett. a), nella circolare n. 32 del 2012, è stato chiarito che tale periodo «deve individuarsi nell'ambito di ciascun anno civile (1° gennaio-31 dicembre)» e, con riguardo al periodo di 8 mesi, che, «considerando che convenzionalmente la durata di un mese è pari a 30 giorni» lo stesso debba essere, nell'ambito di ciascun anno, «almeno pari a 241 giorni, anche non continuativi».
Assumono rilievo, ai fini dell'accertamento della durata di tali periodi, sia i documenti di qualsiasi tipo (ad esempio lettere di incarico o fatture) sia elementi di carattere testimoniale assunti, in sede di verifica ispettiva, da altri lavoratori o da terzi.
Con riguardo alla condizione di cui alla lett. b), nella circolare n. 32 del 2012, è stato precisato che occorre considerare «i soli corrispettivi derivanti da prestazioni autonome», senza tenere conto «di eventuali somme percepite in forza di prestazioni di lavoro subordinato o di lavoro accessorio o di redditi di altra natura».
Un'altra importante precisazione, motivata dall'esigenza di non vanificare la finalità di contrastare le situazioni di monocommittenza, è quella in base alla quale vanno calcolati i corrispettivi comunque «fatturati», indipendentemente dall'effettivo incasso delle somme pattuite. Con riguardo all'arco temporale di verifica, è stato previsto che vadano considerati «2 periodi di 365 giorni, che non necessariamente devono coincidere con l'anno civile».
Qualora si intenda far valere tale condizione unitamente a quella precedente è stata data prevalenza ai criteri previsti per quest'ultima, stabilendo che debbano essere considerati «i periodi dal 1° gennaio al 31 dicembre di 2 anni consecutivi».
In merito alla nozione di «medesimo centro di imputazione di interessi» sono stati richiamati i criteri elaborati dalla giurisprudenza ai fini dell'applicazione di specifiche discipline lavoristiche (7).
Con riferimento alla condizione di cui alla lett. c) il Ministero del lavoro ha precisato che la postazione fissa di lavoro del collaboratore «non deve necessariamente essere di suo uso esclusivo» (può, quindi, anche risultare condivisa con altri) e che la verifica va effettuata «indipendentemente dalla possibilità di utilizzare qualunque attrezzatura necessaria allo svolgimento dell'attività».
La presunzione si applica ai rapporti instaurati successivamente al 18 luglio 2012, mentre quelli già esistenti si possono adeguare entro i 12 mesi successivi.
Nella circolare n. 32 del 2012, è stato, al riguardo, precisato che la condizione relativa alla durata complessiva della collaborazione risulta operativa «solo al termine del 2014. Tenuto, infatti, conto che la durata di 8 mesi va riferita a ciascun anno civile e che la disposizione è entrata in vigore il 18

Nota:
(7) È stato, in particolare, riportato il contenuto della sentenza della Corte di cassazione 9 dicembre 2009, n. 25763, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

luglio 2012, la condizione potrà concretamente realizzarsi solo a partire dai periodi 1° gennaio-31 dicembre degli anni 2013 e 2014».
Il momento a partire dal quale può essere effettuata la verifica dipende, quindi, dalla combinazione delle condizioni sopra illustrate. È stato, al riguardo, correttamente osservato (8) che, ad esempio, «se si farà valere la postazione fissa e il fatturato di oltre l'80%, la prima verifica potrà essere effettuata non prima del 18 luglio 2014, data di scadenza dei due anni solari previsti dalla legge». Se, invece, i parametri sono costituiti dalla durata della collaborazione e dalla postazione fissa ovvero dalla prima e dal fatturato la detta verifica «non potrà essere effettuata prima del 2015 atteso che il biennio interessato sarà il 2013/2014».

Le esclusioni

La presunzione in esame non opera se la prestazione lavorativa:
– è connotata da «competenze teoriche di grado elevato acquisite attraverso significativi percorsi formativi ovvero da capacità teorico-pratiche acquisite attraverso rilevanti esperienze maturate nell'esercizio concreto di attività». Nella circolare n. 32 del 2012, è stata, al riguardo, richiamata la disciplina della certificazione delle competenze di cui all'art. 4, commi da 64 a 68, della legge n. 92/2012, dando rilievo al possesso di un titolo di studio del secondo ciclo del sistema educativo di istruzione e formazione ovvero universitario nonché di qualifiche o diplomi conseguiti al termine di una qualsiasi tipologia di apprendistato (anche per la qualifica o il diploma professionale) ovvero allo svolgimento dell'attività autonoma, in via esclusiva o prevalente, sotto il profilo reddituale, da almeno 10 anni (9);
– è svolta da un soggetto titolare di un reddito «di lavoro autonomo» annuo non inferiore a 1,25 volte il livello minimo imponibile ai fini dei contributi previdenziali degli artigiani e dei commercianti (reddito pari, per il 2012, a 18.662,50 euro). Nella detta circolare è stato chiarito che va fatto riferimento al reddito «lordo» relativo esclusivamente all'attività di lavoro autonomo. Si ritiene che vada, in ogni caso, fatto riferimento alle attività da cui derivano redditi considerati, ai fini fiscali, sia d'impresa che di lavoro autonomo;
– è svolta nell'esercizio di attività professionali per le quali è richiesta l'iscrizione ad ordini professionali o ad albi, ruoli o elenchi professionali qualificati, che sono stati individuati con il già menzionato decreto ministeriale. Tale decreto ha precisato che è necessario che l'iscrizione sia subordinata al superamento di un esame di stato o comunque alla necessaria valutazione, da parte di uno specifico organo, dei presupposti legittimanti lo svolgimento dell'attività. In allegato al decreto è stato fornito un elenco, meramente esemplificativo, degli ordini professionali (commercialisti, avvocati, consulenti del lavoro, notai, medici, veterinari, farmacisti, ingegneri, architetti, ecc.) e dei collegi (geometri, periti industriali ed agrari, ostetriche, infermieri, ecc.) riconosciuti e degli organismi che, pur gestendo un albo, non sono costituiti in forma di ordine professionale (spedizionieri doganali e promotori finanziari). È stato precisato che, per accertare il possesso dei requisiti e delle condizioni, è possibile far certificare i contratti di incarico professionale dalle apposite Commissioni di certificazione;
– è svolta dalle imprese iscritte al Registro delle imprese non ai soli fini di pubblicità dichiarativa. Tale previsione, contenuta nell'art. 3 del detto decreto, consente di escludere l'applicazione della presunzione agli artigiani e ai commercianti, che sono sottoposti ad un regime di iscrizione oggetto di valutazione.
Il Ministero del lavoro ha chiarito che i primi due requisiti devono entrambi realizzarsi in capo al collaboratore.

Le conseguenze fiscali

Nell'art. 53 del T.U.I.R., nel quale sono individuate le attività produttive di reddito di lavoro autonomo, non è fatto esplicito riferimento all'art. 2222 c.c., che è, però, implicitamente presupposto: in base a tale articolo è configurabile un contratto d'opera quando «una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera od un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente». Il

Note:
(8) Da E. De Fusco, «Partite IVA, controlli per pochi», in *Il Sole 24 Ore* del 28 dicembre 2012, pag. 13.
(9) E. De Fusco, *op. loc. ult. cit.*, ritiene che possano rientrare nell'ambito di tale previsione i consulenti informatici, aziendali o di organizzazione, di immagine o della moda, di *marketing* o pubblicitari, nonché le attività di formazione, istruzione o addestramento.

vincolo di subordinazione può essere desunto, come costantemente affermato dalla Corte di cassazione, dalla valutazione complessiva delle concrete modalità di svolgimento dell'attività, tenendo conto della reale volontà negoziale delle parti, anche in contrasto con il *nomen iuris* attribuito al contratto.
Nell'art. 55 del T.U.I.R. sono poi stabiliti appositi criteri per individuare le attività produttrici di reddito d'impresa.
Si ritiene che le presunzioni sopra illustrate introdotte dalla legge n. 92/2012 esplichino inevitabilmente effetto anche ai fini fiscali.
È stato, però, già evidenziato come la ricorrenza dei due requisiti relativi alla durata della collaborazione e all'ammontare del corrispettivo previsto possa essere verificata soltanto al termine del periodo biennale di osservazione.
Di conseguenza, i comportamenti tenuti dai contribuenti ai fini fiscali prima della scadenza del periodo individuato in precedenza potrebbero risultare «a posteriori» non corretti. Si tratta di aspetti molto rilevanti, quale quello relativo alla determinazione del reddito, che potrebbe essere stato dichiarato in misura inferiore (a causa della deduzione dei costi, non prevista per i redditi di lavoro dipendente ed assimilato) o superiore (se, ad esempio, sono stati dichiarati maggiori compensi o ricavi per adeguarsi alle risultanze degli studi di settore) a quella effettivamente dovuta in base alla riqualificazione del rapporto. Possono, inoltre, essere state applicate dai sostituti d'imposta ritenute di importo inferiore a quello previsto in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilato (10).
Si possono, pertanto, verificare conseguenze particolarmente penalizzanti per i soggetti interessati, pur avendo gli stessi applicato la normativa fiscale prevista per i soggetti titolari di partita IVA.
Al riguardo è stato giustamente osservato (11) che la normativa in esame «è posta a tutela delle categorie di lavoratori ccdd. deboli ed è finalizzata ad evitare abusi da parte dei datori di lavoro; il rischio, dunque, è che alle maggiori tutele legali (quale la costituzione di un rapporto di lavoro dipendente), si accompagni una forte penalizzazione fiscale (derivante ... dalle differenti modalità di determinazione del reddito proprie delle singole categorie reddituali)».
Peraltro, con riguardo alle implicazioni contributive è stato previsto, nel comma 5 dell'art. 69-*bis* del D.Lgs. n. 276/2003, che, quando la prestazione lavorativa svolta dal soggetto titolare di partita IVA si configura come collaborazione coordinata e continuativa, gli oneri contributivi derivanti dall'obbligo di iscrizione alla gestione separata dell'INPS sono a carico per due terzi del committente e per un terzo del collaboratore, che, se gli viene imposto l'obbligo di assolvimento del relativo pagamento, ha il diritto di rivalsa nei confronti del committente.
Nessuna previsione normativa è stata, invece, inserita con riguardo alle implicazioni fiscali in esame.
Sia i committenti che i prestatori d'opera si possono, quindi, trovare in situazioni di grave incertezza e appare opportuna l'emanazione tempestiva dei chiarimenti ufficiali al riguardo. Si auspica che in tale sede siano fatti salvi i comportamenti tenuti ai fini fiscali anteriormente al verificarsi delle condizioni previste dalla norma per l'operatività delle presunzioni.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Esclusione in base al reddito
La circolare del Ministero del lavoro n. 32 del 2012 ha chiarito che l'**esclusione** dell'operatività della **presunzione** prevista per i soggetti **titolari** di un **reddito** «di **lavoro autonomo**» annuo **non inferiore** a **1,25** volte il livello **minimo** imponibile ai fini dei **contributi previdenziali** degli **artigiani** e dei **commercianti** (reddito pari, per il 2012, a 18.662,50 euro) va **verificata** facendo riferimento al **reddito «lordo»** relativo esclusivamente all'**attività** di «**lavoro autonomo**».

I contribuenti «minimi»

A partire dal 2012 si applica per la prima volta, in UNICO 2013, il regime dei minimi riformato dal D.L. n. 98/2011 (12) ed i soggetti interessati devono verificare la corretta applicazione dei relativi obblighi contabili, che presentano alcune differenze rispetto a quanto previsto in precedenza.
Va ricordato che non tutti gli obblighi contabili sono stati eliminati e che le persone fisiche che si

Note:
(10) Si rinvia, al riguardo, all'analisi effettuata da F. delli Falconi e G. Marianetti, «L'impatto della riforma del lavoro sui titolari di partita IVA», in *Corr. Trib.* n. 39/2012, pag. 3041.
(11) Da F. delli Falconi e G. Marianetti, *op. loc. ult. cit.*
(12) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111/2011.

avvalgono di tale regime restano tenute ad effettuare:
– la numerazione e la conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
– la certificazione dei corrispettivi, con l'obbligo di specificare nelle fatture emesse che si tratta di operazione effettuata avvalendosi del regime in esame. Tale obbligo non sussiste per le attività esonerate ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 696/1996 (cessioni di carburanti, tabacchi, quotidiani e periodici, ecc.), i cui corrispettivi vanno annotati in un apposito registro;
– l'integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per altre operazioni per le quali resta dovuta l'IVA (quali quelle soggette al regime del *reverse charge*), con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta (da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni);
– la rettifica della detrazione IVA di cui all'art. 19-*bis2* del D.P.R. n. 633/1972, se si proviene dal regime ordinario;
– la comunicazione preventiva, in sede di dichiarazione di inizio attività o successivamente, dell'intenzione di effettuare acquisti intracomunitari, per essere inclusi all'archivio VIES;
– la presentazione agli Uffici doganali degli elenchi *intrastat*.
Senz'altro più numerosi sono, comunque, gli esoneri, che riguardano gli obblighi di:
– rivalsa e detrazione dell'IVA sugli acquisti nonché di liquidazione e versamento dell'imposta;
– tenuta, registrazione e conservazione dei documenti previsti dal D.P.R. n. 633/1972 e dal D.P.R. n. 600/1973;
– presentazione della comunicazione annuale e della dichiarazione ai fini IVA;
– versamento e dichiarazione ai fini dell'IRAP;
– compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri;
– comunicazione telematica dello «spesometro», prevista dall'art. 21, comma 1, del D.L. n. 78/2010 (13) (nella circolare n. 24/E del 2011 (14) è precisato che la controparte dell'operazione deve, invece, inviare la comunicazione, se l'operazione è di importo superiore alla soglia prevista);
– comunicazione, ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 40/2010, dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui alle *black list* dei DD.MM. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.
Nel provvedimento direttoriale 22 dicembre 2011, n. 185820 (15) è stato, inoltre, precisato che, a differenza di quanto stabilito per il precedente regime dei minimi, i corrispettivi conseguiti dai soggetti in esame non sono assoggettati a ritenuta d'acconto se è rilasciata la dichiarazione che il reddito cui gli stessi afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva. È possibile rettificare le fatture emesse nel 2011 nelle quali è stata indicata la ritenuta d'acconto qualora i compensi non siano stati ancora riscossi, eliminando tale indicazione.
Anche questi contribuenti devono fare i conti con la normativa di contrasto delle false partite IVA. Se, infatti, le prestazioni lavorative rese da una persona fisica che ha aperto la partita IVA sono considerate, salvo prova contraria, rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, lo stesso soggetto non risulta titolare di un reddito di lavoro autonomo o d'impresa, presupposto necessario, oltre che per risultare titolare di una posizione fiscale ai fini dell'IVA, anche per fruire del regime dei minimi. D'altra parte, proprio la particolare convenienza del nuovo regime dei minimi potrebbe aver indotto i contribuenti ad aprire tale posizione, pur in assenza dei necessari presupposti.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Esclusione per professionisti e imprese

Il decreto del Ministero del lavoro ha stabilito che la **presunzione non** opera per i **professionisti iscritti** ad **ordini** professionali o ad **albi**, **ruoli** o **elenchi** professionali qualificati. È, però, necessario che l'iscrizione sia subordinata al superamento di un **esame** di **Stato** o comunque alla necessaria **valutazione**, da parte di uno specifico organo, dei **presupposti** legittimanti lo svolgimento dell'attività. Sono escluse anche le imprese iscritte nell'apposito registro non ai soli fini di pubblicità dichiarativa. **Non** si applica, quindi, la **presunzione** agli **artigiani** e ai **commercianti**, che sono sottoposti ad un regime di **iscrizione** oggetto di **valutazione**.

Note:
(13) Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.
(14) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(15) Punto 5.2.

Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e «probatio diabolica»

di Mauro Beghin

La dimostrazione del nesso eziologico tra **spese sostenute** dal contribuente (rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico) e **mezzi monetari** che il contribuente medesimo affermi essere nella sua disponibilità, come teorizzata dalla Corte di cassazione (nella sentenza n. 6813 del 2009), non è richiesta sul piano testuale e nemmeno può essere estrapolata dalla legge attraverso particolari operazioni interpretative. È dunque condivisibile la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia n. 272 del 2012, riferita a un caso di accertamento sintetico redditometrico. Peraltro, in considerazione del fatto che la **prova** del citato «**nesso**» **impone**, in un numero assai elevato di casi, il **contraddittorio** sulla **documentazione bancaria e/o finanziaria**, si deve concludere nel senso che le nefaste **conseguenze** derivanti dalla **mancata giustificazione** di operazioni risultanti dai conti sono previste esclusivamente nei casi in cui l'**Amministrazione** finanziaria abbia fatto **uso** dei **poteri istruttori** indicati nell'art. 32, primo comma, nn. 2) e 7), del D.P.R. n. 600/1973.

Metodi di accertamento del reddito e «thema probandum»

Chi abbia un minimo di dimestichezza con l'accertamento sintetico, ivi compresa quella particolare declinazione metodologica che passa sotto il nome di «redditometro» (1), si sarà reso immediatamente conto del fatto che la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia n. 272 del 2012 (2), nell'escludere che per contestare l'accertamento sintetico sia necessaria la dimostrazione del «nesso» tra spese effettuate e disponibilità finanziarie, sembra porsi in netto contrasto rispetto a quanto sostenuto, in tempi non troppo lontani, dalla Corte di cassazione.

In effetti, nell'occuparsi del problema della giustificazione delle maggiori spese (3) sopportate dal

Mauro Beghin - *Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova*

Note:

(1) Sul diverso modo d'essere delle citate metodologie, cfr. M. Beghin, «Reddito complessivo IRPEF e accertamento in base al redditometro: brevi considerazioni intorno alla necessità di distinguere le spese sostenute per l'utilizzo di beni da quelle sopportate per il loro acquisto», in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, pag. 816 ss.; Id., «La determinazione sintetica dell'imponibile Irpef e il problema degli "scostamenti" tra reddito accertabile e reddito dichiarato», in *Rass. trib.*, 2009, pag. 222 ss.; F. Tesauro, «L'accertamento sintetico del reddito ed il redditometro», in *Boll. trib.*, 1986, pag. 952 ss.; F. Batistoni Ferrara, «I principi della riforma tributaria: accertamento sintetico e redditometro», in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, pag. 705 ss.

(2) Per il testo della sentenza cfr. pag. 287.

(3) Al riguardo va sottolineato come - diversamente da quanto sembra desumersi dal testo della sentenza - la disposizione in esame, riferendosi ai «redditi esenti» ed ai «redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta» non ponga, in realtà, alcun limite agli schemi difensivi utilizzabili dal contribuente. Essa contempla un'elencazione esemplificativa (non già tassativa) di fattispecie, capace di dilatarsi ogniqualvolta sia dimostrabile che il sostenimento di spese per consumi e/o investimenti è stato reso possibile grazie a disponibilità già colpite a tassazione, ovvero sprovviste, a qualsiasi titolo, di rilevanza ai fini reddituali. Non siamo, pertanto, al cospetto di una disposizione «a fattispecie chiusa», come evidenziato da A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pagg. 433-434; P. Russo, «La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali», in C. Preziosi (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, pag. 56; Id., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, pag. 310; A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 323; R. Lupi, *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, pag. 264; G. Tinelli, *Istituzioni di diritto*

(segue)

contribuente rispetto al reddito dichiarato, i giudici di legittimità hanno inequivocabilmente affermato, attraverso la memorabile (ma a mio avviso non magistrale) sentenza 20 marzo 2009, n. 6813 (4), che, per contrastare la linea accusatoria del Fisco, il contribuente non può limitarsi a dimostrare l'esistenza di disponibilità finanziare. Serve qualcosa di più. Segnatamente, egli deve provare che «quelle» disponibilità sono servite ad alimentare «quelle» spese, facendo così emergere il nesso eziologico tra il denaro movimentato nel periodo d'imposta e gli esborsi effettuati nel medesimo lasso di tempo.

Parlare di «nesso eziologico» significa ragionare, in termini di maggior concretezza, sulle modalità di sostenimento delle spese da parte del contribuente, collegandole da un punto di vista cronologico, quantitativo e finanche qualitativo alle entrate e, per ciò stesso, alle disponibilità monetarie ascrivibili al contribuente medesimo.

Queste indicazioni impongono una sottolineatura, allo scopo di far capire bene al lettore che la prova della «disponibilità» del denaro è cosa diversa dalla prova dell'impiego dello stesso denaro per consumi o per investimenti.

La prova della «disponibilità» riguarda invero un fatto statico (ad esempio, l'esistenza di una determinata somma, in una certa data, nel conto corrente del contribuente), mentre la prova dell'impiego attiene al profilo dinamico della ricchezza, dovendosi indugiare sulla consistenza dei pagamenti, sul momento in cui tali pagamenti sono stati effettuati, sulla tipologia della provvista utilizzata, sulle generalità del beneficiario e così via. Pertanto, la dimostrazione del nesso, a differenza della dimostrazione di una mera disponibilità di denaro, si presenta sin d'ora più articolata ed impegnativa, trattandosi di legare singole spese a singole movimentazioni monetarie e queste ultime, a loro volta, a disponibilità legittimamente escluse dal circuito dichiarativo (5).

Orbene, alle indicazioni dei giudici di legittimità (si veda, di nuovo, la sentenza n. 6813 del 2009) si può forse dare una spiegazione di stampo sociologico, ma non di stampo giuridico, come tra poco diremo.

Infatti, quando ci si trova di fronte ad un contribuente che abbia consumato o investito somme abnormi rispetto al reddito esposto in dichiarazione e abbia così manifestato un tenore di vita esagerato rispetto alle disponibilità dichiarate al Fisco, pare ragionevole chiedere di argomentare il come e il perché di quelle spese, mediante l'indicazione, per esempio, della natura della provvista utilizzata, dei nominativi dei soggetti che si siano fatti carico degli esborsi, delle tracce lasciate dalle operazioni di pagamento e così via.

Formulare siffatte richieste nell'ambito del rapporto intercorrente tra Amministrazione finanziaria e contribuente vuol dire, però, esercitare un potere. E i poteri rispondono ad uno schema di legalità/tassatività. C'è pertanto da domandarsi: a) se il Fisco sia legittimato, sulla base dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, a chiedere la dimostrazione del nesso eziologico; b) se il contribuente sia tenuto a sottostare a codesta richiesta; c) se, in mancanza di specifiche previsioni in tal senso contenute nelle disposizioni di riferimento, vi sia spazio per estrapolare in via interpretativa la regola secondo la quale, al fine di sottrarsi al provvedi-

Note:

(segue nota 3)

tributario, Padova, 2007, pag. 251; L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, pag. 385; L. Perrone, «Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.,* 1982, I, pag. 92; S. Pansieri, «Alcuni punti fermi in merito alla efficacia del cd. redditometro e alla facoltà di difesa del contribuente», in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pagg. 381-382. Nel senso della libertà della prova liberatoria offerta al contribuente, cfr. A. Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, pag. 270. In giurisprudenza, l'impostazione abbracciata dalla citata dottrina viene avallata, ad esempio, da Cass., Sez. trib., 29 agosto 2000, n. 11300 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(4) In *Corr. Trib.* n. 20/2009, pag. 1588 ss., con nota di S. Muleo, «Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico», e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. La sentenza è pubblicata anche in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, pag. 181 ss., con nota contraria di D. Muraro, «Accertamento sintetico e ricchezza priva di connotazione reddituale: qualche considerazione circa il nesso eziologico tra possesso di redditi e tenore di vita del contribuente».

(5) Il contribuente dovrà dimostrare, stando alla citata giurisprudenza della Cassazione, che codesta spesa è stata sopportata: a) attraverso l'impiego di redditi in tutto in parte esclusi da IRPEF (per esempio, gli interessi incassati in veste di obbligazionista oppure i dividendi incamerati in virtù del possesso di partecipazioni societarie); b) attraverso l'impiego di somme risultanti da disinvestimenti patrimoniali di vario ordine e grado (per esempio, la vendita di un bene immobile, di un'opera d'arte, di titoli dello Stato e così via); c) attraverso l'impiego di somme acquisite *mortis causa* o per atto liberale *inter vivos*.

mento impositivo incentrato su consumi e/o investimenti, il contribuente non può esimersi dal collegare sul piano cronologico, quantitativo e qualitativo le citate spese alle proprie disponibilità monetarie.

SOLUZIONI OPERATIVE

Capacità di spesa segnalata dal redditometro

La capacità di spesa segnalata dal redditometro è puramente **nominale**, **standardizzata**, costruita a tavolino: **elementi non** necessariamente **innestati** nella **realtà** e per i quali, conseguentemente, **non** è **immaginabile** la dimostrazione di un **collegamento** con **esborsi effettivi**.

Accertamento sintetico e prova delle disponibilità monetarie da parte del contribuente

Movendo da queste prime indicazioni e ragionando, di nuovo, sulla sentenza n. 6813 del 2009, si potrebbe pensare che la pronuncia dei giudici reggiani rappresenti un vero e proprio atto di ribellione nei confronti degli insegnamenti della magistratura superiore (6).

La sentenza qui commentata, infatti, non ritiene affatto che, per contrastare l'accertamento sintetico, si debba dimostrare il «nesso» tra spese effettuate e disponibilità finanziarie. Essa afferma con chiarezza che «la dimostrazione delle maggiori uscite, presuntivamente dedotte dalla differenza tra il reddito determinato (o determinabile sinteticamente) e quello dichiarato, può essere giustificata dalle maggiori entrate derivanti da riscatti di polizze previdenziali, ovvero da disinvestimenti finanziari, senza che sia necessario correlare temporalmente le maggiori uscite con le maggiori entrate».

Il contrasto tra quanto sostenuto dalla Suprema Corte e il passo qui sopra riportato è, tuttavia, soltanto apparente. Nel caso affrontato dai giudici reggiani, invero, il nesso non può essere dimostrato per la semplice ragione che l'avviso di accertamento era incentrato sul metodo redditometrico, non già sul metodo sintetico non redditometrico.

Il lettore avrà già capito dove vogliamo arrivare.

Infatti, la questione del nesso tra spese sostenute dal contribuente e disponibilità monetarie del contribuente medesimo si atteggia necessariamente in modo diverso in ragione del metodo utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per la formulazione del provvedimento impositivo.

Nel caso dell'accertamento sintetico privo di declinazioni redditometriche, lo schema accusatorio del Fisco poggia su presunzioni semplici incentrate su fatti di spesa concretamente accaduti e riconducibili al contribuente cui il provvedimento impositivo è rivolto. Al contrario, nel caso dell'accertamento redditometrico, il suddetto schema accusatorio poggia (nonostante qualche oscillazione giurisprudenziale) su presunzioni regolamentari, le quali assumono quale dato di partenza un elemento che - come ben rileva il giudice reggiano - non appartiene alla realtà bensì al mondo della «normalità economica», vale a dire al mondo di ciò che è possibile ma che non necessariamente è, nel caso specifico, vero.

Insomma, la capacità di spesa segnalata dal redditometro è puramente nominale, standardizzata, costruita a tavolino: elementi non necessariamente innestati nella realtà (7) e per i quali, conseguentemente, non è immaginabile la dimostrazione di un collegamento con esborsi effettivi.

Cerchiamo di soffermarci un poco su questi profili, cominciando con qualche considerazione di carattere generale circa i rapporti tra la prova del nesso ed i controlli bancari.

Note:

(6) Sulla crisi della funzione nomofilattica sul fatto che l'unitarietà del sistema giuridico non può essere calata dall'alto, a colpi di disposizioni di legge, dovendo al contrario sgorgare dal basso, vale a dire da un terreno metaforicamente «dissodato» attraverso la preparazione dei magistrati e, soprattutto, attraverso la solidità degli argomenti utilizzati nelle sentenze si veda M. Beghin, *Diritto tributario. Principi, istituti e metodi per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, pag. 59 ss.

(7) Uno scrittore dotato di uno spiccato senso dell'ironia potrebbe sostenere, senza troppe forzature, che i dati espressi dal decreto ministeriale del 1992 rientrano non tanto nella sfera della «normalità economica», ma in quella dell'arbitrio o, se si vuole, della fantasia allo stato puro. Infatti, nessuno è in grado di stabilire per quale ragione la disponibilità di determinati beni e di determinati servizi sia collegata alle cifre riportate in quel decreto. Parimenti, nessuno è in grado di comprendere per quale ragione taluni beni o servizi siano abbinati al coefficiente 7, mentre altri siano stati collegati ai coefficienti 6, 5 oppure 4. Insomma, quando si entra nel circuito dell'accertamento redditometrico si deve compiere un atto di fede circa la bontà dei dati espressi attraverso quello strumento. La storia ci dimostra, però, che gli atti di fede sono i più difficili da effettuare e che il contribuente paga più volentieri quando gli sono illustrate, con chiarezza ed ampiezza di argomenti, le ragioni della richiesta erariale.

IL PROBLEMA APERTO

Accertamenti verso contribuenti persone fisiche

La dimostrazione del **nesso** tra **spese effettuate** e **disponibilità finanziarie giammai** dovrebbe essere richiesta a **soggetti** i quali, come nel caso delle persone fisiche cui è rivolto l'accertamento sintetico, **non** sono **gravati** da **obblighi contabili** di sorta. Soggetti, pertanto, ai quali non si può imporre, a distanza di anni dal momento in cui si sono verificati gli esborsi, una **rigida dimostrazione documentale** dei **movimenti** di **denaro**. E nemmeno si può immaginare, per evidenti ragioni collegate al principio di affidamento, l'assoggettamento dei citati contribuenti alle nefaste conseguenze scaturenti da un «**onere implicito**» di **tenuta** di una **contabilità** e di **conservazione** dei **documenti**.

La norma sull'accertamento sintetico non richiede la prova del nesso eziologico

Iniziamo con qualche considerazione circa il testo della disposizione di riferimento, che, per comodità del lettore, riportiamo in nota (8).

Orbene, è agevole rilevare come l'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973 non richieda affatto, sul piano letterale, la dimostrazione del nesso (9). La disposizione pone riferimento alla documentazione dell'«entità» dei redditi non concorrenti alla formazione della base imponibile IRPEF, oltre che alla «durata del loro possesso». Ma ci si ferma qui, senza imporre la documentazione delle movimentazioni finanziarie o dei (necessariamente più intensi ed articolati) collegamenti tra le spese sostenute e le citate disponibilità.

In questa prospettiva, si dovrebbe pertanto concludere - per esempio - nel senso che l'entità del reddito e la durata del periodo di possesso, siccome richiesti al fine di paralizzare l'accertamento con metodo sintetico, potrebbero essere provati attraverso l'esibizione delle certificazioni dalle quali risulta che un determinato provento è stato sottoposto a ritenute alla fonte a titolo definitivo oppure da un estratto del conto corrente bancario dal quale emerga che, ad una determinata data, v'era una certa disponibilità di denaro. Ma nulla di più. Sul piano normativo ci si accontenta, in definitiva, di una mera compatibilità tra la cifra della quale il contribuente disponeva e le spese che allo stesso contribuente siano ascrivibili nel periodo d'imposta di riferimento.

A quanto testé rilevato si può aggiungere che la dimostrazione del nesso, nel senso indicato dalla più volte citata sentenza n. 6813 del 2009, giammai dovrebbe essere richiesta a soggetti i quali, come nel caso delle persone fisiche cui è rivolto l'accertamento sintetico, non sono assoggettati ad obblighi contabili di sorta. Soggetti, pertanto, ai quali non si può imporre, a distanza di anni dal momento in cui si sono verificati gli esborsi, una rigida dimostrazione documentale dei movimenti di denaro. E nemmeno si può immaginare, per evidenti ragioni collegate al principio di affidamento, l'assoggettamento dei citati contribuenti alle nefaste conseguenze scaturenti da un «onere implicito» di tenuta di una contabi-

Note:

(8) Art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973, nel testo anteriore alle modifiche apportate con l'art. 22 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122: «Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione».

(9) Le conclusioni alle quali perverremo in questo articolo si adattano anche alla previsione di cui all'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, nel testo risultante a seguito delle modifiche apportate a tale disposizione mediante il D.L. n. 78/2010. In base a quest'ultimo testo, il contribuente sottoposto all'accertamento sintetico «sulla base di spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta» può dimostrare «che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile». La disposizione si basa sull'espressione «il relativo finanziamento», che va agganciata al sostantivo «spese». Orbene, anche qui, da un punto di vista lessicale, non è richiesta la prova del nesso eziologico. Sul punto, si veda L. Tosi, «Art. 38 D.P.R. 600/73», in *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo II, *Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, pag. 227 ss., il quale afferma, laconicamente, che il nuovo art. 38 non apporta sostanziali novità rispetto al testo previgente. Questa conclusione trova conferma anche nell'art. 4 del D.M. 24 dicembre 2012 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), il quale, nel regolare la prova contraria all'accertamento sintetico, pone riferimento alla mera disponibilità di redditi «diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta», di redditi «legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile» oppure di finanziamenti da parte di soggetti diversi dal contribuente.

lità e di conservazione dei documenti (10). Ciò per una ragione assai semplice: o l'onere è imposto dalla legge, dimodoché il contribuente è consapevole, sin dall'inizio, che, in caso di mancata conservazione dei documenti volti a collegare le disponibilità finanziarie alle spese sopportate, egli rischia di non potersi difendere da un accertamento basato sul tenore di vita; oppure l'onere non è imposto dalla legge, dimodoché nessuna conseguenza dovrebbe discendere, per coerenza del sistema, dalla mancata conservazione della citata contabilità e della ulteriore documentazione capace di giustificare le spese sostenute nel periodo d'imposta e di collegarle, con criterio analitico, alle entrate e alle disponibilità fiscalmente non rilevanti.

Nel muovere in questa prospettiva, pertanto, la regola che pare possibile estrapolare dal testo dell'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973 è assai chiara: ci si può sottrarre all'accertamento sintetico dimostrando che le disponibilità finanziarie ascrivibili al contribuente sono «compatibili», su un piano cronologico e sul piano quali-quantitativo (11), con le spese che il medesimo contribuente abbia sopportato nel periodo d'imposta di riferimento.

Dimostrare la «compatibilità» tra spese e disponibilità monetarie significa porre l'attenzione sul fatto staticamente considerato, non sui profili dinamici ai quali abbiamo posto riferimento nella parte iniziale di questo scritto. Il concetto va ribadito: l'art. 38, sesto comma, richiede la dimostrazione della «entità» delle disponibilità prive di rilevanza fiscale e circa la stabilità (vale a dire la non provvisorietà) di tale ricchezza. È richiesta, dunque, una prognosi di primo livello sul fatto che il contribuente non vive al di sopra delle proprie possibilità, senza necessità di creare stretti collegamenti documentali fra quanto è uscito dalle tasche del soggetto passivo e quanto in quelle tasche sia entrato.

Stiamo affermando, in termini ancora più chiari ed anche a titolo esemplificativo, che il contribuente il quale disponga di liquidità mediamente pari, nel periodo d'imposta, ad euro 100.000, può permettersi l'acquisto di opere d'arte, di un orologio oppure di azioni per l'importo di euro 10.000, 20.000 o 50.000: tali acquisti, infatti, non stridono con quella disponibilità economica e sono, rispetto a quest'ultima, perfettamente compatibili. Si tratta, in altre parole, di spese che si possono reputare «nelle corde» di quella persona fisica e che stanno in quella posizione in virtù di una prima, rapida valutazione del rapporto esistente tra quantità, qualità e periodo di possesso del denaro, da una parte, ed entità degli esborsi, dall'altra.

La linea argomentativa sin qui esposta, stando alla quale la prova del nesso è sproporzionata rispetto alla situazione nella quale versa il contribuente che non sia sovrastato da obblighi di tenuta della contabilità e di conservazione di documentazione

IL PROBLEMA APERTO

Esiste il «contribuente modello»?
La prova contraria all'**accertamento sintetico** non è, in astratto, impossibile. Tuttavia, la **possibilità** di **prova contraria** al suddetto accertamento è pur sempre misurata con riguardo a un «contribuente modello», le cui caratteristiche sono sovente assai lontane da quelle del contribuente in carne e ossa, che tenga **traccia** degli atti attraverso i quali costituisce la **provvista** presso **banche**; che effettui i propri **acquisti** utilizzando, in ogni caso, **mezzi** di **pagamento tracciati**; che conservi diligentemente **copia** di **ogni fattura**, ricevuta, atto o contratto; che parimenti conservi copia degli **estratti** dei **conti correnti** e di ogni altro documento proveniente da banche e da altri intermediari finanziari; che rediga una **contabilità finanziaria familiare**.

Note:

(10) Sulle questioni enunciate nel testo vedi S. Muleo, «Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico», in *Corr. Trib.* n. 20/2009, pag. 1588 ss., dove l'Autore, riferendosi a soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili e alla conservazione di documenti fiscalmente rilevanti, evoca l'idea del cd. «onere implicito». Onere, questo, che si tradurrebbe in una sorta di convenienza a tenere una contabilità (quanto meno finanziaria) per fornire, entro i termini dell'accertamento, giustificazioni in merito al sostenimento delle proprie spese.

(11) Stiamo dicendo, per esempio, che il soggetto il quale possa provare la disponibilità di titoli di Stato per un milione di euro non potrà utilizzare codesto fatto per giustificare spese di importo pari ad euro 500.000. Qui entra in gioco l'aspetto qualitativo della provvista, nel senso che i titoli non si possono impiegare, a meno che non siano previamente smobilizzati, per pagare il prezzo dell'acquisto di beni o della prestazione di servizi. Non c'è, in altre parole, compatibilità tra spese e disponibilità monetarie.

fiscalmente rilevante, consente, in molti casi, di evitare l'*impasse* della cd. *probatio diabolica* (12). «Diabolica» in ragione della obbiettiva difficoltà, che sfiora la più alta probabilità di insuccesso, di dimostrare il nesso eziologico. Ci riferiamo, per esempio, alle situazioni nelle quali la spesa è sostenuta da Tizio con disponibilità economiche appartenenti a Caio (la moglie che utilizza la carta di credito attivata sul conto del marito; oppure il figlio che impiega denaro che il padre o l'intera famiglia gli ha messo a disposizione, su un conto corrente personale, mediante previa movimentazione di altri conti correnti); oppure ai casi nei quali, per mera disattenzione o negligenza del contribuente, non sono stati ben conservati i contratti di smobilizzo di taluni beni, gli atti di donazione, le denunce di successione, gli estratti conto bancari, gli scambi di corrispondenza e, in generale, tutta la documentazione che potrebbe essere utilizzata per dimostrare il legame tra determinate spese e determinate provviste. Si tratta di situazioni nelle quali, pur in difetto di presupposto per l'accertamento sintetico, il provvedimento impositivo potrebbe rimanere in piedi in ragione dell'impossibilità di documentare fatti economici nel senso indicato dalla sentenza n. 6813 del 2009.

Si rende opportuna, al riguardo, una sottolineatura: nelle fattispecie qui sopra considerate, la prova contraria all'accertamento sintetico non è, in astratto, impossibile. Tuttavia, anche nel ragionamento della giurisprudenza di legittimità, la possibilità di prova contraria al suddetto accertamento è pur sempre misurata con riguardo a un «contribuente modello», le cui caratteristiche sono sovente assai lontane da quelle del contribuente in carne e ossa. Quando diciamo «contribuente modello» intendiamo riferirci a persone fisiche che tengono traccia degli atti attraverso i quali costituiscono la provvista presso banche; che effettuano i propri acquisti utilizzando, in ogni caso, mezzi di pagamento tracciati; che conservano diligentemente copia di ogni fattura, ricevuta, atto o contratto; che parimenti conservano copia degli estratti dei conti correnti e di ogni altro documento proveniente da banche e da altri intermediari finanziari; che redigono una contabilità finanziaria familiare (13).

Purtroppo, il contribuente modello non esiste e, se esiste, è una rarità. Ed è per questo che l'assolvimento dell'onere probatorio incentrato sul nesso eziologico può talvolta rivelarsi impossibile, con conseguenze giuridiche che non rimangono circoscritte al terreno procedimentale. Infatti, la prova impossibile («diabolica», appunto), calata sull'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, incide sulla struttura della disposizione: essa trasforma una regola dedicata alla prova (la prova contraria all'accertamento sintetico) in una regola marcatamente sostanziale, declinata sul piano della tassazione della spesa. In altre parole, ogni spesa per la quale non si riesca a intercettare il puntuale e convincente collegamento con una disponibilità monetaria finisce per tramutarsi in reddito, con evidenti effetti distorsivi sul piano sistematico. Infatti, la spesa viene colpita, a distanza di tempo dal momento della sua effettuazione, attraverso un ulteriore tri-

IL PROBLEMA APERTO

Utilizzo dei dati bancari

Quando si agisce sul terreno della **dimostrazione** del **nesso** tra **spese effettuate** e **disponibilità finanziarie** e quando tale dimostrazione è esclusivamente o principalmente affidata a **documentazione bancaria**, il quadro conoscitivo dell'Agenzia delle entrate diviene necessariamente più ampio ed articolato. E tale **ampiezza** di **informazioni** può declinare in richieste **istruttorie aggiuntive**, non più finalizzate a conoscere «quanto si è speso», «chi è il beneficiario del pagamento» e «cosa è stato comperato», bensì «quanto è entrato» nel conto e «qual è l'**origine**» di tali **entrate**.

Note:

(12) Si veda, al riguardo, G. Falsitta, «Le presunzioni in materia di imposte sui redditi», in A.E. Granelli (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Rimini, 1987, pagg. 73-74, secondo il quale al contribuente basterebbe dimostrare «di avere avuto la disponibilità di redditi esenti o tassati alla fonte, e non altresì di aver speso detti redditi per finanziare quelle spese che hanno indotto l'Amministrazione a disattendere le risultanze della dichiarazione». In caso contrario - per il citato autore - si corre il rischio di addossare al contribuente una *probatio diabolica*, di «impossibile soddisfacimento, trasformando di fatto la presunzione legale relativa sancita dall'art. 38 in una versa e propria presunzione assoluta».

(13) Spunti in questo senso si ritrovano nel pregevole lavoro di S. Muleo, «Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente», cit., *loc. cit.*, pag. 1588 ss.

buto (l'IRPEF) diverso da quelli che ordinariamente cadono sui consumi e sugli investimenti (segnatamente, IVA e registro). Inoltre, il reddito che si manda a tassazione attraverso l'atto impositivo può essere inesistente, perché non scaturisce inequivocabilmente da ricchezza occultata all'Amministrazione finanziaria, bensì da spese non adeguatamente giustificate al funzionario (in fase istruttoria) o al giudice (nell'ambito del processo). In altre parole, dietro a quel reddito non ci sono atti o attività economiche capaci di creare ricchezza: c'è soltanto una svista procedimentale o processuale, o finanche una negligenza del contribuente, che non per questo diviene più ricco rispetto a quanto emerge dalla sua scheda dichiarativa.

Al fine di evitare effetti di tal consistenza, che scaturiscono - lo ripetiamo - da una regola priva del ben ché minimo appiglio rispetto all'art. 38, sesto comma, D.P.R. n. 600/1973, ci si deve accontentare della linea argomentativa stando alla quale, per bloccare la ricostruzione con metodologia sintetica del reddito complessivo, è sufficiente ragionare nella prospettiva della «armonia», vale a dire del semplice «equilibrio» tra disponibilità finanziarie del contribuente e spese da questi sopportate, senza richiedere impossibili quadrature del cerchio o improponibili «prove del nove».

Prova del nesso eziologico e controlli bancari

Ma v'è di più.

Quando ci si muove sul terreno del ferreo collegamento tra spese sostenute e disponibilità monetarie, si finisce con l'imporre in concreto al contribuente di eseguire una ricostruzione di fatti economici essenzialmente basata su documentazione bancaria e/o finanziaria. «Nesso eziologico», nel senso indicato dalla sentenza n. 6813 del 2009 della Corte di cassazione, significa proprio questo: ricerca della causa del fenomeno preso in considerazione, vale a dire puntuale individuazione del movimento finanziario che giustifica un determinato consumo o un determinato investimento.

In questa prospettiva è ragionevole immaginare che buona parte delle spese (può trattarsi, per esempio, dell'acquisto dell'immobile, dell'auto o dell'imbarcazione; dell'acquisto di un'opera d'arte; del pagamento delle rate del mutuo o del pagamento dei canoni di leasing; dell'accredito dello stipendio della *colf*; dell'iscrizione alla palestra o al circolo della vela) sia stata effettuata dal contribuente con mezzi direttamente o indirettamente tracciabili. Anche dietro a un pagamento per contanti si colloca, di regola, un prelevamento bancario da parte dello stesso contribuente o da parte di terzi che con quel contribuente abbiano intrattenuto un rapporto, spesso di carattere non economico (in veste di familiare, coniuge, amico, amante, ecc.). Il prelevamento di denaro presso banche è invero funzionale alla costituzione della provvista per l'effettuazione del pagamento.

Dunque, nel momento in cui al contribuente viene richiesta la dimostrazione del nesso, non è infrequente assistere ad una vera e propria metamorfosi dell'attività istruttoria, per le ragioni che, qui di seguito, passiamo immediatamente ad esporre.

I conti bancari offrono indicazioni sulle uscite di denaro, che potrebbero coincidere con le spese sostenute da Tizio oppure da Caio e già intercettate dall'Amministrazione finanziaria in vista della ricostruzione sintetica del reddito. Ma gli stessi conti indicano altresì le entrate di denaro, dimodoché i funzionari, pur trovandosi nell'ambito di un'attività istruttoria inequivocabilmente orientata alla predisposizione di un provvedimento impositivo incardinato sull'abnormità del tenore di vita rispetto al reddito dichiarato, potrebbero manifestare curiosità ed interesse per le entrate che il suddetto contribuente sia costretto a far emergere al fine di dimostrare, appunto, il collegamento tra spese sostenute e disponibilità finanziarie.

Stiamo dicendo che, quando si agisce sul terreno della dimostrazione del nesso e quando tale dimostrazione è esclusivamente o principalmente affidata a documentazione bancaria, il quadro conoscitivo dell'Agenzia delle entrate diviene necessariamente più ampio ed articolato. E tale ampiezza di informazioni può declinare in richieste istruttorie aggiuntive, non più finalizzate a conoscere «quanto si è speso», «chi è il beneficiario del pagamento» e «cosa è stato comperato», bensì «quanto è entrato» nel conto e «qual è l'origine» di tali entrate. Per questo abbiamo parlato di «metamorfosi» dell'attività istruttoria: strada facendo, l'Agenzia delle entrate modifica i propri obiettivi e mette al centro della propria attività conoscitiva non tanto il collegamento tra spese e reddito, quanto le modalità di produzione di codesto reddito.

Su questi passaggi ci sembra doverosa una sottolineatura, che potremmo riferire a due distinti profili del rapporto intercorrente tra Fisco e contribuente. Invero, riflettere sui versamenti risultanti dagli estratti del conto corrente rilasciati dalle banche significa, *in primis*, spostare l'attenzione sulla fonte del reddito, non già sul suo impiego. In altre parole, v'è - come abbiamo già segnalato - una palese alterazione della metodologia accertativa, vale a dire una innaturale mutazione del percorso logico di ricostruzione della ricchezza fiscalmente rilevante. Si indugia, in definitiva, sulle modalità di produzione del denaro affluito nel conto, qui inteso nel senso di atti o di attività che lo hanno generato. Ma tutto ciò - lo si capisce - ha poco a che vedere con l'accertamento sintetico.

In secundis, il ragionamento sugli estratti-conto si traduce nella sostanziale effettuazione di un controllo bancario. «Sostanziale», abbiamo detto, non già formale, dato che il Fisco si ritrova a chiedere informazioni e a contraddire sul contenuto della citata documentazione senza averla previamente acquisita in forza dell'art. 32, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973. Come abbiamo rilevato più in alto, è il contribuente che, preoccupato della dimostrazione del nesso e preoccupato, più in generale, di contrastare un accertamento sintetico, si vede costretto a riversare dati e informazioni di carattere bancario e/o finanziario nel circuito conoscitivo dell'Agenzia, allo scopo di far emergere le disponibilità che hanno consentito il mantenimento del tenore di vista sindacato dal Fisco.

Osserviamo che il sindacato sulle entrate bancarie (non più sulle spese) e il contestuale mutamento della metodologia accertativa non sono sprovvisti di effetti giuridici dal punto di vista della impostazione dell'eventuale provvedimento impositivo, vale a dire della sua motivazione e del suo fondamento.

Il lettore ben comprende che l'Ufficio finanziario non potrà contestare un maggiore reddito complessivo facendo simultaneamente leva sulle spese (tenore di vita) e sulle entrate. Un simile schema argomentativo, infatti, condurrebbe inesorabilmente alla duplicazione del prelievo fiscale, derivante, a sua volta, dalla moltiplicazione dei fatti economici posti a base di due distinti provvedimenti (le entrate, da una parte; le spese, dall'altra). È in effetti ragionevole pensare che quanto si è speso per consumi o per investimenti sia stato finanziato, a monte, da quanto si è evaso. In altre parole, un'entrata di denaro nel conto corrente, che il contribuente non riesca a giustificare, può essere sintomatica dell'incasso «al nero» di proventi fiscalmente rilevanti sul fronte dell'imposta reddituale (IRPEF). Ma, a questo punto, è facile immaginare che i proventi non entrati nel circuito dichiarativo abbiano alimentato le spese per consumi o per investimenti che l'Amministrazione finanziaria abbia reputato abnormi rispetto al reddito dichiarato.

Al riguardo si pone senz'altro un problema di scelta del periodo d'imposta sul quale far ricadere la rettifica, perché è evidente che la spesa per consumi o per investimenti, che si assuma alimentata con l'evasione fiscale, può essere effettuata anche in annualità diverse da quelle nelle quali il reddito è stato sottratto ad imposizione. Ciò dipende dalla propensione al consumo del singolo contribuente, vale a dire da una qualità della persona che non può essere misurata sul piano giuridico. Tuttavia è altresì evidente che l'accertamento basato su entrate non giustificate declina esso stesso in fatto esimente rispetto all'accertamento incentrato sulla spesa. *Ne bis in idem*.

L'Ufficio impositore deve pertanto scegliere. Deve scegliere se accertare un maggiore reddito facendo leva sulle entrate non giustificate, orientandosi, dunque, verso la metodologia dell'accertamento cd. «analitico». Oppure deve rimanere sul fronte delle spese e, a partire da queste, individuare presuntivamente il maggiore reddito complessivo IRPEF ascrivibile al contribuente. In quest'ultimo caso, abbraccia la metodologia sintetica.

Non può però confezionare un accertamento «ibrido», vale a dire riconducibile ad entrambe le metodologie accertative, stante la loro evidente incompatibilità logico-giuridica.

Inoltre, stabilito che la dimostrazione del nesso, nel senso richiesto dalla nostra Corte di cassazione con la sentenza n. 6813 del 2009, impone, in sostanza, la produzione di documentazione bancaria e rende imprescindibile il contraddittorio sui dati in essa contenuti, c'è da interrogarsi su quale sia la differenza tra un'attività istruttoria così impostata (vale a dire, un'attività che si sia sviluppata lungo l'asse dell'accertamento sintetico, nel cui ambito spetta al contribuente dimostrare che le spese sono state sostenute con disponibilità prive di rilevanza

redditualе) e un'attività istruttoria svolta dall'Agenzia delle entrate secondo il modello procedimentale tracciato dall'art. 32, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973 (14).
Orbene, tale differenza è per noi macroscopica.
Fino a quando l'Ufficio fiscale non esercita il potere di controllo bancario/finanziario di cui all'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, lo stesso Ufficio non potrà avvalersi delle disposizioni contenute in quest'ultima disposizione e riguardanti, segnatamente, la mancata giustificazione di movimenti da parte del contribuente (15). Ciò vale anche nella prospettiva dell'accertamento sintetico *ex* art. 38 del D.P.R. n. 600/1973. Né tali effetti (derivanti - come detto - dalla mancata giustificazione di movimenti bancari) possono essere costruiti caso per caso dal magistrato. A quest'ultimo spetta invero il compito di applicare la norma rimanendo nel solco della disposizione siccome tracciato dal legislatore, non quello di rimodulare, in senso restrittivo per il contribuente, il regime delle prove e l'assetto dei poteri investigativi dell'Amministrazione finanziaria. Ed è proprio questo il punto in discussione: pretendere la dimostrazione del nesso significa restringere, in virtù di una evidente forzatura interpretativa dell'art. 38, ma in totale assenza di riferimenti normativi al riguardo, le fattispecie di prova contraria all'accertamento sintetico, con le conseguenze già da noi indicate in questo scritto.
La prova del nesso equivale perciò a un vero e proprio «innalzamento dell'asticella» ad un livello spesso irraggiungibile per il contribuente: tramite codesto innalzamento, si ottiene lo svuotamento, a favore dell'Amministrazione finanziaria, dell'unica disposizione (l'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973) della quale la persona fisica può avvalersi per dimostrare che il proprio tenore di vita è compatibile con le proprie disponibilità finanziarie.

IL PROBLEMA APERTO

Funzione del redditometro
Il redditometro offre indicazioni sul versante della **normalità economica**, vale a dire indicazioni strutturalmente **sganciate** dai **dati reali**. Chiunque è in grado di comprendere che, in una situazione così connotata, è **impossibile dimostrare** che una **certa spesa** è stata **sostenuta** con una **certa disponibilità**. Infatti, quella «certa spesa» non esiste in concreto, ma è predeterminata attraverso lo strumento redditometrico. Esso **non** offre **indicazioni** sul piano della **distribuzione cronologica** del suddetto **reddito** e non ci dice se, per il mantenimento di un determinato tenore di vita, le uscite debbano reputarsi equamente distribuite nel periodo d'imposta o concentrate in una parte del suddetto periodo.

Arriviamo in questo modo al passaggio *clou* del nostro discorso.
Gli effetti dell'omessa giustificazione delle operazioni bancarie sono regolati nel quadro dell'art. 32, dove è stabilito, testualmente, che «sono poste a base delle rettifiche e degli accertamenti» «se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine». Ma tali effetti non nascono dal nulla: sono la conseguenza dell'atteggiamento non collaborativo del contribuente a fronte di specifiche richieste che l'Amministrazione finanziaria gli abbia rivolto dopo essersi essa stessa attivata nei confronti delle banche e degli istituti di credito per l'acquisizione della copia dei conti. Insomma, dietro a queste disposizioni c'è *in primis* un «fare» dell'Amministrazione fiscale e, *in secundis*, un «non collaborare» ascrivibile al contribuente. Pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria intenda calare nel procedimento basato sulla ricostruzione sintetica del reddito complessivo il tema della mancata giustificazione di talune operazioni bancarie, la stessa: a) non può esimersi

Note:
(14) Non si può escludere, peraltro, che nel corso dell'istruttoria finalizzata alla ricostruzione sintetica del reddito complessivo, la stessa Amministrazione decida di procedere al controllo bancario *ex* art. 32, primo comma, nn. 2) e 7), del D.P.R. n. 600/1973. In questo caso, valgono le considerazioni svolte sopra a proposito della improponibilità, per motivi legati al divieto di doppia tassazione, di un accertamento che faccia leva sia sulle spese, sia sulle entrate.
(15) Tutti sanno che l'art. 32 consente al Fisco di porre a base dell'accertamento i dati bancari per i quali il contribuente non abbia dimostrato l'irrilevanza fiscale. Ed è la stessa disposizione che ingloba, nella sua parte conclusiva, la presunzione secondo la quale i prelevamenti non giustificati e non contabilizzati dal contribuente si trasformano, per il contribuente medesimo, in ricavi o compensi. Ma per ottenere questi effetti - lo si ribadisce - è indispensabile che l'Agenzia delle entrate si attivi ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973.

dall'impiego dei poteri di cui all'art. 32, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973; b) deve rimanere nel solco degli effetti giuridici che quest'ultima disposizione abbia tracciato.

Orbene, qui il cerchio si chiude, perché nemmeno l'art. 32 richiede la prova del nesso, proprio in ragione - noi ipotizziamo - del suo strutturale carattere di prova impossibile. Attraverso l'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, il Fisco può domandare al contribuente di indicare le ragioni per le quali una certa entrata non ha concorso alla formazione del reddito; può chiedere di indicare il nominativo del soggetto che abbia provveduto ad effettuare un pagamento a favore del medesimo contribuente; può altresì domandare l'indicazione delle generalità del soggetto che abbia beneficiato di pagamenti eseguiti dal contribuente sottoposto al controllo. Ma la dimostrazione del nesso - ripetiamo - non è testualmente prevista da questa disposizione, perché - è per noi evidente - tale dimostrazione può risultare problematica se solo si riflette, di nuovo, sul *thema probandum*: dimostrare il nesso significa provare che una certa disponibilità è stata utilizzata per una certa spesa. È una dimostrazione che si muove su un piano di stretta analiticità: non si tratta soltanto di provare due fatti economici atomisticamente individuati (spese e disponibilità), ma di porre codesti fatti in una situazione di puntuale correlazione documentale, con onere a carico di soggetti che non sono obbligati alla tenuta e alla conservazione di scritture contabili e di altra documentazione fiscalmente rilevante. Codesto collegamento tra fatti economici (spese e disponibilità) non si accontenta - come abbiamo più volte segnalato - di una mera compatibilità tra quanto era a disposizione del contribuente in un certo periodo e quanto il contribuente abbia speso nel medesimo arco temporale. Richiede di più; chiede di spiegare per quale ragione l'uno (la spesa) è stato alimentato dall'altro (disponibilità monetarie).

SOLUZIONI OPERATIVE

Accertamenti bancari
Gli **effetti** scaturenti dalla **mancata giustificazione** di **fatti economici** in sede istruttoria sono tassativamente delineati nelle disposizioni sull'**accertamento bancario**. Affinché quegli effetti si possano produrre, l'Amministrazione finanziaria deve muoversi all'interno di quel **percorso procedimentale**. Il Fisco deve esercitare quel potere, attivando la formale **richiesta** di **copia** dei **conti** e **invitando** dipoi il contribuente al **contraddittorio** sul contenuto della **documentazione** così ottenuta.

Quale, allora, la conclusione del nostro ragionamento?

A noi sembra possa essere la seguente: la prova del nesso è estranea al sistema delle prove fiscali; inoltre, le disposizioni che si occupano dello svolgimento dell'attività istruttoria indicano con chiarezza i casi nei quali la mancata giustificazione di un fatto economico può essere ribaltata a svantaggio del contribuente ed essere posta a fondamento di un atto impositivo. Ma questi effetti, dei quali si occupa l'art. 32, primo comma, n. 2), D.P.R. n. 600/1973, presuppongono che l'Amministrazione finanziaria si sia formalmente attivata nei riguardi del contribuente mediante l'esercizio del potere di richiesta alle banche e ad altri operatori della copia dei conti intrattenuti dal contribuente.

Ci sembra corretto affermare, a questo punto, che la prova del nesso non può mai essere richiesta nel caso in cui l'Agenzia delle entrate si avvalga del redditometro. Si esprime correttamente, in questo senso, la sentenza della Commissione tributaria di Reggio nell'Emilia, che tuttavia non manifesta esaustivamente le ragioni del proprio convincimento.

Infatti, il redditometro offre indicazioni sul versante della normalità economica, vale a dire indicazioni strutturalmente sganciate dai dati reali. Stiamo dicendo, per esempio, che la disponibilità di un determinato bene potrebbe essere espressiva di un reddito pari a 1.000 (quantificato in virtù del D.M. 10 settembre 1992), a fronte di spese concretamente sopportate per il mantenimento di quel bene pari a 100, a 800 e finanche a 1.100.

Chiunque è in grado di comprendere che, in una situazione così connotata, è impossibile dimostrare che una certa spesa è stata sostenuta con una certa disponibilità. Infatti, quella «certa spesa» non esiste in concreto, ma è predeterminata - come detto - attraverso lo strumento redditometrico.

Ma l'impossibilità di correlare le spese predeterminate dal redditometro alle disponibilità concretamente ascrivibili al contribuente è confermata anche da un altro punto di vista.

Il redditometro rappresenta invero un ausilio all'accertamento. Si tratta, tuttavia, di un ausilio di carattere meramente quantitativo. Questo strumento indica, in altre parole, quale ammontare di reddito dovrebbe essere disponibile, in situazioni di normalità, per il mantenimento dei beni o dei servizi dei quali il contribuente dispone. Non offre tuttavia indicazioni sul piano della distribuzione cronologica del suddetto reddito. Non ci dice, in sostanza, se per il mantenimento di un determinato tenore di vita le uscite debbano reputarsi equamente distribuite nel periodo d'imposta o concentrate in una parte del suddetto periodo. Qui si possono ipotizzare schemi di uniforme distribuzione della spesa (e, per ciò stesso, anche di uniforme distribuzione del reddito necessario a sostenerla). Siamo, però, nel mondo delle ipotesi, come rileviamo in nota (16).

Note conclusive

Alla luce delle osservazioni sin qui svolte, a noi sembra che ci sia ampio spazio per ripensare alle conclusioni raggiunte dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 6813 del 2009. Ciò per i motivi che qui di seguito compendiosamente riproduciamo.

In primo luogo, la prova del nesso eziologico tra spese sostenute e disponibilità monetarie del contribuente non è testualmente richiesta dall'art. 38, sesto comma, D.P.R. n. 600/1973. Quindi, siamo al cospetto di una forzatura interpretativa. Non vogliamo dire, con questo, che il dato letterale non possa essere scardinato attraverso l'interpretazione. Tale scardinamento è possibile, come abbiamo sostenuto anche in altra sede (17). Ma ciò a condizione che sia indicata, con chiarezza, la ragion giustificatrice della disposizione per la quale si propone l'interpretazione estensiva. La ragion giustificatrice, verso la quale l'interprete deve manifestare attenzione, non può tuttavia essere declinata nella semplice ragion fiscale o in un monoculare interesse dell'Agenzia. Nel procedere in questa direzione, dunque, è sostenibile che il riferimento alla «entità» delle disponibilità monetarie, che fa capolino nel testo dell'art. 38, si giustifica in considerazione del fatto che i soggetti ai quali si applica la richiamata disposizione sono di regola sprovvisti di contabilità e non sono gravati da obblighi di conservazione di atti, contratti e altri documenti fiscalmente rilevanti. Certamente: la prova della mera disponibilità monetaria potrebbe essere reputata inappagante, soprattutto quando si marcia sotto la bandiera della «tolleranza zero» nei riguardi dell'evasione, in un momento particolarmente difficile, nel quale tutti sono chiamati a fare il proprio dovere dal punto di vista contributivo. Non si può non essere d'accordo. Non dobbiamo tuttavia dimenticare che il problema della prova contraria all'accertamento sintetico è stato affrontato attraverso l'art. 38 cit. e che ad esso è stata offerta la soluzione che ritroviamo nella lettera di tale disposizione. Qui la «lettera» incarna anche lo spirito

Note:

(16) È sostenibile che, con riguardo a talune situazioni contemplate nel decreto ministeriale del 1992, l'ipotesi di una distribuzione omogenea delle spese, in ragione, come detto, delle caratteristiche del bene che si trova a disposizione del contribuente. Si può presumere, per esempio, che il proprietario di un cavallo da corsa debba sostenere una retta periodica per il buon mantenimento dell'animale. Parimenti, chi ha la disponibilità di un'autovettura nell'arco dell'intero periodo d'imposta dovrebbe sopportare le spese di mantenimento con carattere periodico, in ragione, appunto, del fatto che molti costi collegati a quel bene sono direttamente proporzionali ai chilometri percorsi. Le cose dovrebbero andare in modo diverso, però, per il proprietario di una residenza secondaria in montagna, per la quale il picco di spesa potrebbe concentrarsi, per esempio, nel periodo invernale, in ragione della maggiore incidenza di taluni costi. È chiaro che si tratta di mere supposizioni. Ma queste supposizioni hanno una certa importanza se ci si muove sull'idea (a nostro avviso improponibile) della dimostrazione del nesso.

(17) M. Beghin, «Il problema dell'interpretazione delle norme di esenzione in una fattispecie di contrabbando doganale in presenza di agevolazioni fiscali "per contingente"», in *Riv. dir. trib.*, 2008 II, pag. 559 ss. Le questioni legate all'interpretazione secondo ragion giustificatrice delle disposizioni fiscali, comprese quelle di agevolazione, sono state magistralmente affrontate da Griziotti, *Politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, pagg. 194-208; Id.; *Studi di diritto tributario*, Padova, 1931, pagg. 58-72. Sul medesimo argomento, recentemente, G. Falsitta, «L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria», in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, pag. 569 ss.; S. La Rosa, «Sul concetto di "primo impianto di stabilimento industriale" e sull'interpretazione delle esenzioni», in *Riv. dir. fin.,* 1967, II, pag. 403 e spec. pag. 411; F. Moschetti, «Le esenzioni fiscali come "norme limite" suscettibili di interpretazione analogica», in *Giur. it.*, 1976, I, pag. 153 ss.; Id., «Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie», in *Rass. trib.*, 1986, I, pag. 355 ss.; Id., «Agevolazioni fiscali», in *Digesto*, 1987, pag. 46 ss. dell'estratto. L'argomento è affrontato anche da G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 427 ss. e ulteriormente ripreso da quest'ultimo Autore, «Sull'"interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni», in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 444.

della norma, perché le disposizioni sulla prova soggiacciono ad un limite interpretativo (che potremmo definire) esogeno. Il loro significato non può essere manipolato fino al punto da rendere impossibile l'adempimento del citato onere. È il profilo della cd. *probatio diabolica*, del quale abbiamo detto nel testo.

In secondo luogo, gli effetti scaturenti dalla mancata giustificazione di fatti economici in sede istruttoria sono tassativamente delineati nelle disposizioni sull'accertamento bancario *ex* art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973. Affinché quegli effetti si possano produrre, l'Amministrazione finanziaria deve muoversi all'interno di quel percorso procedimentale. Il Fisco deve esercitare quel potere, attivando la formale richiesta di copia dei conti (come prescritto dalla predetta disposizione) e invitando dipoi il contribuente al contraddittorio sul contenuto della documentazione così ottenuta.

Si noti, peraltro, che l'art. 32 prende testualmente in considerazione la fattispecie della mancata giustificazione di «dati ed elementi» attinenti ai rapporti intrattenuti con le banche. Sul significato dell'espressione «dati ed elementi» si potrebbe discutere. A noi sembra, però, che essa debba essere intesa quale mero riferimento a fatti economici direttamente risultanti dalla documentazione bancaria e finanziaria. Dunque, fatti economici necessariamente statici, non già dinamici. Ad esempio, potrebbe trattarsi dei seguenti: le generalità del soggetto che ha eseguito un pagamento a favore del contribuente; la causale del citato pagamento; le generalità del beneficiario di un pagamento disposto dal contribuente. E qui il concetto va ribadito: la prova del nesso non consiste nella dimostrazione di due fatti economici (la spesa, da un lato; la disponibilità monetaria, dall'altro). Richiede, invece, la dimostrazione del «percorso» seguito dal denaro per il perfezionamento della spesa (ed è questa la misura del carattere «dinamico» del *thema probandum*). Impone, insomma, che si indichi quale disponibilità sia stata utilizzata per una data spesa, secondo uno schema che, in modo un po' semplicistico, ricorda il modello dei «vasi comunicanti».

E siamo giunti all'epilogo.

Bene ha fatto la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ad affermare che la prova del nesso eziologico non è richiesta. Ma nel caso affrontato da quest'ultima sentenza, come già visto, l'accertamento era incentrato sul metodo reddito-metrico (disponibilità di un aeromobile) (18). Auguriamoci che la giurisprudenza sappia trarre la stessa conclusione anche con riferimento agli accertamenti sintetici non redditometrici, perché la prova del nesso, nel suo rigore, rischia di trasformarsi, in un consistente numero di casi, nella prova di ciò che è impossibile dimostrare.

Nota:

(18) Infatti, per D. Muraro, «Accertamento sintetico e ricchezza priva di connotazione reddituale», cit., *loc. cit.*, pag. 188 e spec. pag. 191, «la ricerca del nesso eziologico poggia dunque, in questi casi, su un terreno sdrucciolevole, giacché è assai arduo individuare una connessione di natura cronologico-quantitativa-qualitativa tra la disponibilità di ricchezza redditualmente irrilevante e le suddette spese. Tali spese, infatti, sono generate da una predeterminazione e non trovano, necessariamente, un riscontro nella realtà».

LA SENTENZA

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, Sent. 9 ottobre 2012 (27 settembre 2012), n. 272 - Pres. e Rel. Crotti

Ai fini dell'accertamento del reddito complessivo IRPEF basato sul cd. «**redditometro**», la dimostrazione delle maggiori uscite individuate dall'Agenzia delle entrate per **differenza** tra il **reddito determinabile** sinteticamente e il reddito in concreto **dichiarato** può essere **giustificata** da **disinvestimenti patrimoniali** (nel caso specifico, il riscatto di polizze previdenziali intestate al coniuge del contribuente), **senza** che sia necessario **correlare temporalmente** le **maggiori uscite** con le maggiori **entrate**.

Fatto

Come da narrativa dell'Ufficio il ricorrente ha presentato la dichiarazione dei redditi modello UNICO 2007 per l'anno d'imposta 2006 ed è stata oggetto di una specifica segnalazione da parte del sistema centrale dell'Anagrafe tributaria in quanto risulta essere in possesso di elementi indicativi di capacità contributiva, per importi palesemente incongruenti con la propria situazione reddituale.

L'attività istruttoria è stata avviata dall'Agenzia delle entrate, direzione provinciale di ..., competente territorialmente per l'anno 2006, con l'invito a comparire n. ..., per effettuare un contraddittorio con l'Ufficio, al fine di fornire chiarimenti, dati e notizie in merito alla propria situazione reddituale.

All'invito hanno fatto seguito n. 2 verbali di contraddittorio, in data 23 novembre 2011 prot. n. ... e in data 12 dicembre 2011 prot. n. ... durante i quali il ricorrente ha presentato la documentazione di seguito elencata:

a) certificato dell'aeronautica tedesca del 30 aprile 2003;

b) dichiarazione di esercenza dell'anno 2005 per l'aeromobile DAVJ del 18 novembre 2011;

c) certificato di navigabilità dell'I.T. del 4 aprile 2005;

d) polizza assicurativa n. ... regolarmente intestata all'I.T. s.n.c., diretto sostenitore della spesa, del 31 dicembre 2005;

e) certificato di immatricolazione ENAC del 18 luglio 2006;

f) contratto di finanziamento Banca C. del 2004 per acquisto quota di 1/3 aeromobile;

g) lettera Banca C. con data estinzione del contratto di finanziamento;

h) contratto di finanziamento Banca C.P. del 2004 per acquisto quota 1/3 aeromobile;

i) prospetto Banca C.P. dove si rileva estinzione finanziamento;

1) copia estratto conto F.C. di accredito vendita Gestielle;

m) copia contratto di esercenza 15 settembre 2004 con I.T. s.n.c.

L'accertamento pare concentrarsi su 12 ore di (lezioni) di volo oltre ad altri indici di capacità presuntiva di reddito.

Nel ricorso parte ricorrente chiede, oltre alla sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato, che se ne dichiari la nullità, l'inefficacia e comunque l'infondatezza e/o illegittimità, con vittoria di spese ed onorari.

Per l'Ufficio, l'accertamento impugnato risulta legittimo e fondata è la pretesa dell'Ufficio che si oppone alle argomentazioni del ricorrente e ne chiede il rigetto in quanto del tutto pretestuose e prive di fondamento per le ragioni di seguito esposte.

Al contrario, questo giudice ritiene fondate le doglianze di parte ricorrente. Per cui il ricorso merita di essere accolto per le motivazioni di cui nel prosieguo.

La Commissione osserva

Nel merito

Durante il contraddittorio emerge, come sostenuto dall'Ufficio, che per mantenere il brevetto di volo devono essere svolte n. 12 ore di volo all'anno o 24 in due anni e che il costo orario è di euro. 100,00, affermazione che emerge dal primo verbale di contraddittorio ma ritrattata dalla parte in seguito, sia nelle memorie difensive presentate in data 9 febbraio 2012 oltre che nel ricorso introduttivo e nei successivi atti depositati.

Tale situazione di non possesso dell'aeromobile in questione, si evince anche dagli atti dell'anno 2006, depositati dalla parte con documenti ufficiali

– documento attestante la cancellazione dal registro aereonautico tedesco in data 19 gennaio 2006;

– documento attestante l'immatricolazione nel registro aereonautico italiano (ENAC) in data 18 luglio 2006 a nome dell'esercente I.T. s.n.c.,

situazioni che evidenziano lo stazionamento dell'aeromobile in questione presso l'I.T. s.n.c. a ... presso l'aeroporto di ..., ciò dimostra chiaramente la veridicità della tesi sostenuta dalla parte di non aver potuto effettuare le ore di volo, sull'aeromobile in questione.

Tale evidente situazione avrebbe dovuto portare l'Ufficio a sostenere, eventualmente, che la parte abbia effettuato le 12 ore di volo presso un *aeroclub*, utilizzando un aeromobile di proprietà di quest'ultimo. Parte ricorrente come sostenuto dall'Ufficio durante il contraddittorio del 23 novembre 2011, ha dichiarato di aver effettuato 12 ore di volo e non risulta appartenente ad un *aeroclub*.

Pertanto l'Ufficio, avrebbe dovuto, come disposto dall'art. 38, quarto e quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973, e relativi aggiornamenti, calcolare le ore di volo applicando la riduzione del 30% al costo orario

stabilito per l'utilizzo di aerei da turismo appartenenti ad *aeroclub*.
Tale riduzione non è stata tenuta in dovuto conto e ciò determina l'annullabilità dell'atto opposto.

Errori nel calcolo effettuato dall'Ufficio

L'Agenzia delle entrate, come sopra menzionato, in palese contrasto con quanto disposto dal Provv. 14 febbraio 2007 pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 51 del 2 marzo 2007, non ha tenuto presente della riduzione del 30% del costo orario per gli aerei da turismo appartenenti ad *aeroclub*.
Tale mancanza, oltre ad altre, porta il calcolo dell'accertamento ad essere errato, non corrispondente alla realtà legislativa e ad un risultato maggiore, con la inaccettabile conseguenza di un atto di accertamento errato ed alterato. Gli errori riportati nell'avviso di accertamento sia di natura numerica sia di natura fattuale e sia di diritto oltre che di sintassi sono così numerosi ed eclatanti da richiedere la nullità dell'atto stesso.
Come evidenziato da questo stesso giudice nella sentenza 10 maggio 2012, n. 182/1/12, «la *ratio* del redditometro poggia su indicatori di capacità contributiva e loro meccanismo di calcolo. La scelta degli indicatori di capacità contributiva e la determinazione dei relativi coefficienti non si fondano sulla rilevazione e misurazione di dati effettivi dei contribuenti, ma sono il frutto di stime effettuate il cui risultato appare non in linea con i dati reali rilevabili empiricamente nelle singole fattispecie. L'assenza di adeguate rilevazioni campionarie priva infatti del necessario rigore scientifico i calcoli che il redditometro impone nella quantificazione reddituale. Il metodo utilizzato per determinare il reddito sintetico presunto consiste(va) nel sommare i vari importi stimati tenendo conto dei coefficienti e degli abbattimenti previsti e graduati in funzione degli importi. Se dal punto di visto operativo l'intento è quello di ricostruire lo specifico reddito imputabile al contribuente mediante le propensioni specifiche al consumo per ciascun indicatore, ogni importo ottenuto rappresenta una stima dalla cui somma si ottiene il reddito complessivo. Per cui se esiste anche un solo errore di sovrastima all'interno dei beni utilizzati come paniere per la determinazione del reddito sintetico, l'intera metodologia risulta inattendibile per un duplice ordine di motivi:
– il calcolo dell'abbattimento progressivo è informato a criteri decrescenti, per cui il valore più elevato viene considerato al 100%, il secondo valore è considerato per il 60% e così via. Alla luce di ciò il singolo errore di sovrastima, anche se isolato, comporta un sovvertimento della "gerarchia di calcolo" con un risultato finale completamente diverso; la stima oltre misura di uno dei parametri non permette alcuna capacità di assorbimento da parte degli indicatori, come ad esempio avviene nel calcolo della media».
Il calcolo effettuato dall'Ufficio ne risulta non solo inficiato ma del tutto errato dagli errori commessi del quale se ne cita il più eclatante:
– mancato abbattimento del 30% del valore dell'ora di volo.
Ne consegue altro motivo di nullità assoluta.

Disinvestimenti patrimoniali

La dimostrazione delle maggiori uscite, presuntivamente dedotte dalla differenza tra il reddito determinato, o determinabile, sinteticamente, e quello dichiarato, può essere giustificata dalle maggiori entrate derivanti da riscatti di polizze previdenziali, ovvero da disinvestimenti finanziari, senza che sia necessario correlare temporalmente le maggiori uscite con le maggiori entrate. Nel caso di specie dagli atti emerge che parte ricorrente ha portato in sede di contraddittorio i giustificativi di un disinvestimento di euro 42.822.75 in data 22 giugno 2006; disinvestimento da fondi appartenenti alla moglie. Tale dimostrazione deve essere tenuta in considerazione al fine del calcolo antecedente all'emissione dell'avviso di accertamento. L'Ufficio non ne ha tenuto in alcuna considerazione.

Motivi

In diritto (favor rei)

Il reddito dichiarato preso in considerazione dall'Agenzia delle entrate è quello evidenziato al Rigo N6 del Modello UNICO al netto degli oneri contemplati dall'art. 10 del D.P.R. n. 917/1986. Tale procedimento risulta palesemente errato in quanto si mette a confronto un reddito lordo (accertato) con un reddito netto (dichiarato). Tale palese difformità si evidenzia maggiormente con l'emanazione del D.L. n. 78/2010 il quale stabilisce, modificando l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato (lordo), e non più quello «complessivo netto» eliminando di fatto la discrasia che portava a considerare ai fini del confronto un reddito lordo (determinato sinteticamente) e un reddito netto degli oneri deducibili (dichiarato).
Appare evidente, come correttamente sottolineato da parte ricorrente, che la revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78/2010, non può rappresentare un intervento di natura sostanziale, perché non introduce nuove fattispecie impositive, sicché, per chi condivide l'impostazione, attuata più volte dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, della distinzione tra norme sostanziali e procedimentali, l'intervento operato con il D.L. n. 78/2010 va catalogato tra quelli riguardanti norme procedimentali, con la conseguenza che il contribuente può sostenere l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità precedenti al 2009. Situazione analoga a quella degli studi di settore, per i quali la Corte di cassazione a Sezioni Unite (sent. 18 dicembre 2009, nn. 26635,

26636, 26637 e 26638) (1), ha precisato che gli studi rientrano nel *genus* degli accertamenti standardizzati, sicché la forma più evoluta delle varie tipologie di accertamento appartenenti a tale *genus* prevale sulle precedenti.

Sempre in diritto

Questo giudice infatti ritiene che il redditometro, non implica per nulla l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, né, tanto meno, la dimostrazione di fatti gravi precisi e concordanti.
Il redditometro rappresenta una verità virtuale, convenzionale che spetta al giudice, col proprio libero arbitrio, vagliarla sui presupposti che, *per tabulas*, emergono sia dalle lagnanze di parte che nelle deduzioni dell'Amministrazione. Il redditometro non è altro, quindi, che uno, dei tanti, indicatori dell'ipotetica capacità contributiva del soggetto accertato.
L'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, prevede che l'Amministrazione finanziaria può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente.
Pertanto, la norma esige dati certi con riguardo alla esistenza del maggior reddito imponibile e, in presenza di siffatti dati, richiede l'individuazione dell'entità del reddito stesso con parametri finanziari.
La determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto «redditometro» (D.M. 10 settembre 1992 e D.M. 19 novembre 1992) non preclude al contribuente l'assolvimento dell'onere della prova circa la sussistenza di un reddito imponibile inferiore a quello accertato. Le presunzioni previste *ex lege* hanno carattere relativo e non assoluto; conseguentemente il *thema probandum* non è limitato all'accertamento della sussistenza di redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, essendo ammissibile dimostrare l'entità del reddito inferiore.
Nel caso che si discute, i motivi della difesa sono certamente letti con attenzione e con altrettanta precisione vengono recepiti i rilievi dell'Ufficio.
La lettura dagli atti processuali complessivi porta questo Giudice alla convinzione che quanto accertato e preteso sia frutto di gravi errori e inesattezze.
Al contrario, le doglianze di parte ricorrente appaiono precise, puntuali e concordanti.
Da quanto sopra scritto, posto che anche l'Ufficio non ha contestato compiutamente le affermazioni della difesa, il Collegio annulla l'atto impugnato, in quanto sia in diritto, ma soprattutto nel merito, non può che essere censurato per le motivazioni di cui sopra.
Vi sono sufficienti e fondate e valide ragioni perché le spese seguano la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite che si quantificano in euro 3.000,00 (tremila).

Nota:

(1) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2010, pag. 205, con commento di M. Basilavecchia, in *Dialoghi trib.* n. 3/2010, pag. 275, con commenti di F. Bianchi e R. Lupi, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

Mensile di giurisprudenza tributaria

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

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

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

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

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

Abbonamento annuale: € 224,00
Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:
- ***Servizio Informazioni Commerciali:***
  Tel. 02.82476794
  E-mail: info.commerciali@wki.it
- ***Agenzia Ipsoa di zona***
  (www.ipsoa.it/agenzie)
- ***shop.wki.it***

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

IVA EUROPEA E NAZIONALE

Due grandi novità editoriali a cura di Paolo Centore

Paolo Centore: avvocato e cassazionista in materia tributaria; membro effettivo del VAT EXPERT GROUP presso la Commissione europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale.

CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA

COMMENTATO

La nuova edizione del **"Codice IVA Nazionale e Comunitaria - Commentato"** a cura di Paolo Centore è ormai divenuta il punto di riferimento per i professionisti che si occupano di problematiche in ambito IVA a livello nazionale e internazionale.

La nuova edizione, oltre a considerare le novità normative intervenute, pone particolare attenzione all'evoluzione giurisprudenziale, sia nazionale che comunitaria, in modo **da fornire al lettore l'inquadramento generale ed una visione prospettica dell'imposta**. Inoltre, completa la nuova edizione un **articolato indice analitico**.

IVA EUROPEA

PERCORSI COMMENTATI DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Con Cd-Rom

"IVA Europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria" a cura di Paolo Centore raccoglie organicamente **commenti e riflessioni su circa 700 sentenze** della Corte di giustizia sul tema IVA (allegate anche in CD-Rom) che sempre maggiormente influenzano il Legislatore.

Questa opera, **unica nel panorama editoriale**, offre al lettore una nuova chiave di lettura, un percorso guidato che consente con **facilità di contestualizzare le interpretazioni della Corte e comprenderne le motivazioni**.

Il primo e innovativo Commentario che affianca il professionista nelle nuove sfide legate alle dinamiche internazionali: supportare i propri clienti per cogliere tutte le opportunità.

Le offerte valide fino al 31 dicembre 2012:

- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO + IVA EUROPEA COMMENTARIO DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA** (sconto 15%) a **euro 235,00** anziché euro 275,00
- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO + RIVISTA L' IVA** (Abbonamento rolling 12 mesi - sconto 15% sul rinnovo) a **euro 250,00** anziché euro 350,00
- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO + IVA EUROPEA COMMENTARIO DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA + RIVISTA L' IVA** (Abbonamento rolling 12 mesi - sconto 15% sul rinnovo) a **euro 300,00** anziché euro 463,00
- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO** a **euro 157,50** anziché euro 175,00
- ✓ **IVA EUROPEA COMMENTARIO DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA** a **euro 99,00** anziché euro 110,00

Può chiamare il servizio informazioni commerciali tel. 02.82476794

Può contattare l'Agenzia della sua zona (www.shopwki.it/agenzie)

Può acquistare on line su www.shopwki.it/IVAcommentari

Può rivolgersi alle migliori librerie dell sua città

Y96DV FI

Indeducibilità dei costi da reato: dal reddito d'impresa alla rilevanza in ambito IRAP

di Francesco Tundo

La disciplina sull'**indeducibilità** dei **costi** da **reato** è **inapplicabile** all'**IRAP**, anche alla luce delle novità introdotte dal D.L. n. 16/2012. La norma, nella novellata versione, conferma la specifica **limitazione** del proprio campo di applicabilità alle sole **imposte sui redditi** nel suo stesso «incipit», prevedendo che la medesima sia invocabile nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del T.U.I.R. Inoltre, l'innegabile **finalità sanzionatoria** della disposizione è perseguita mediante il **disconoscimento** di **elementi**, i **costi**, che sono alla base della definizione stessa di reddito, mentre il **presupposto impositivo** dell'**IRAP** è del tutto **estraneo** al **possesso** del **reddito**. È dunque di tutta evidenza come l'estensione dell'ambito di applicazione dell'indeducibilità dei costi da reato anche all'IRAP non possa considerarsi una norma a carattere interpretativo e se ne debba sicuramente **escludere** l'**applicabilità retroattiva**.

La norma sulla indeducibilità dei «costi da reato» (1) ha suscitato molte perplessità, sin dalla sua introduzione, anzitutto per la dubbia rispondenza ai principi generali dell'ordinamento.

Alla luce delle modifiche introdotte dai provvedimenti del 2012 non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi «direttamente» utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come «delitto non colposo». È stato dunque abbandonato il precedente, sin troppo generico, riferimento ai «reati», che aveva suscitato numerose e fondate critiche. E così l'ambito di applicazione risulta sensibilmente più ristretto.

L'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993, già nella sua versione originaria prevedeva che nelle categorie di reddito di cui all'art. 6 del T.U.I.R. fossero da intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale.

I relativi redditi, prevedeva ancora la norma, «sono determinati secondo le disposizioni caratterizzanti ciascuna categoria». Il successivo comma 4-*bis*, introdotto dall'art. 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), disponeva che «nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti».

Sin dall'introduzione della disposizione, dunque, si è reso immediatamente evidente che l'ambito di applicazione della norma è nettamente circoscritto all'ambito delle imposte sui redditi.

Ed in tale contesto, infatti, si è operata una distinzione tra il costo da attività illecita inerente all'attività d'impresa e il costo da attività illecita non riferibile ad essa (2).

Francesco Tundo - *Professore associato di diritto tributario presso l'Università di Bologna; Studio Tundo Associazione Professionale, Milano-Bologna*

Note:

(1) Comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, modificato dall'art. 8, commi 1-3, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, come novellato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44.

(2) Sennonché, non si può mancare di osservare che, volendo circoscrivere l'analisi alle sole regole che presiedono alla formazio-

(segue)

In pratica, l'indeducibilità dei costi da illecito può trovare ragionevole applicazione solamente in quei casi in cui non vi sia un provento da sottoporre ad imposizione o, più precisamente, nei casi in cui vi sia una ricchezza conseguita per effetto di condotta criminosa, ma che non possa essere considerata il frutto di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo. Ne consegue l'irrilevanza fiscale delle sole attività illecite dalle quali si ottengono proventi realizzati in assenza di un rapporto economico riconducibile ad una cessione di beni o prestazione di servizi e, quindi, in assenza degli elementi che caratterizzano l'attività d'impresa (3).

Quanto affermato assume particolare rilievo se si considera che l'art. 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537/1993, perseguendo finalità sanzionatorie, se interpretato in contrasto con il principio di capacità contributiva, finirebbe per rendere indeducibili costi che, pur connessi ad attività illecite, risultano inerenti alla produzione di specifici proventi tassati. Ne risulterebbe tassata (addirittura due volte) una ricchezza mai realmente conseguita. Sottoporre ad imposizione un provento al lordo degli oneri necessari per conseguirlo è soluzione contraria all'art. 53 Cost., perché significherebbe sottoporre ad imposizione una ricchezza (in tutto o in parte) inesistente (4).

In particolare l'artificiosa equiparazione e somma di ricavi e costi non può basarsi su una presunzione che troverebbe il suo fondamento in una finalità punitiva perseguita dallo Stato di fronte alla commissione di reati, realizzata mediante l'introduzione, per via tributaria, di una «sanzione indiretta». Ciò in quanto sarebbe ravvisabile comunque un contrasto con l'art. 27, secondo comma, Cost. e la presunta sanzione sarebbe espressione di un giudizio di disvalore non espressivo di alcuna capacità contributiva (5).

La logica e la finalità che hanno guidato il legislatore nell'introdurre la disposizione in oggetto (ancora nella sua versione originaria) è stata, invece, quella di evitare un salto d'imposta che di fatto si verificherebbe allorquando, a fronte di un pagamento illecito, non vi è un soggetto che potenzialmente potrebbe corrispondere le imposte, con la conseguenza che il riconoscimento del costo a favore di colui che lo sostiene provocherebbe una discontinuità tra costi deducibili e ricavi imponibili.

Note:

(segue nota 2)

ne del reddito d'impresa, è evidente che se i costi sono espressivi di fattori produttivi propri dell'impresa o strettamente attinenti a fatti gestionali (e quindi propedeutici alla formazione del reddito imponibile), occorre ammetterne la deducibilità indipendentemente dalla illiceità del comportamento sottostante. Così anche G. Tinelli, «Il principio di inerenza nella determinazione del reddito», in *Riv. dir. trib.*, 2002, pag. 437.

(3) La natura della spesa non può portare ad escludere, in astratto, la sua deducibilità laddove si tratta di una spesa oggettivamente inerente. Cfr. G. Zizzo, «Il reddito d'impresa», in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2009, pag. 243; M. Beghin, «Prestiti gratuiti ai soci e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di inerenza e sulla regola di deducibilità (pro-rata) degli interessi passivi», in *Riv. dir. trib.*, 1998, pag. 153; A. Panizzolo, «Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa», *ivi*, 1999, pag. 676.

(4) Ora, è pur vero che l'intento della modifica normativa di marzo 2012 consisteva proprio nella rimozione del riscontrato vizio di incompatibilità con il principio di capacità contributiva, ma in realtà tale intento non ha avuto corrispondenza in una norma che consentisse di ritenere superato il vizio in questione. Il comma 2 dell'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, infatti, disciplina un'ipotesi del tutto peculiare, che attiene alle cd. fatture per operazioni inesistenti dal lato oggettivo, lasciando ancora esposta la norma al lamentato vizio tutte le volte in cui questa sia applicata ad ipotesi (nella pratica non sono affatto poche) diverse da quella espressamente disciplinata. Basti pensare, a mero titolo di esempio, alle fattispecie di innesco dell'indeducibilità costituite da reati non tributari.

(5) Nell'ord. n. 161 del 2009 della Comm. trib. prov. di Terni, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con la quale è stato rimesso alla Corte costituzionale il giudizio di legittimità della norma (al proposito si veda F. Tundo, «L'indeducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva», in *Corr. Trib.* n. 1/2011, pag. 57 ss.) viene precisato: «invero il comma 4 della stessa legge n. 537/1993 prevede che, in assenza di sequestro o confisca penale dei proventi derivanti da condotte qualificabili come illecito penale (oltre che civile ed amministrativo) tali proventi devono intendersi ricompresi nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del T.U.I.R. Tale disposizione resta applicabile, nonostante l'introduzione successiva del comma 4-*bis*, come riconosce la stessa Amministrazione finanziaria e come è dato desumere dalla mancata previsione, in quest'ultima norma, di una deroga alle disposizioni contenute nel precedente comma 4. Orbene, mentre la disposizione di cui al comma 4 risulta coerente con il principio della proporzionalità della tassazione alla capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., in quanto il reddito - ancorché comprensivo di proventi riferibili a fatti integranti illeciti penali - è espressione della capacità contributiva dell'impresa, viceversa la maggiore imposizione che scaturisce dalla indeducibilità dei costi "da illecito penale" *ex* comma 4-*bis* non può essere considerata tale, poiché il reddito si accresce, non già in virtù di maggiori proventi conseguiti, ma per effetto di una sostanziale equiparazione di costi effettivamente sostenuti ai proventi, che vengono a sommarsi tra loro, attraverso un meccanismo normativo indiretto che, per di più, è in contrasto con i principi generali del sistema tributario in base ai quali il prelievo fiscale opera su imponibili determinati al netto dei costi sostenuti per conseguirlo».

La norma ha dunque il fine di evitare la penalizzazione degli interessi erariali tutte le volte in cui, a fronte di un pagamento illecito, vi è un soggetto che non corrisponde le imposte sulle somme percepite.

SOLUZIONI OPERATIVE

Inapplicabilità all'IRAP della norma sui costi da reato

L'**IRAP** colpisce un indice di **capacità contributiva differente** dal **reddito**, che può verificarsi anche nel caso in cui non vi sia alcuna nuova ricchezza generata nel corso del periodo d'imposta. Non pare dunque sostenibile la possibilità di estendere la disposizione sulla **indeduciblità** dei **costi da reato**, per la quale il legislatore ha espressamente previsto l'eventuale applicabilità ai **tributi** che colpiscono il **possesso** di **reddito** (l'IRPEF e l'IRES), ad un'imposta (l'**IRAP**) che con tali tributi non condivide uno degli aspetti fondamentali e caratterizzanti il prelievo medesimo, vale a dire il presupposto impositivo.

Tipologie di costi indeducibili

Un ulteriore elemento di novità risiede nelle tipologie di costi che oggi sarebbero indeducibili.

Anche qui soccorre il tenore letterale della norma e, soprattutto, il raffronto con la formula precedente, che rivela il chiaro intendimento del legislatore di innovare il regime di indeducibilità, circoscrivendo sensibilmente la portata applicativa della norma. Come anticipato, «non sono ammessi in deduzione», a mente dell'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito in legge (senza modifiche sul punto), «i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi» (direttamente utilizzati, ecc.). Orbene, anche qui, la norma previgente sanciva l'indeducibilità dei costi (genericamente) riconducibili ad atti fatti, attività (...). Già ad una prima analisi, emerge con evidenza che i costi oggi indeducibili sono solo e soltanto i costi per l'acquisizione di fattori produttivi (beni e prestazioni di servizi) di provenienza esterna. Nessun dubbio, cioè, che non possano mai essere ritenuti indeducibili costi (ad esempio, ma non soltanto, quelli «generali») relativi a fattori produttivi già disponibili per l'ente, o comunque non acquisiti *ad hoc*.

È assai evidente che la nuova formulazione della norma richiede uno sforzo particolare da parte dell'Amministrazione in sede di applicazione della stessa. Ad essa si imporrà di fare un'attenta istruttoria, che porti a quantificare rigorosamente, a differenza di quanto fatto sinora, i soli costi «direttamente» riferibili alle azioni astrattamente delittuose, così rendendo necessario motivare con grande cura, a pena di invalidità, gli atti impositivi (6).

Peraltro, la revisione normativa che si è avuta con la conversione in legge del decreto del marzo 2012, seppur finalizzata (in maniera più o meno esplicita) a rendere il compito più agevole per gli accertatori ha mutato radicalmente la situazione e l'ha resa più complessa, conseguendo semmai l'effetto di esporre l'intera disciplina a censure ancora più rilevanti di incostituzionalità, con riferimento al compiuto esercizio del diritto di difesa (7).

Il più rilevante punto critico, in ogni caso, rimane il perdurante riferimento alla mera «qualificabilità», anziché alla «qualificazione» come fattispecie di innesco della norma. Significa che, anche con la nuova disposizione, non sarebbe necessario alcun accertamento della sussistenza della fattispecie delittuosa da parte del giudice competente (8).

Così rimangono in piedi tutte le ragioni di incostituzionalità correlate alla violazione dei diritti di difesa.

Infatti, non è ammissibile che si faccia conseguire l'indeducibilità di un costo da una mera e astratta «qualificabilità» dell'attività alla quale esso è correlato quale attività delittuosa. Non si possono cioè far conseguire effetti pesantemente sanzionatori da un comportamento dell'agente che non è stato qualificato da alcun giudice come attività delittuosa.

La persistenza di tali ragioni consente di condividere la decisione della Commissione tributaria

Note:

(6) F. Tundo, «L'indeducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva», in *Corr. Trib.* n. 1/2011, pag. 57, e Id., «Ancora dubbi di costituzionalità sulla indeducibilità dei costi da reato», *ivi* n. 34/2011, pag. 2840.

(7) Il che conferma l'attualità perdurante delle censure di incostituzionalità sollevate da Comm. trib. prov. di Brindisi, ord. n. 48 del 2012 (1° dicembre 2011 - 1° febbraio 2012, in *G.U.* del 4 aprile 2012).

(8) F. Tundo, «Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e tributario», in *Corr. Trib.* n. 22/2012, pag. 1682.

provinciale di Reggio Emilia (9), che non si è pronunciata nel merito della controversia in assenza del necessario sindacato di costituzionalità, da più parti ripetutamente invocato.
Le ragioni sin qui esposte (10), oltre ad evidenziare numerosi profili critici della disciplina in esame, confermano la totale estraneità della norma in esame ad ogni ambito applicativo «esterno» al novero delle imposte sui redditi.

IL PROBLEMA APERTO

Natura sanzionatoria della norma sui costi da reato
Considerata la natura sanzionatoria della norma sulla indeducibilità dei costi da reato, che commina una **sanzione**, seppure di matrice **tributaria** (l'**indeducibilità** dei **costi**), alla consumazione di un reato («delitto non colposo»), appare evidente come l'**applicazione estensiva** della norma ai costi dedotti da **persone giuridiche**, direttamente utilizzati per l'asserita consumazione di «reati» o «delitti non colposi» da parte delle stesse, è in palese **contrasto** con il principio del nostro **ordinamento** secondo cui solo le persone fisiche possono essere chiamate a rispondere per la commissione di reati.

Inapplicabilità all'IRAP dell'indeducibilità dei costi da reato

In ogni caso, la disciplina sull'indeducibilità dei «costi da reato», dunque, è inapplicabile all'IRAP e ciò, come vedremo meglio nel prosieguo, anche alla luce delle innovazioni introdotte dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, dalla quale parrebbe emergere, per ciò che attiene appunto all'IRAP, un'inattesa modifica *in pejus* per il contribuente.
Invero, anche nella prospettiva dell'Agenzia delle entrate, all'indeducibilità dei costi in oggetto dalla base imponibile dell'IRES consegue automaticamente l'indeducibilità dei costi stessi anche dalla base imponibile dell'IRAP. Tale prospettazione è evidentemente infondata.
Come anticipato, l'art. 14, comma 4-*bis*, prevedeva, nella versione originaria, che l'indeducibilità dei costi riconducibili a fatti qualificabili come reato fosse prevista con espresso riferimento alla «determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi». La nuova norma conferma peraltro tale specifica limitazione del proprio campo di applicabilità alle sole imposte sui redditi nel suo stesso incipit, prevedendo che la medesima sia invocabile «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».
L'operatività della disposizione è quindi riconducibile, per la stessa volontà chiaramente espressa dal legislatore, unicamente all'ambito delle imposte sui redditi, ossia a quei tributi che prevedono quale presupposto impositivo il possesso di un reddito.
La finalità sostanzialmente sanzionatoria della disposizione in oggetto prevede che il presupposto dell'imposizione (ancora, il possesso del reddito), in presenza di costi da illecito, debba verificarsi mediante disconoscimento di quegli elementi (i costi) che sono alla base della definizione stessa di reddito. E dunque detta indeducibilità non può essere estesa all'IRAP.
Il presupposto impositivo di tale tributo è estraneo al possesso del reddito. Anzi, ciò che distingue l'IRAP dall'IRES è proprio la marcata differenza tra i relativi presupposti d'imposta.
L'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (rubricato «Istituzione e disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive») precisa infatti che «presupposto dell'imposta (l'IRAP) è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». In tale definizione il legislatore trascura (volontariamente) la figura giuridica del reddito, ancorando il presupposto impositivo ad un indice di capacità contributiva che non si misura con l'incremento di ricchez-

Note:
(9) Sulla quale si veda F. Tundo, «Le modifiche a favore del contribuente non fugano i dubbi di incostituzionalità sull'indeducibilità dei costi da reato», in *Corr. Trib.* n. 28/2012, pag. 2138 ss., anche per il contenuto dell'ordinanza ivi commentata (Comm. trib. prov. di Reggio Emilia 8 maggio 2012, n. 92, anche in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).
(10) Si veda da ultimo F. Tundo, «Un'ipotesi di difficile coesistenza di diritto tributario e diritto penale. L'indeducibilità dei cd. costi da reato», in (AA.VV.), *Studi di diritto ed economia dell'impresa in memoria di Antonio Cicognani*, Padova, 2012, pag. 721 ss.

za (eventualmente) realizzatasi nel corso del periodo d'imposta. A dimostrazione di ciò, è sufficiente rilevare che se, da un lato, il prelievo a titolo di IRES non può mai avvenire in presenza di «reddito negativo», può ben accadere che attività che presentano il medesimo «reddito negativo» (nella sua accezione puramente fiscale) manifestino comunque il diverso presupposto dell'IRAP. L'indeducibilità del costo del lavoro e del costo del capitale (interessi passivi) che caratterizza l'IRAP ha proprio questo significato: il contribuente può essere chiamato al versamento dell'imposta anche se il reddito non si manifesta, posto che tale indeducibilità può comportare il manifestarsi di una base imponibile positiva anche quando alcuna nuova ricchezza è stata generata (e può ovviamente valere anche il contrario). Questo dimostra che l'IRAP colpisce un indice di capacità contributiva differente dal reddito, che - come argomentato - può altresì verificarsi anche nel caso in cui non vi sia alcuna nuova ricchezza generata nel corso del periodo d'imposta. Tutte le considerazioni finora formulate hanno peraltro un preciso riscontro nella giurisprudenza della Corte costituzionale (11). Orbene, in un simile contesto non pare sostenibile la possibilità di estendere una disposizione, quale quella di cui all'art. 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537/1993, per la quale il legislatore ha espressamente previsto l'eventuale applicabilità ai tributi che colpiscono il possesso di reddito (l'IRPEF e l'IRES), ad un'imposta (l'IRAP) che con tali tributi non condivide uno degli aspetti fondamentali e caratterizzanti il prelievo medesimo, vale a dire il presupposto impositivo. Alla luce di quanto finora argomentato non sussistono dunque i presupposti per recuperare ad imposizione i costi relativi ad attività qualificabili come reato con specifico riferimento all'IRAP.

Alla possibile applicazione della norma *de qua*, alla fattispecie relativa all'IRAP è altresì di ostacolo un ulteriore rilevante limite derivante dalla volontà del legislatore, così come chiaramente manifestata dalla rubrica della disposizione che ha introdotto il comma 4-*bis* nel nostro ordinamento. Il comma 4-*bis* in esame fa infatti espresso riferimento alla determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del T.U.I.R. La stessa anzi, come menzionato, è stata introdotta da una norma, art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, che in rubrica reca la dizione «Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche», escludendo dall'ambito di applicabilità la stessa IRES (12).

Effetti della portata sanzionatoria della norma

La portata della norma così individuata è peraltro assolutamente coerente con la *ratio*, sostanzialmente sanzionatoria, della disposizione medesima che commina una sanzione, seppure di matrice tributaria (l'indeducibilità dei costi appunto), alla consumazione di un reato (*rectius*, dopo la modifica normativa, di un «delitto non colposo»). Come espresso dal brocardo latino, *societas delinquere non potest*, nel nostro ordinamento giuridico solo le persone fisiche possono essere chiamate a rispondere per la commissione di reati.

L'applicazione estensiva della norma *de qua* ai costi dedotti da persone giuridiche (società di capitali, come nel caso di specie) direttamente utilizzati per l'asserita consumazione di «reati» o «delitti non colposi» da parte delle stesse costituisce invero una palese aporia giuridica nel nostro ordina-

Note:

(11) Con la sent. 21 maggio 2001, n. 156, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2001, pag. 986, con commento di G. Marongiu, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, il giudice delle leggi ha infatti escluso ogni possibile violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. in relazione al presupposto impositivo dell'IRAP, proprio perché non vi era alcuna sovrapposizione con le imposte che prevedono quale presupposto il possesso del reddito, ribadendo altresì che è nella discrezionalità del legislatore istituire nuovi tributi che colpiscono presupposti impositivi che con il possesso del reddito non hanno nulla in comune. Nella parte motiva della sentenza citata, infatti, la Corte afferma che «rientra nella discrezionalità del legislatore (...) la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale». Dopo aver specificato che possono quindi esistere imposte dirette che non ricollegano la capacità contributiva al possesso di un reddito, la Corte ha altresì precisato che «nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate (...). L'imposta colpisce perciò, con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione».

(12) La stessa rubrica della norma restringe, dunque, e con tutta evidenza, l'applicazione della disciplina dell'indeducibilità dei costi da reato, non solo all'ambito delle imposte sui redditi, ma, più precisamente, alle sole imposte sul reddito delle persone fisiche.

mento che non può essere in alcun modo accolta perché appunto priva di fondamento (13).

SOLUZIONI OPERATIVE

Efficacia temporale dell'estensione all'IRAP
L'estensione dell'ambito di applicazione dell'indeducibilità dei costi da reato all'IRAP comporta un **aggravamento** della **sanzione impropria** che la norma introduce e, di conseguenza, la medesima **non** può essere applicata a **fattispecie antecedenti** la sua **entrata in vigore** né, tantomeno, a fattispecie **successive**.

Efficacia temporale delle norme tributarie, interpretazione autentica

La recente, importante, modifica normativa (14), come osservato, ha profondamente innovato il contenuto del comma 4-*bis* dell'art. 14. In particolare, per quello che qui rileva, la nuova norma, art. 8, comma 3, del D.L. n. 16/2012, di modifica all'art. 14, comma 4-*bis*, prevede che «resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione dell'imposta regionale sulle attività produttive».

La previsione, che pare estendere l'ambito di applicazione della cd. indeducibilità dei costi da reato all'IRAP, e per l'effetto inasprire la sua portata sanzionatoria, è entrata in vigore come illustrato, nel 2012.

L'Amministrazione, tuttavia, ritiene che l'esordio della norma la quale prevede che «resta ferma» l'applicazione della disciplina in essa contenuta all'IRAP, debba essere considerata una vera e propria norma di interpretazione autentica. La conseguenza, assolutamente irricevibile, sarebbe che la medesima produrrebbe i suoi effetti sui procedimenti e processi in corso, e ciò è in contrasto con i principi generali del nostro ordinamento.

Il principio di irretroattività delle leggi è sancito in via generale dall'art. 12 disp. prel. c.c., ed è peraltro specificamente codificato in materia tributaria dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 («Statuto dei diritti del contribuente»), il quale prevede che «salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2 (casi eccezionali e introduzione con legge ordinaria, con specifica qualificazione della norma quale avente funzione di interpretazione autentica) le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo». In tema di efficacia delle norme nel tempo, dunque, come l'art. 3 stabilisce, deve escludersi l'applicazione retroattiva a meno che questa non sia espressamente prevista, e cioè a meno che il legislatore non abbia testualmente disposto la retroattività come eccezione al principio generale contenuto nell'art. 12. Ciò non è evidentemente il caso della norma in questione, che non reca alcuna eccezione ai principi generali di efficacia della legge nel tempo.

Vi è di più. Il comma 2 dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede infatti che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria debba essere disposta solo in casi eccezionali e mediante disposizioni che espressamente si qualificano come di interpretazione autentica. Le medesime devono inoltre essere introdotte con legge ordinaria, al fine di garantire la massima trasparenza e partecipazione democratica al processo decisionale. Ciò con tutta evidenza, al fine di garantire i principi inalienabili di matrice costituzionale di certezza e stabilità del sistema tributario nonché di eguaglianza e difesa del contribuente, ed evitare che, mediante norme «falsamente interpretative», vengano surrettiziamente introdotte nell'ordinamento tributario delle nuove disposizioni aventi portata retroattiva.

La legge di interpretazione autentica ha, infatti, la precipua funzione nel nostro ordinamento di precisare il significato di una precedente disposizione legislativa, attribuendole il significato originalmente concepito dal legislatore.

Una tale funzione non è invero attribuibile alla norma qui in esame, della quale era *ab origine* chiara e pacifica la non applicabilità all'IRAP. L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 8 del D.L. n. 16/2012, il quale appunto recita che «resta ferma l'applicabilità delle previsioni (...) ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive», am-

Note:
(13) Alla luce di tali considerazioni, il campo di applicazione dell'art. 14, comma 4-*bis*, risulta ulteriormente ristretto: non solo la disposizione, come innanzi illustrato, si applica esclusivamente alle imposte sui redditi, ed in alcun modo all'IRAP, imposta oggetto dell'atto di accertamento in epigrafe, ma esclusivamente all'imposta sul reddito delle persone fisiche IRPEF, escludendo dal campo di applicazione anche l'IRES.
(14) A seguito dell'approvazione dell'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, in vigore dal 29 aprile 2012.

plia invece la portata della disposizione relativa all'indeducibilità dei costi da reato rispetto a come era stata inizialmente concepita.
Una norma retroattiva propriamente tale deve infatti essere introdotta nell'ordinamento con lo specifico fine di rafforzare le ragioni di certezza del diritto, chiarendo la valenza di una disposizione di legge.
Ciò non si verifica nel caso di specie, in cui in relazione all'ambito di applicazione della norma sui costi da reato alle sole imposte sui redditi non vi era dubbio alcuno. La valenza interpretativa, e per l'effetto retroattiva, della norma in questione non avrebbe pertanto ragione di essere. Né può essere accolto l'argomento letterale secondo il quale il sintagma «resta ferma» varrebbe a qualificare l'efficacia di interpretazione autentica della disposizione (15).
Risultano ancor più evidenti inoltre le ragioni che contrastano la tesi innanzi esposta, secondo la quale l'ultimo paragrafo dell'art. 8, comma 3, del D.L. n. 16/2012 che ha modificato l'art. 14, comma 4-*bis*, debba essere inteso quale norma interpretativa avente per l'effetto portata retroattiva, alla luce dello strumento normativo usato dal legislatore per introdurre la modifica della disciplina in menzione.
L'art. 14, comma 4-*bis*, è stato infatti modificato nella versione ad oggi vigente proprio dal D.L. n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012, con voto di fiducia parlamentare. Tuttavia, proprio lo strumento del decreto-legge, usato peraltro in assoluta assenza dei presupposti costituzionali richiesti ai sensi dell'art. 77 Cost., è incompatibile con l'asserito scopo di interpretazione autentica di una norma di legge in esso inserito (16).

Principio del «favor rei»

L'estensione analogica della fattispecie regolata dalla norma ad accadimenti antecedenti all'entrata in vigore della medesima è ancor di più illegittima se considerata con riferimento alla *ratio* della norma stessa. L'art. 14, comma 4-*bis*, ha infatti - come detto - natura sanzionatoria: il principio di legalità in materia di sanzioni, recepito in ambito tributario dall'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, presuppone che sia riservata esclusivamente al legislatore la determinazione dei fatti che costituiscono violazioni punibili. È ormai pacifico che le sanzioni tributarie devono, dal punto di vista della tutela privilegiata ad esse accordata dall'ordinamento e delle garanzie procedimentali e processuali previste per la loro irrogazione, essere accomunate alle sanzioni comminate in sede penale, avendo riguardo alla finalità punitiva e non solo compensativa delle stesse misure (17).
Il contenuto sanzionatorio della norma in tale caso è ancora più chiaro dal momento che, facendo discendere l'indeducibilità dei costi dalla consumazione di un delitto non colposo (e ancor prima, genericamente, di un reato), trova senza dubbio la sua matrice più nel diritto penale che nel diritto tributario. La *ratio* sanzionatoria della norma è peraltro condivisa dalla stessa Amministrazione finanziaria, la quale ha affermato che la stessa è caratterizzata da un intento indirettamente sanzionatorio dell'attività illecita (18).
Le norme sanzionatorie sono di stretta applicazione: qualunque tipo di interpretazione analogica delle stesse a casi diversi rispetto a quelli espressamente considerati deve essere esclusa. Tale impostazione è peraltro condivisa dalla giurisprudenza di merito che, proprio con riferimento all'applicazione dell'art. 14, comma 4-*bis*, all'IRAP, ha affermato che «l'art. 14, comma 4-*bis*, si riferisce alle sole imposte sui redditi, e data la sua funzione di sanzione impropria e pertanto di stretta interpretazione, non è applicabile in via analogica ad altri tributi, come l'IVA e l'IRAP» (19).
Le considerazioni esposte impongono una stretta

Note:
(15) Tale orientamento è peraltro condiviso dalla stessa Corte di cassazione (cfr. sent. n. 25506 del 2006, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2007, pag. 111, con commento di M. Basilavecchia, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), la quale sostiene che la norma di interpretazione autentica non deve in alcun modo essere utilizzata dal legislatore, né tantomeno invocata dall'amministrazione, come nel caso in esame, nel caso in cui la medesima vada a soddisfare delle mere esigenze di cassa.
(16) La stessa Suprema Corte, a Sezioni Unite, nella pronuncia n. 25506 del 2006, *ut supra* menzionata, ha affermato che gli interventi interpretativi così introdotti nell'ordinamento non possono essere accolti come tali, e di conseguenza non può essere fatta in alcun modo valere la loro rilevanza retroattiva, in quanto sempre pro Fisco, e dettata da ragioni di cassa. Pena sarebbe, secondo il Supremo Collegio, avallare una situazione in cui è difficile distinguere tra Amministrazione finanziaria e legislatore, ammettendo una palese violazione degli artt. 111 nonché 97 Cost.
(17) Così si è espressa financo la Corte europea dei diritti dell'uomo, nella pronuncia Jussila c. Finlandia del 23 novembre 2006.
(18) Circ. 26 settembre 2005, n. 42/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(19) Cfr. Comm. trib. prov. di Roma, 9 agosto 2011, n. 531, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

interpretazione della norma in relazione alla sua efficacia temporale, avallata proprio in materia di sanzioni tributarie, dal principio di *favor rei* espresso dall'art. 3, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 ai sensi del quale «nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione». La natura sanzionatoria della norma in questione depone peraltro *a fortiori* per l'illegittima applicazione retroattiva dell'art. 8, comma 3, del D.L. n. 16/2012, nella parte in cui estende l'applicazione della medesima all'IRAP, inasprendo dunque la sanzione in essa contenuta.

Nella norma in menzione, art. 8, comma 3, del D.L. n. 16/2012, inoltre, il principio del *favor rei* viene ribadito laddove la medesima prevede espressamente che «(L)e disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo del disposto del comma 4-*bis* dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al comma 4-*bis* previgente non si siano resi definitivi».

È dunque di tutta evidenza come l'estensione dell'ambito di applicazione dell'indeducibilità dei costi da reato all'IRAP comporti un aggravamento della sanzione impropria che la norma introduce e che, di conseguenza, la medesima non possa essere applicata a fattispecie antecedenti la sua entrata in vigore, come nel caso di specie né tantomeno, per le ragioni prima esposte, a fattispecie successive.

RIVISTE IPSOA

Sfoglia i tuoi fascicoli anche nella versione tablet e web!

Un abbonamento, tre diverse modalità di lettura.

RIVISTA CARTACEA

Tutto ciò che è compreso nell'abbonamento sulla tua scrivania.

VERSIONE TABLET

NOVITÀ

Scarichi i fascicoli in anteprima, effettui ricerche, inserisci note, invii pagine ed articoli: tutto in mobilità!

Per accedere alla versione tablet basta scaricare l'app gratuita Edicola Professionale - disponibile su AppStore, SamsungApps, Google Play o Amazon Store - ed inserire all'interno username e password di registrazione al sito Ipsoa.

VERSIONE WEB

Dal tuo PC o notebook scarichi l'ultimo numero ancora in fase di stampa, accedi agli arretrati in PDF e navighi all'interno di un immenso patrimonio dottrinale.

Per accedere al servizio basta autenticarsi sul sito Ipsoa con username, password e codice cliente, ed accedere alla sezione I TUOI ABBONAMENTI presente nella tua Home Page Personale.

Apple e iPad sono marchi di Apple Inc. – Android è un marchio di Google Inc.

Trib. Roma, Sez. I, Sent. 15 novembre 2012, n. 17536

Non configura abuso d'ufficio l'iscrizione di ipoteca per debiti inferiori agli 8.000 euro

di Piermaria Corso

È condivisibile la soluzione del Tribunale di Roma, che, con la sentenza **n. 17536** del 2012, ha escluso la **responsabilità penale** per **abuso d'ufficio** del **funzionario** non apicale dell'**ente** di **riscossione**, che aveva proceduto ad iscrizione di ipoteca immobiliare a garanzia del recupero dei crediti vantati di importo inferiore a 8.000 euro. Anche di fronte a un Fisco che si dimostra sempre più aggressivo, appare un'obiettiva **forzatura personalizzare** il fisiologico **scontro** tra **ente di riscossione** e **contribuente**, come fosse uno scontro tra il singolo funzionario e il contribuente. È auspicabile che la lotta si sposti fuori del settore penale e che il controverso debito tributario inferiore agli 8.000 euro trovi una soluzione che non alimenti ulteriori costi pubblici e privati.

In un contesto di norme di non facile lettura, la cui portata è stata delineata solo a seguito di decisioni della Suprema Corte a Sezioni Unite, non è ravvisabile la responsabilità penale del soggetto non apicale dell'ente di riscossione che si è attenuto alla linea interpretativa, adottata dall'ente e risultata soccombente in sede giudiziaria.

I protagonisti

La vicenda sottoposta alla valutazione del Tribunale di Roma (1) vede come protagonisti un contribuente debitore all'Erario di una somma inferiore a 8.000 euro (non è dato di capire dalla motivazione se l'*an* o il *quantum* fossero in contestazione e per quali motivi); una società a totale capitale pubblico incaricata della riscossione nazionale dei tributi e attiva in questo compito anche attraverso l'iscrizione di ipoteche a garanzia del recupero dei crediti vantati; un funzionario della predetta società che aveva curato l'iscrizione dell'ipoteca nel caso concreto, atto evidentemente preordinato all'espropriazione immobiliare ove il contribuente non avesse sanato la posizione debitoria verso il Fisco.

Nella fattispecie il contribuente, accantonato il profilo del debito tributario, ha preferito pagare un avvocato per denunciare il funzionario per il delitto di abuso d'ufficio (art. 323 c.p.) (2), ritenendo di essere stato assoggettato *contra legem* ad un'ipoteca su beni immobili di sua proprietà e che - almeno per il momento - non intendeva destinare alla composizione della posizione tributaria in sofferenza.

Ha preferito, altresì, costituirsi parte civile nei confronti del funzionario, concludendo con una richiesta risarcitoria dei danni e delle spese di assistenza legale.

Non ha ritenuto, a quel che è desumibile dalla motivazione, di chiamare la società incaricata della riscossione nella veste di responsabile civile per il

Piermaria Corso - *Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università degli Studi di Milano e Avvocato in Milano*

Note:

(1) Per il testo della sentenza, cfr. pag. 304.

(2) L'art. 323 c.p., rientrante tra i delitti contro la Pubblica amministrazione, dispone che «Abuso d'ufficio. Salvo che il fatto non costituisca un più grave reato, il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico sevizio che, nello svolgimento delle funzioni o del servizio, in violazione di norme di legge o di regolamento, ovvero omettendo di astenersi in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arreca ad altri un danno ingiusto è punito con la reclusione da uno a quattro anni.
La pena è aumentata nei casi in cui il vantaggio o il danno hanno un carattere di rilevante gravità».

fatto del proprio dipendente (3), preferendo - evidentemente - evitare di introdurre nel processo una voce ulteriore (oltre a quella dell'imputato e del suo difensore) di contrasto con la sua tesi di essere persona offesa e danneggiata dall'abuso d'ufficio attribuito al funzionario *sub iudice* e riservandosi - ove si configurassero i presupposti di legge - di agire in sede civile per il ristoro dei danni.

L'ente esattore

Sul piano meramente teorico tutti sono d'accordo che l'art. 53, primo comma, Cost. non è un *optional*: «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»; l'evasore non va tollerato nemmeno sul piano semantico, essendo del tutto improprio definirlo «furbetto» o simili; la crisi economica perdurante ha creato un clima che ricorda molto gli inizi anni '80, quando con decreto-legge il legislatore introdusse un sistema penale tributario passato alla storia con l'emblematico nome di «manette agli evasori» (4).

È giusto, quindi, e doveroso non solo effettuare i necessari controlli sulla correttezza dei contribuenti (sintomatico è, in tal senso, l'art. 14, ultimo comma, Cost. che prevede espressamente accertamenti e ispezioni a fini «fiscali»), ma anche procedere alla riscossione di quanto accertato come sottratto al prelievo fiscale e detta riscossione deve avvenire, nei congrui casi, anche in via coattiva, non potendo contarsi nemmeno sulla collaborazione *obtorto collo* del contribuente scoperto come infedele o peggio (l'art. 322-*ter* c.p., dal 1° gennaio 2008, consente il sequestro finalizzato alla confisca e la confisca - entrambi anche nella forma «per equivalente» - per il recupero del profitto dei reati tributari che, come opportunamente precisato in giurisprudenza, è rappresentato da quanto doveva entrare nelle casse dell'Erario ed è rimasto indebitamente nelle casse del contribuente) (5).

In questo contesto chi è incaricato della riscossione svolge un ruolo socialmente utile ma, inevitabilmente, diventa il «nemico» perché porta avanti la pretesa tributaria senza farsi carico delle ragioni, più o meno condivisibili o umanamente comprensibili, che possono giustificare nel caso concreto il non adempimento.

L'esattore non ha mai goduto di buona stampa, almeno dai tempi evangelici in poi.

Altrettanto avviene ai giorni nostri: la crisi economica mette alle strette un po' tutti e vi è una forte spinta al risparmio fiscale o, almeno, anche al risparmio fiscale.

A volte l'esattore aggiunge una particolare aggressività ed insensibilità (dovendo far quadrare anche il proprio bilancio) e questo acuisce la contrapposizione.

Raccontano le cronache di quasi duecento anni fa che «il duca di Simmari, marchese di Mesagne», entrato in conflitto con l'«amministrazione generale de' dazi indiretti», pensò bene di metterla nel penale e denunciò sia il funzionario che l'amministrazione daziaria.

Il processo arrivò sino alla gran corte criminale che ribadì il principio che l'Amministrazione, «considerata come corpo morale» (oggi, diremmo come ente collettivo), «non può mai indossare la veste di rea ne' giudizi penali», mentre ben «i giudizi penali posson essere istituiti» contro soggetti (persone fisiche) appartenenti a detta Amministrazione (6).

La strada, allora tracciata, è stata seguita quasi due secoli dopo con qualche opportuno adattamento (7): perseverando nella strada penale, il contribuente destinatario di un'ipoteca immobiliare si è guardato bene dal coinvolgere l'ente esattore e ha denunciato penalmente il funzionario dipendente, attribuendogli un illecito penale doloso secondo un'ipotesi di accusa che il giudice dell'udienza

Note:

(3) La responsabilità civile per il fatto dell'imputato è disciplinata dagli artt. 83 ss. c.p.p.

(4) Il riferimento è al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria.

(5) Cfr. Cass., Sez. II pen., 29 ottobre 2012, n. 42120, in *Il quotidiano IPSOA* del 5 novembre 2012, con nota di P. Corso, «Il risparmio (indebito) d'imposta è sequestrabile e confiscabile come profitto del reato», e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(6) Corte Suprema di giustizia, 12 marzo 1819, in *Supplimento alla collezione delle leggi*, vol. II, Napoli, 1819, pag. 156.

(7) È rimasto fermo il principio secondo cui *societas delinquere non potest*. È stata configurata una responsabilità amministrativa degli enti collettivi con D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 per una serie di reati (cd. reati presupposto) tra i quali non rientrano i reati tributari e rientrano taluni delitti contro la Pubblica amministrazione (ma non l'abuso d'ufficio).

Per un quadro d'insieme si veda S.M. Corso, *Codice della responsabilità «da reato» degli enti*, Torino, 2012.

preliminare ha valutato meritevole del vaglio dibattimentale.
La scelta della via penale per affrontare (e risolvere) una questione di rilevanza extrapenale è un classico, essendovi piena consapevolezza che il solo delinearsi di un procedimento penale è già di per sé sufficiente ad aprire varchi nella tradizionale impenetrabilità della Pubblica amministrazione e a consentire risultati altrimenti ottenibili con maggiore difficoltà e in tempi più lunghi (8).

SOLUZIONI OPERATIVE

Espropriazione immobiliare
L'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973, che disciplina l'espropriazione immobiliare, dispone che il concessionario può procedervi «se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente ottomila euro», il che vale a configurare un **divieto** per il **concessionario** che intende procedere all'**espropriazione immobiliare** di ricorrere a tale procedura per i crediti che non raggiungono detto ammontare. La «ratio» della norma è quella di **evitare procedure aggressive** (e costose) finalizzate al recupero di **somme** relativamente **modeste**, ma non è quella di configurare una rinuncia di fatto ad esigere detti crediti che rappresentano pur sempre una quota interessante (complessivamente) per lo Stato Erario.

Il quadro normativo

Il quadro normativo che disciplina la materia dell'espropriazione immobiliare è rinvenibile negli artt. 76 e 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. È nel primo di detti articoli che emerge il limite *a quo* per procedere all'espropriazione immobiliare: il concessionario può procedervi «se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente ottomila euro», il che - *a contrario* - vale a configurare un divieto per il concessionario che intende procedere all'espropriazione immobiliare di ricorrere a tale procedura per i crediti che non raggiungono detto ammontare fissato con D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 (9).
La *ratio* della norma è quella di evitare procedure aggressive (e costose) finalizzate al recupero di somme relativamente modeste, ma non è quella di configurare una rinuncia di fatto ad esigere detti crediti che rappresentano pur sempre una quota interessante (complessivamente) per lo Stato Erario (10).
Il concessionario deve comunque agire per il recupero di detti importi, ma non può servirsi dell'espropriazione immobiliare: l'obiettivo è lecito, ma il legislatore circoscrive i mezzi di cui avvalersi per ottenere il pagamento del credito tributario.
Come attesta la motivazione della sentenza - a dimostrazione di una battaglia giuridica con varietà e completezza di argomentazione - la giurisprudenza delle Sezioni Unite civili ha affermato il principio che «per il diritto vivente l'ipoteca prevista dalla norma citata» (art. 77 del D.P.R. n. 602/1973) (11), «rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobi-

Note:
(8) Nel processo penale l'onere della prova è a carico del Pubblico Ministero che si avvale degli incisivi poteri di indagine riconosciuti *ex lege* a lui e alla polizia giudiziaria: la persona danneggiata costituitasi parte civile è sollevata da oneri probatori nella misura in cui vi abbia provveduto la pubblica accusa.
(9) L'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973, nella sua ultima versione, dispone che «Espropriazione immobiliare. 1. Il concessionario può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente: a) ventimila euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale, ai sensi dell'articolo 10, comma 3-*bis*, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; b) ottomila euro, negli altri casi.
2. Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell'articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore agli importi indicati nel comma 1».
(10) È da sottolineare che, pur essendo in origine prevista (dal 2005) la possibilità che il limite di 8.000 euro sia «aggiornato con decreto del Ministero delle finanze», tale previsione è stata, infine, soppressa.
(11) L'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 dispone che «Iscrizione ipotecaria. 1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. 2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione. 2-*bis*. L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1».

liare», soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti dall'art. 76 del medesimo decreto e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli 8.000 euro.
Il rilievo che sembra dirimente - stante l'autorevolezza dell'organo giurisdizionale di provenienza - non può far passare in seconda linea il fatto che ad una pronuncia delle Sezioni Unite si arriva in presenza di un significativo contrasto di giurisprudenza (12).
Ciò induce necessariamente a dare atto che vi era stato, fino ad allora, un orientamento giurisprudenziale che propugnava un'interpretazione diversa e che legittimava il comportamento adottato in concreto dall'ente della riscossione.
Ma vi è di più: l'art. 3, comma 2-*ter*, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, dispone che, «A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, l'agente della riscossione non può iscrivere l'ipoteca di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, se l'importo complessivo del credito per cui procede è inferiore complessivamente ad 8.000 euro» (13).
Detta norma, nel vietare l'iscrizione di ipoteca immobiliare a partire da una certa data, suggerisce un'interpretazione letterale per la quale, prima di tale data, l'iscrizione di ipoteca immobiliare per credito di importo complessivo inferiore agli 8.000 euro era da ritenersi possibile.
Proprio perché era possibile, il senso dell'intervento del legislatore del 2010 è quello di cambiare lo *status quo ante* e non certo di ribadire un dato normativamente già acquisito.
Anche qui va registrato, con la sentenza in esame, che con una decisione del 2012 (12 aprile 2012, n. 5771) (14) le Sezioni Unite civili hanno affermato il principio che l'art. 3, comma 2-*ter*, «non fornisce dimostrazione dell'inesistenza per il periodo pregresso di limiti di valore per la stessa iscrizione».
In questa sede è sufficiente osservare, ancora una volta, che l'intervento delle Sezioni Unite presuppone l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale latente o già emerso e che, quindi, l'ente della riscossione non era solo nel pervicacemente sostenere la posizione ermeneutica poi risultata soccombente.
In un contesto come quello italiano nel quale l'autorevolezza del precedente giurisprudenziale non è mai vincolante per il giudice futuro, va dato atto che - a colpi di pronunce delle Sezioni Unite civili - si è arrivati a consolidare il principio che almeno dal 2005 (e per il futuro) l'espropriazione immobiliare e l'ipoteca immobiliare non possono trovare applicazione con riguardo a crediti tributari inferiori alla soglia degli 8.000 euro.
Il che - sia detto per inciso - non è un male, a fronte di una diffusa presa di distanza da un Fisco troppo pesante e troppo aggressivo, ma non può far dimenticare la sofferta via giurisprudenziale attraverso la quale si è pervenuti a chiarire la portata della norma da cui si pretendono di trarre corollari anche di rilievo penale.

LA GIURISPRUDENZA

Ipoteca preordinata all'espropriazione immobiliare

La giurisprudenza delle Sezioni Unite civili ha affermato il principio che per il diritto vivente l'ipoteca prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobiliare, soggiace agli **stessi limiti** per quest'ultima stabiliti e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli **8.000 euro**. Si è così arrivati a consolidare il principio che almeno **dal 2005** (e per il futuro) l'**espropriazione** immobiliare e l'**ipoteca immobiliare non** possono trovare applicazione con riguardo a **crediti tributari inferiori** alla soglia degli **8.000 euro**.

Note:

(12) La singola Sezione della Suprema Corte può rimettere il ricorso alle Sezioni Unite quando rileva una questione di diritto che ha dato luogo o può dar luogo ad un contrasto giurisprudenziale.
Si è in presenza della massima espressione dell'attribuzione assegnata alla Cassazione di assicurare «l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge» (art. 65 del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, e successive modificazioni). Cfr. M. Scaparone, *L'ordinamento giudiziario*, Torino, 2012, pag. 37.

(13) Il decreto-legge citato nel testo reca disposizioni, tra l'altro, a fini di «potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria».

(14) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2012, pag. 465, con commento di M. Nardelli e postilla di C. Glendi, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

LA GIURISPRUDENZA

Abuso d'ufficio

Il Tribunale di Roma, valutando il comportamento del funzionario di Equitalia, non apicale, che esegue una **direttiva non** manifestamente **illegittima**, ha concluso nel senso che l'imputato abbia agito **non** per **arrecare** «intenzionalmente» un **danno ingiusto** al **contribuente-debitore**, ma perché persuaso di agire in conformità al diritto «a causa di un **erroneo** ed **incolpevole apprezzamento**» determinato da una condotta altrui (dei superiori gerarchici). Di qui la **non punibilità**. Si tratta di «un **errore** di **diritto inevitabile**», commesso da altri e a monte dell'affidamento della pratica. Anche a voler ipotizzare una **responsabilità apicale**, questa non può ricadere su chi si è attenuto alla prassi, alle **disposizioni interne** e ai limiti delle sue circoscritte prerogative.

L'abuso d'ufficio

La scelta di reagire al comportamento dell'agente di riscossione attraverso lo strumento penale ha indotto il contribuente-debitore a configurare il reato di abuso d'ufficio nei confronti del dipendente della società a capitale pubblico che si era concretamente occupato dell'iscrizione dell'ipoteca immobiliare a garanzia del credito tributario inferiore a 8.000 euro.

Il reato ipotizzato è stato ritenuto plausibile dal Pubblico Ministero che ha chiesto (e ottenuto) il rinvio a giudizio e che ha sostenuto l'accusa in dibattimento.

Gli elementi costitutivi del citato delitto contro la Pubblica amministrazione (ma che può ledere anche soggetti estranei, come il contribuente debitore che si è costituito parte civile contro l'imputato, chiedendo i danni) sono rappresentati dalla «violazione di norme di legge o di regolamento», dal «danno ingiusto» arrecato a terzi e dalla «intenzionalità» di procurare il danno.

Circa la sussistenza della violazione di legge il Tribunale di Roma afferma che «non vi è dubbio» (implicitamente squalificando tutta la giurisprudenza resa minoritaria e soccombente dalle Sezioni Unite); circa la configurabilità del danno da violazione della legge, il Tribunale non ha parimenti dubbi, non tanto per aver ammesso la costituzione di parte civile (di per sé non sintomatica di fondatezza della domanda risarcitoria), quanto per aver riconosciuto che la iscrizione dell'ipoteca immobiliare, che *ex lege* non doveva avvenire e che è invece avvenuta, è obiettivamente un fatto lesivo che - oltretutto - sbilancia a favor dell'ente di riscossione il procedimento di verifica della pretesa tributaria.

Gli spazi di difesa per l'imputato e il tema cruciale della decisione si sono necessariamente incentrati sull'avverbio «intenzionalmente» e sull'elemento soggettivo del reato.

Attraverso produzione documentale ed esami testimoniali è stato accertato che l'imputato, come mero dipendente dell'ente di riscossione, non concorreva a determinare la strategia dell'ente di appartenenza; non concorreva a valutare l'ambito di applicazione della normativa (e i riflessi sulla condotta dell'ente); non gestiva il meccanismo di distribuzione e gestione degli affari; aveva ricevuto uno specifico mandato e aveva agito in conformità ad esso e a specifiche circolari interne all'ente di appartenenza che ribadivano la condotta da tenere anche in epoca successiva ai fatti di cui al processo penale.

Il Tribunale si è trovato a dover valutare il comportamento di colui che, non apicale, esegue una direttiva non manifestamente illegittima ed ha concluso, condivisibilmente, nel senso che l'imputato abbia agito, non per arrecare «intenzionalmente» un danno ingiusto al contribuente-debitore, ma perché persuaso di agire in conformità al diritto «a causa di un erroneo ed incolpevole apprezzamento» determinato da una condotta altrui (dei superiori gerarchici). Di qui la non punibilità.

Il Tribunale riconosce nel comportamento dell'imputato «un errore di diritto inevitabile», ma verosimilmente detto errore era stato commesso da altri e a monte dell'affidamento della pratica - con le relative istruzioni - all'imputato e, in ogni caso, anche a voler ipotizzare (cosa che il Tribunale non fa) una responsabilità apicale, questa non può certo ricadere su chi si è attenuto alla prassi, alle disposizioni interne e ai limiti delle sue circoscritte prerogative.

Considerazioni conclusive

La soluzione prevalsa in concreto appare condivisibile, anche alla luce di obiettivi scricchiolii della tesi ermeneutica vincente in sede di Sezioni Unite che non può non riverberarsi sulla condotta del-

l'Amministrazione così come si riverbera, nei congrui casi (art. 15 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) (15), sulla condotta del contribuente.
Rimane, sullo sfondo, il problema di un temperamento delle modalità dell'azione di riscossione dei debiti tributari, ma questo va risolto in via legislativa (16) e politica.
Personalizzare il fisiologico scontro tra ente di riscossione e contribuente, come fosse uno scontro tra il singolo funzionario e il contribuente, appare un'obiettiva forzatura, salvo elementi specifici che evidenzino un *animus nocendi* dovuto a ragioni diverse e che trae spunto dal debito tributario per estrinsecarsi con modalità illegittime e vessatorie.
La sentenza è suscettibile di impugnazione (e potrebbe essere stata impugnata al momento della pubblicazione di questo scritto), ma è auspicabile che la lotta si sposti fuori del settore penale e che il controverso debito tributario inferiore agli 8.000 euro trovi una risposta che non alimenti ulteriori costi pubblici e privati.

Note:
(15) La norma, rubricata «Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie», dispone che «1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».
Le condizioni per l'applicazione della norma *de qua* sarebbero certamente riconoscibili in norme la cui interpretazione è stata fissata solo con un intervento delle Sezioni Unite.
La non sanzionabilità tributaria di comportamenti adottati in presenza di contrasti giurisprudenziali e dottrinali è stata, ancor più di recente, riaffermata anche da Cass., Sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4685, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che ha enucleato gli indici sintomatici di «incertezza normativa oggettiva».
Anche Cass., Sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Corr. Trib.* n. 14/2012, pag. 1080, con commenti di P. Corso, «Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione», *ivi*, pag. 1074, e di G. Escalar, «Un caso esemplare di trasformazione indebita del divieto di abuso del diritto in norma impositiva in bianco», *ivi*, n. 22/2012, pag. 1670, suggerisce di valorizzare l'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 (cfr. anche il commento di M. Basilavecchia in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2012, pag. 381).
(16) Come ha fatto il legislatore del 2005 e del 2010, prevedendo limiti quantitativi all'espropriazione immobiliare.
A norma dell'art. 7, comma 2, lett. *gg-decies*), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, «a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione dello stesso decreto, l'agente della riscossione non può iscrivere l'ipoteca di cui a questo articolo, se l'importo complessivo del credito per cui lo stesso procede è inferiore complessivamente a: 1. ventimila euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale, ai sensi dell'articolo 10, comma 3-*bis*, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni; 2) ottomila euro, negli altri casi».

LA SENTENZA

Tribunale di Roma, Sez. I, Sent. 15 novembre 2012, n. 17536

Non commette il delitto di **abuso d'ufficio** il **funzionario** di **Equitalia** che **iscrive** l'**ipoteca** esattoriale **oltre** il **limite** di **8.000 euro** consentito dalla legge. Pur avendo Equitalia agito in tal modo in violazione degli artt. 76 e 77 del D.P.R. n. 602/1973, l'**illegittimità** dell'**atto** riferibile all'ente per la riscossione **non** può costituire di per sé il fatto materiale dell'**imputazione** al suo **funzionario**. A tal fine occorrerebbe dimostrare, come non è avvenuto nel caso in esame, che la **condotta** del funzionario era **finalizzata**, almeno prevalentemente, ad ottenere un **vantaggio patrimoniale** in capo all'**agente o** a **terzi o** a procurare un **ingiusto danno** a terzi.

Svolgimento del processo e motivi della decisione
M.M. è stato rinviato a giudizio con decreto emesso dal G.U.P. del Tribunale di Roma in data 9 marzo 2011 in relazione all'imputazione di cui in epigrafe.
All'udienza del 28 giugno 2011, alla presenza dell'imputato, è stato aperto il dibattimento ed ammesse le prove richieste dalle parti.
L'istruttoria dibattimentale, svoltasi prevalentemente in data odierna, si è avvalsa, oltre che del contributo delle dichiarazioni dell'imputato rese in sede di interrogatorio acquisito agli atti del dibattimento, anche della deposizione della persona offesa, R.C., e del funzionario di alto profilo di Equitalia Gerit S.p.A - Società a totale capitale pubblico incaricata della riscossione nazionale dei tributi - tal P.F. Quest'ultimo, in particolare, ha precisato i meccanismi in forza dei quali l'odierno imputato ebbe ad occuparsi della vicenda per cui è processo. Non solo. È stato anche chiarito che, per disposizioni interne, la questione sottesa alla iscrivibilità di ipoteca per crediti anche inferiori ad 8.000

euro sfuggiva al dominio del M., chiamato a verificare non l'ambito di applicabilità della normativa ma, più meccanicamente, la ricorrenza delle condizioni già ritenute dalle circolari interne presupposto per iscrivere ipoteca.
All'esito delle prove dichiarative ricordate, il P.M. ha rinunciato ai residui testi di lista, revocati dal Tribunale nonostante l'opposizione formulata dal difensore della parte civile, in ragione di una valutazione di assoluta superfluità in relazione alle risultanze processuali già acquisite (trattandosi, sostanzialmente, di ufficiali di P.G. che, alla stregua delle circostanze indicate nella lista testi del P.M., nulla avrebbero potuto aggiungere all'istruttoria già compiuta). Previa revoca, altresì, dei residui testi della difesa (che vi ha rinunciato, nulla opponendo le altre parti) le parti hanno dunque rassegnato le rispettive conclusioni come riportate in epigrafe.
Deve essere ritenuto per certo, per esser stato oggetto di prova documentale e testimoniale, che, nel caso per cui è processo, Equitalia Gerit S.p.A. ebbe ad iscrivere, *ex* art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - ipoteca nei confronti di R.C. per un credito inferiore ad 8.000 euro. Per diritto vivente l'ipoteca prevista dalla norma citata, rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobiliare, soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti dall'art. 76 del medesimo decreto, e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli 8.000 euro - cfr. SS.UU., sent. 22 febbraio 2010, n. 4077, Rv. (…) (1). Né a diversa conclusione può indurre l'art. 3, comma 2-*ter*, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, il quale, vieta espressamente all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca per crediti inferiori ad 8.000 euro a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione. Tale norma ha, infatti, indicato l'autonomo presupposto per le future iscrizioni di ipoteca ma non fornisce dimostrazione dell'inesistenza per il periodo pregresso di limiti di valore per la stessa iscrizione - SS.UU., sent. 12 aprile 2012, n. 5771, Rv. (…) (2).
Per quanto sopra, non vi è dubbio che, nel caso, Equitalia Gerit S.p.A. ha agito in violazione degli artt. 76 e 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e ciò per i motivi indicati dal giudice di legittimità a Sezioni Unite, motivi condivisi da questo Collegio.
Una volta ritenuta l'illegittimità dell'atto riferibile ad Equitalia Gerit S.p.A., deve considerarsi, però, che la mera ritenuta illegittimità non costituisce, per sé, il fatto materiale dell'imputazione rivolta al M. Perché, infatti, possa ritenersi che il fatto contestato all'odierno imputato sussista, occorrerebbe poter ritenere che la sua condotta sia stata finalizzata, quantomeno prevalentemente (Sez. VI, 19 dicembre 2011 - dep. 24 febbraio 2012, n. 7384, P. e altri, Rv. …), al vantaggio patrimoniale a suo favore o di terzi ovvero al danno di terzi. L'intenzione che qualifica la condotta è parte integrante della condotta stessa e finisce per definire la sussistenza, ovvero, come nel caso, l'insussistenza dell'elemento materiale.
Anche schierandosi con la più rigorosa giurisprudenza (Sez. VI, 19 dicembre 2011 - dep. 24 febbraio 2012, n. 7384, P. e altri, Rv. …, cit.) che considera l'intenzionalità di ledere o di favorire compatibile con la finalità pubblicistica nella condotta del pubblico ufficiale, rimarrebbe comunque da provare che, accanto all'interesse pubblico, il pubblico ufficiale abbia inteso, nel caso, conseguire, ed in maniera prevalente, l'effetto di procurare ingiusto vantaggio a sé stesso o ad altri, ovvero di procurare ingiusto danno a terzi. Ma la prova che l'odierno imputato abbia agito con le intenzioni dette non è stata conseguita. Già il meccanismo stesso di distribuzione e decisione degli affari, per come emerso anche dalla deposizione del teste P., funzionario di alto rango di Equitalia Gerit S.p.A., oltre che dall'interrogatorio ritualmente acquisito, esclude ogni personalistica determinazione del M. Egli ha agito in forza di valutazioni e di disposizioni che, secondo le prassi adottate, eccedevano la sfera delle sue prerogative, nella sostanza limitate alla verifica della corrispondenza della situazione debitoria del contribuente a quella astrattamente considerata dalle disposizioni interne come suscettibile di far scattare l'obbligo suo di promuovere l'iscrizione di ipoteca. Persino ove si intestasse ai vertici di Equitalia Gerit S.p.A. l'esclusiva intenzione di ledere i contribuenti per favorire gli introiti con personale loro vantaggio in termini di accresciuto prestigio professionale o in termini di remunerazione, ciò non varrebbe ad attrarre nella medesima orbita il M., semplice destinatario, non necessariamente consapevole dell'illegittimità, delle superiori determinazioni. È appena il caso di sottolineare, infatti, che la complessità della questione e le oscillazioni giurisprudenziali fanno sì che l'imputato abbia potuto ritenere di obbedire ad una disposizione legittima. Dunque il M. appare credibile quando nel corso del suo interrogatorio reso il 25 maggio 2010 (acquisito all'udienza del 18 ottobre 2012) ha indicato di aver agito conformandosi a direttive, invero, poi rivelatesi contrarie al diritto alla stregua della giurisprudenza prevalente, formulate dal Presidente di Equitalia Holding, disposizioni ancora ribadite, dopo il fatto per cui è processo, con circolari 12 giugno 2009, n. 0312.01 e D0087.01; né può sostenersi che i contenuti delle circolari contenessero ordini palesemente delittuosi tali da imporre una loro disapplicazione.
Piuttosto deve riconoscersi che è ben possibile che l'imputato abbia agito a causa di un erroneo ed incolpevole apprezzamento sorretto da circostanze di fatto tali

Note:
(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(2) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2012, pag. 465, con commento di M. Nardelli e postilla di C. Glendi, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

da giustificare la ragionevole persuasione di agire in conformità al diritto.
Alla stregua di tutte le suesposte argomentazioni non può che pervenirsi all'assoluzione del prevenuto dal reato a lui ascritto, con la corrispondente formula, che serve a contrassegnare la mancanza del «fatto», non essendo stata la condotta di M.M. qualificata dalla peculiare intenzione richiesta dalla norma incriminatrice di cui all'art. 323 c.p. ed avendo egli agito in forza di errore di diritto inevitabile.
Conseguentemente devono essere respinte tutte le richieste della parte civile.
Il termine per la stesura della motivazione si è reso necessario in ragione di esigenze organizzative dell'Ufficio.

P.Q.M.

Visto l'art. 530 c.p.p. assolve M.M. dal reato a lui ascritto perché il fatto non sussiste. Indica in giorni 30 il termine per il deposito della motivazione.

RIVISTE

Cooperative e Consorzi

Mensile di approfondimento su fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Comitato di Redazione: M. Benni, R. Chiusoli, R. Genco, G. Malusà, P. Morara, G. Ravaioli

L'unico punto di riferimento per le cooperative, i consorzi, i professionisti fiscali e gli operatori del settore per trovare tutte le **soluzioni** alle **problematiche fiscali, contabili, previdenziali, civilistiche e giuslavoristiche** che si presentano nella prassi quotidiana.

La Rivista coniuga al **rigore scientifico** degli **interventi** d'autore l'**operatività** garantita dall'analisi delle novità, degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili, dei modelli, attraverso un'**impostazione grafica chiara**, ricca di **tabelle** e **schemi riassuntivi**.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore

L'abbonamento comprende:
– **2 Monografie**

Abbonamento annuale: € 172,00
Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:
- ***Servizio Informazioni Commerciali:***
  Tel. 02.82476794
  E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- ***Agenzia Ipsoa di zona***
  (www.ipsoa.it/agenzie)
- ***shop.wki.it/rivistacooperative***

Decorrenza dei requisiti di non commercialità dell'attività per l'esenzione IMU agli enti non profit

di Luigi Lovecchio

Con la **risoluzione n. 1/DF** del **2012**, il Dipartimento delle finanze afferma che i criteri per la **qualificazione non commerciale** delle **attività** esercitate dagli **enti non profit** ai fini dell'esenzione IMU trovano applicazione, non solo a partire dal 2013, ma, con efficacia retroattiva, anche in relazione all'**IMU sperimentale** del **2012**. Non avrebbe potuto essere diversamente, considerato che tali criteri sono stati imposti dal dovere di dare un'**interpretazione conforme** ai **principi comunitari**. Con la risoluzione n. 1/DF del 2013, il Dipartimento ulteriormente chiarisce che l'obbligo dichiarativo degli enti non commerciali sarà assolto in **modo unitario** con la presentazione dello **specifico modello**, anche con riferimento alle ipotesi di esenzione verificatesi nel 2012.

I requisiti sostanziali per qualificare non commerciale l'attività esercitata dagli enti non commerciali e quindi considerare esenti da IMU gli immobili dagli stessi posseduti, prescritti negli artt. 3 e 4 del D.M. 19 novembre 2012, n. 200, si applicano retroattivamente a decorrere dal 1° gennaio 2012. Ne deriva che il pagamento del tributo locale avrebbe dovuto essere effettuato, in sede di saldo, tenendo conto delle indicazioni ministeriali. È invece differita all'anno in corso la facoltà dell'ente di scorporare l'unica unità immobiliare in porzione commerciale, da assoggettare a IMU, e porzione istituzionale, da esentare da imposizione, secondo i criteri stabiliti nell'art. 5 del medesimo decreto. Sono queste le condivisibili conclusioni contenute nella risoluzione del Dipartimento delle finanze 3 dicembre 2012, n. 1/DF (1).

Gli immobili utilizzati e posseduti dagli enti non commerciali sono esenti dall'IMU (2) a condizione che le attività ivi indicate siano esercitate con modalità non commerciali. Inoltre, a partire dal 1° gennaio 2013 (3), qualora l'immobile abbia una destinazione mista, in parte ad attività agevolate ed in parte ad attività commerciali, è possibile conservare l'esenzione sulla sola quota istituzionale, provvedendo a scorporare la rendita catastale in corrispondenza delle due porzioni immobiliari.

Il Ministero delle finanze è stato delegato ad attuare tale previsione, indicando i criteri per effettuare lo scorporo con un apposito decreto. Con il medesimo decreto, inoltre, le Finanze stabiliscono «i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività ... come svolte con modalità non commerciali» (4). Il provvedimento attuativo è stato adottato con il D.M. 19 novembre 2012, n. 200 (5).

Luigi Lovecchio - *Professore a contratto di diritto tributario internazionale presso la Facoltà di Economia di Chieti - Pescara e Dottore commercialista in Bari*

Note:

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

(2) Ai sensi dell'art. 7, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come novellato dall'art. 91-*bis*, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge24 marzo 2012, n. 27. L'applicabilità della norma dettata ai fini ICI nel contesto dell'IMU è assicurata dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

(3) In forza dei commi 2 e 3 dell'art. 91-*bis* del D.L. n. 1/2012.

(4) Ai sensi della novella recata nell'art. 9, comma 6, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, che ha modificato l'art. 91-*bis*, comma 3, del D.L. n. 1/2012.

(5) Su cui si veda G.M. Colombo, «Enti non commerciali e IMU: il regolamento non chiarisce i punti controversi», in *Corr. Trib.* n. 48/2012, pag. 3702 ss.

LA COMMISSIONE UE

Compatibilità comunitaria dell'esenzione dall'ICI e dall'IMU

La Commissione UE ha ritenuto l'**esenzione ICI** a favore degli **enti non commerciali** in **contrasto** con il **divieto** di **aiuti** di **Stato** alle imprese, sancito nel Trattato UE, condannando lo Stato italiano, seppure **senza** la prescrizione di provvedere al **recupero** degli **aiuti** illegittimamente attribuiti. Nella stessa decisione la Commissione ha invece sancito la **legittimità** della disciplina degli enti non commerciali riferita all'**IMU**.

Per completare il quadro di riferimento, va ricordato come l'esigenza di definire con precisione gli ambiti delle attività non commerciali degli enti in esame derivi dalla necessità di non contravvenire al divieto di aiuti di Stato alle imprese, sancito nel Trattato UE, tanto più che la procedura di infrazione della disciplina comunitaria, in vigenza dell'omologa previsione riferita all'ICI, si è da ultimo conclusa con il comunicato 19 dicembre 2012, n. IP/12/1412 della Commissione UE (6), di condanna dello Stato italiano, seppure senza la prescrizione di provvedere al recupero degli aiuti illegittimamente attribuiti. La medesima decisione ha invece sancito la legittimità della disciplina degli enti non commerciali riferita all'IMU. Di tale necessità, vi è evidente traccia nel parere 13 novembre 2012, n. 4802/2012, del Consiglio di Stato (6), oltre che nel preambolo e nel testo del già citato D.M. n. 200/2012, che nella versione finale ha dovuto recepire le osservazioni del Consiglio di Stato.

Decorrenza dei requisiti per l'esenzione IMU a favore degli enti non commerciali

Si è posto pertanto il problema di accertare la decorrenza dei requisiti disposti nel D.M. n. 200/2012 ai fini della qualificazione commerciale o non commerciale delle attività esercitate dagli enti non profit (7), ed in particolare se detti requisiti dovessero trovare applicazione solo a partire da quest'anno oppure già a decorrere dal primo anno di applicazione dell'IMU sperimentale.

La risposta fornita dalla risoluzione n. 1/DF del 2012 del Dipartimento delle finanze, è stata, per l'appunto, nel senso della retroattività delle previsioni in oggetto. Le argomentazioni addotte sono desunte essenzialmente dall'interpretazione delle norme attributive del potere di regolamentazione al Ministero delle finanze. Si tratta tuttavia di argomentazioni decisamente recessive rispetto alla preminente prospettiva comunitaria. Detto in altri termini, per giustificare la necessità dell'applicazione retroattiva dei criteri di qualificazione dell'attività degli enti *non profit* sarebbe stato più che sufficiente rilevare come il decreto attuativo delle Finanze sia imposto dal dovere di dare un'interpretazione conforme ai principi comunitari della disposizione di esenzione dell'IMU (8). Una simile motivazione avrebbe senz'altro eliminato *in radice* qualunque possibilità di obiezione. È infatti evidente che non si sarebbe mai potuto accettare il differimento di un anno della disciplina di conformazione dell'agevolazione fiscale ai precetti UE.

Ma vi è di più. L'avvenuta declaratoria di incompatibilità dell'esenzione ICI con il sopra citato divieto di aiuti di Stato alle imprese e la contestuale legittimazione formale della normativa dettata ai fini dell'IMU potrebbero indurre ad un'applicazione interpretativa di quest'ultima anche per i periodi d'imposta di vigenza del vecchio tributo comunale, con riferimento ovviamente a procedure contenziose in corso o derivanti da future attività di controllo. Ed invero, la circostanza che la Commissione UE non abbia statuito l'obbligo di provvedere al recupero degli aiuti illegittimi (9) non incide minimamente sull'acclarata violazione del Trattato UE, risolvendosi essa nella mera astensione dall'imporre alle autorità italiane un obbligo di *facere* non già nella facoltà di attuare la norma (10), in senso «non comunitariamente orientato». Resta ovviamente del tutto impregiudicata l'opportunità di valutare, caso per caso, la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma (11).

Note:

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

(7) Per un esame dettagliato dei requisiti imposti dal D.M. n. 200/2012 si rinvia sempre a G.M. Colombo, *op. loc. cit.*, pag. 3704 ss.

(8) Recata nell'art. 7, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992.

(9) Peraltro giustificata solo in base ad obiettive difficoltà di quantificazione dell'entità degli aiuti da recuperare.

(10) Di cui al più volte citato art. 7, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992.

(11) Ai sensi dell'art. 10 della legge n. 212/2000.

Adeguamento dello statuto degli enti non commerciali

La risoluzione individua l'ambito retroattivo del decreto negli artt. 3 e 4.

In particolare, l'art. 3 riguarda l'obbligo degli enti non commerciali di dotarsi di uno statuto o regolamento rispondente alle clausole ivi indicate, mentre l'art. 4 delinea i requisiti oggettivi relativi a ciascuna tipologia di attività esercitata dal soggetto *non profit*. Con riferimento al primo elemento, si osserva che, in realtà, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del D.M. n. 200/2012, gli enti avevano tempo sino al 31 dicembre 2012 per adeguare gli statuti e i regolamenti esistenti (12). Alla luce della risoluzione n. 1/DF del 2012, deve pertanto ritenersi che l'inosservanza di tale obbligo conformativo avesse natura di «condizione risolutiva» della spettanza dell'esenzione IMU per l'anno 2012 e che il suddetto termine del 31 dicembre 2012 debba essere inteso come un'eccezionale rimessione *in bonis*, giustificata per l'arco temporale intercorso prima dell'adozione del decreto ministeriale. Ciò significa che se l'ente procede all'adeguamento delle regole sociali nel corso del 2013 potrà applicare l'esenzione solo a partire dalla data dell'adeguamento.

Conclusivamente, il pagamento del saldo 2012 dell'IMU avrebbe dovuto essere eseguito sulla base delle previsioni contenute negli artt. 3 e 4 del D.M. n. 200/2012, a prescindere dalle modalità di pagamento degli acconti d'imposta a giugno dello scorso anno. Un'ipotesi di non improbabile verificazione potrebbe quindi riguardare soggetti che si sono ritenuti esenti a giugno 2012 e hanno dovuto provvedere a pagare integralmente l'importo dovuto per il medesimo anno entro lo scorso 17 dicembre.

Il medesimo documento di prassi ha inoltre confermato che anche gli enti ecclesiastici devono provvedere ad adottare un regolamento, nella forma della scrittura privata autenticata, che recepisca le clausole indispensabili prescritte dal ridetto decreto, come già rilevato ai fini delle imposte dirette dalla C.M. delle Finanze n. 168/E del 1998 (13). Da segnalare infine la sottolineatura della previsione di cui all'art. 7, comma 2, del medesimo decreto, a mente della quale «gli enti non commerciali tengono a disposizione dei Comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo, dalla quale risultino gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del presente regolamento», che riguarda anche i documenti statutari e regolamentari, nonché, in via generale, tutti gli atti e i dati necessari ai fini della qualificazione delle attività svolte. Si tratta dunque dell'attribuzione ai Comuni di un potere istruttorio pieno che si pone su di un piano di totale autonomia rispetto agli analoghi poteri spettanti all'Agenzia delle entrate, a fini di controllo delle agevolazioni dei tributi erariali.

MODELLO IMU

Suddivisione delle porzioni esenti e soggette a IMU

I diversi criteri per la suddivisione dell'immobile tra porzione soggetta a IMU e porzione esente valgono solo a decorrere dal **1° gennaio 2013**. A tale scopo, occorre presentare la **denuncia IMU** con l'**indicazione** di **entrambe** le **porzioni immobiliari** su apposito **modello** per gli **enti non commerciali**, come indicato nella **risoluzione n. 1/DF** del **2013**. La risoluzione chiarisce altresì che l'obbligo dichiarativo degli enti non commerciali sarà assolto in modo unitario con la presentazione dello specifico modello, anche con riferimento alle ipotesi di esenzione verificatesi nel 2012.

Suddivisione dell'immobile tra porzione soggetta a IMU e porzione esente

La risoluzione ovviamente conferma che i diversi criteri per la suddivisione dell'immobile tra porzione soggetta a IMU e porzione esente valgono solo a decorrere dal 1° gennaio 2013. A tale scopo, occorre presentare la denuncia IMU con l'indicazione, si ritiene, di entrambe le porzioni immobiliari.

Contrariamente a quanto sembrava desumersi dal testo dell'art. 6 del D.M. n. 200/2012, che richiama la disposizione relativa al modello dichiarativo valevole per la generalità dei contribuenti, con la

Nota:

(12) Malgrado si tratti di clausole in realtà già prescritte dall'art. 148 del T.U.I.R. ai fini della realizzazione della qualifica soggettiva di ente non commerciale, pure essa sottesa all'esenzione IMU in esame.

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

risoluzione 11 gennaio 2013, n. 1/DF (14) il Dipartimento delle finanze ha affermato che a tale fine occorrerà attendere l'emanazione di un apposito decreto di approvazione del modello degli enti non commerciali. Nel medesimo decreto sarà inoltre precisata la scadenza di presentazione della denuncia. La risoluzione chiarisce altresì del tutto innovativamente che l'obbligo dichiarativo degli enti non commerciali sarà assolto in modo unitario con la presentazione dello specifico modello di dichiarazione, in via di approvazione, anche con riferimento alle ipotesi di esenzione verificatesi nel 2012. Ne deriva che la scadenza del 4 febbraio 2013, valevole per la generalità dei contribuenti ai fini della dichiarazione delle situazioni rilevanti realizzatesi durante lo scorso anno, non riguarda gli enti non commerciali.

L'adempimento dichiarativo dovrebbe avere effetti costitutivi, nel contesto dell'esenzione parziale degli immobili degli enti non commerciali. Ai sensi dell'art. 91-*bis* del D.L. n. 1/2012, invero, in presenza di utilizzi promiscui «l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione». Sembra quindi che la presentazione del modulo si atteggi, in via eccezionale, come onere necessario propedeutico all'applicazione del beneficio di specie (15). Da qui, l'opportunità di rispettare sempre il termine di 90 giorni dalla data in cui si è verificato l'utilizzo promiscuo.

Note:

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

(15) Di regola infatti le agevolazioni competono al verificarsi delle condizioni di legge, a prescindere dalla avvenuta denuncia delle condizioni stesse.

RIVISTE

L'IVA

Mensile per la gestione delle problematiche relative all'Imposta sul valore aggiunto

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'**IVA**, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale** e **comunitaria** e i rapporti **import-export** con **paesi terzi.**

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti** e **aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:
– **2 Monografie tascabili**

Abbonamento annuale: € 182,00
Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:
- ***Servizio Informazioni Commerciali:***
  Tel. 02.82476794
  E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- ***Agenzia Ipsoa di zona***
  (www.ipsoa.it/agenzie)
- ***shop.wki.it/rivistaiva***

Tutelato l'affidamento nella legge interna contraria al diritto UE: la decadenza dal diritto al rimborso

di Alberto Marcheselli

In tema di **decorrenza** del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al **rimborso** derivante dalla dichiarazione di **incompatibilità** di **norme interne** con il **diritto comunitario**, la Commissione tributaria regionale della Toscana, con la **sentenza n. 234** del **2012**, tutela l'**affidamento** del contribuente sulla **disposizione interna**. Ciò a maggior ragione se, come nel caso in esame, l'**Agenzia** delle **entrate** abbia fornito al contribuente un'originaria **informazione errata**, dalla stessa **smentita** a seguito dell'intervento della Corte di giustizia UE. Se l'**Agenzia** delle entrate indirizza il contribuente in una certa direzione non può poi, se non violando il **principio** di **buona fede**, pretendere di trarre conseguenze sfavorevoli a carico del contribuente che si sia attenuto alle sue erronee indicazioni.

Con l'interessantissima sentenza n. 234 del 2012 (1) la Commissione tributaria regionale della Toscana si occupa, ancora una volta (2), del problema dell'efficacia temporale in Italia del riconoscimento dell'illegittimità di norme interne per il contrasto con il diritto comunitario.

Il caso concerneva un contribuente che, per chiedere il rimborso di una ritenuta subita in modo contrastante con il diritto comunitario (in base a una norma che discriminava uomini e donne a svantaggio degli uomini), aveva atteso, non solo la pronuncia della Corte di giustizia che, fornendo l'interpretazione autentica del diritto comunitario, aveva certificato il contrasto con la norma interna, ma, addirittura, visto che l'Agenzia delle entrate non si era uniformata alla decisione sostenendone la non vincolatività, aveva atteso una seconda decisione della Corte di giustizia e l'immediato successivo recepimento di essa in una circolare della medesima Agenzia.

Il mutamento delle regole del gioco

La situazione che si verifica quando una norma interna viene riconosciuta contrastante con il diritto comunitario, in un momento successivo a quello in cui si sono verificati i fatti da giudicare, è una specie di un genere ben più ampio: quello del mutamento della regola del gioco, dopo che la partita (o, forse meglio, l'azione di gioco) si è conclusa.

A ben vedere in questa ampia categoria rientrano fenomeni e situazioni molto differenti, per fondamento e struttura.

Le variabili in gioco sono in effetti molte: a cominciare dal fatto se la novità della regola dipenda dalla sua riforma formale ad opera di un nuovo esercizio del potere legislativo (abrogazione o modifica legislativa che aspiri ad essere retroattiva), che si tratti di un esercizio di un controllo giurisdizionale sulla validità della norma (nella forma dell'annullamento per incostituzionalità) o sull'efficacia per contrasto con la fonte regolatrice la materia riservata (disapplicazione per contrasto con il diritto comunitario) ovvero si tratti semplicemente di una diversa interpretazione giurisprudenziale, che, ferma la disposizione come enunciato normativo (che rimane valido e applicabile), semplice-

Alberto Marcheselli - *Professore di diritto finanziario e tributario presso le Facoltà di Giurisprudenza di Genova e Torino, Avvocato*

Note:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 314.

(2) Cfr. Comm. trib. reg. Toscana, 3 giugno 2011, n. 256, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2011, pag. 782, con commento di A. Marcheselli, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

mente si ritiene dettare una regola diversa da quella ritenuta precedentemente.
In tutti questi casi, la regola concreta che servirà a decidere la controversia muta dopo i fatti. Ciò che cambia sono o gli «autori» del mutamento (la legge o la giurisprudenza) o i fondamenti e parametri del mutamento (la nuova legge, il diritto costituzionale, quello comunitario, una diversa interpretazione).
Un effetto «sorpresa» c'è comunque in tutti questi casi: si poteva confidare, al momento della condotta, nella legge vigente, nella sua legittimità, nella sua conformità al diritto comunitario, nella sua interpretazione precedente, e poi ci si trova di fronte a una regola giuridica concreta diversa al momento del giudizio successivo sulla condotta medesima.
I problemi nascono quando ci si domandi se esistano dei limiti a questo effetto retroattivo.
Per vero, la situazione ha avuto per lungo tempo un suo assetto apparentemente stabile e consolidato rispetto all'ipotesi della retroattività della modifica successiva e a quello degli effetti delle pronunce di costituzionalità.
Sono noti (e non possono certo essere oggetto di trattazione o anche solo di riassunto in questa sede) i termini della questione della retroattività della legge (vietata in modo assoluto per le norme che puniscono, penali e non, vietata tendenzialmente per le regole processuali e procedimentali, vietata dallo Statuto del contribuente per le norme impositive, consentita eccezionalmente per esse dalla Corte costituzionale, se è ragionevole ritenere che la capacità contributiva si sia conservata fino al momento dell'imposizione).
Altrettanto noti i termini della questione per quanto attiene l'effetto della declaratoria di incostituzionalità delle disposizioni: ai sensi dell'art. 136 Cost. e dell'art. 30, comma terzo, della legge 1° marzo 1953, n. 87, per come interpretato dalla Corte costituzionale, la legge dichiarata invalida resta applicabile per i rapporti esauriti, cioè tutti quelli che sul piano processuale hanno trovato la loro definitiva ed irretrattabile conclusione mediante sentenza passata in giudicato, ma anche quelli rispetto ai quali sia decorso il termine di prescrizione o di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio dei diritti relativi (3).

La disapplicazione del diritto interno per contrasto con quello comunitario

Residuava, pertanto, il problema dell'effetto della disapplicazione del diritto interno per contrasto con quello comunitario.
Non vi è dubbio che, a tutta prima, la soluzione più semplice sarebbe parsa quella di estendere le conclusioni relative alla riconosciuta incostituzionalità della disciplina: efficacia retroattiva a meno che il rapporto non si fosse esaurito.
Contro questa conclusione ha finito per ostare un fattore importante: la sempre maggiore sensibilità per la tutela dell'affidamento.
Il soggetto opera confidando su una regola, che successivamente «cade». A ciò si è per lungo tempo obiettato, sostanzialmente, che non è meritevole un affidamento su un assetto illegittimo: se la norma è (forse) costituzionalmente illegittima il soggetto diligente può (tentare di) censurarla nelle opportune sedi, se non lo fa, mal gliene coglie.
Ciò che ha, come effetto riflesso non necessariamente calcolato in tutti i suoi corollari dalla giurisprudenza sull'*overruling*, cambiato completamente il baricentro e l'assetto delle questioni è stata invece la recente giurisprudenza in tema di efficacia dell'*overruling* giurisprudenziale (ampiamente citata nella sentenza in commento).
In buona sostanza, si è infatti stabilito che, se muta un orientamento consolidato nella giurisprudenza (e ciò condiziona l'esercizio del diritto), non può pregiudicarsi l'accesso alla giustizia di chi avesse confidato nell'orientamento medesimo. Se, per esempio ipotetico, la giurisprudenza consolidata individua in 60 giorni un termine di decadenza, il mutamento di indirizzo che ritenga che il termine sia invece di 30 giorni non può pregiudicare (pena un esito contrario ai fondamenti del diritto di difesa e, meglio, del diritto di azione) chi avesse ragionevolmente confidato nel primo e lasciato decorrere il termine breve.
Rotto questo argine, sembrano seguirne dei corollari ineccepibili: ma se è tutelato l'affidamento in una giurisprudenza (che è pur sempre un'attività di interpretazione di disposizioni esistenti) non deve essere tutelato l'affidamento nel legislatore interno?

Nota:
(3) Corte cost., 7 maggio 1984, n. 139, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Su questa linea si inserisce la sentenza in commento.
Essa, in effetti, osserva che il contribuente si era affidato sulla disposizione interna e, magistralmente, rileva che se ci si deve fidare della giurisprudenza, a meno di non ritenere il legislatore ... meno rilevante nella produzione del diritto che non il giudice, anche l'affidamento nel legislatore interno va tutelato. Non solo, da altro punto di vista, si rileva come l'Agenzia delle entrate avesse pervicacemente fornito al contribuente un'informazione sull'azionabilità del suo diritto, conforme alla legge interna (e addirittura sostenendo la non applicabilità delle regole comunitarie). In modo non meno propulsivo e dialetticamente magistrale si osserva, insomma, che, se l'Agenzia delle entrate pretende di accreditarsi del potere di supremazia perché soggetto imparziale (che cura l'interesse pubblico in modo obiettivo e non semplicemente le esigenze di cassa), ne conseguono precisi corollari: se essa indirizza il contribuente in una certa direzione (non hai il diritto) non può poi, se non violando il principio di buona fede, pretendere di trarre conseguenze sfavorevoli a carico del contribuente per essersi questo attenuto alle sue (dell'Agenzia) erronee indicazioni (il diritto invece c'era).

LA GIURISPRUDENZA

«Overruling» giurisprudenziale
La recente giurisprudenza in tema di «overruling» comunitario ha stabilito che, se **muta** un **orientamento consolidato** nella **giurisprudenza** (e ciò condiziona l'esercizio del diritto), non può pregiudicarsi l'**accesso** alla **giustizia** di chi avesse **confidato** nell'**orientamento** medesimo. Se, per esempio, la giurisprudenza consolidata individua in 60 giorni un **termine** di **decadenza**, il mutamento di indirizzo che ritenga che il termine sia di 30 giorni non può pregiudicare (pena un esito contrario ai fondamenti del **diritto** di **difesa** e del **diritto** di **azione**) chi avesse ragionevolmente confidato nel primo e lasciato decorrere il termine breve.

È possibile un ripensamento dell'effetto delle declaratorie di incostituzionalità?

Si tratta di un orientamento decisamente «moderno», il cui valore, giuridico e non solo *thought provoking*, ad avviso di chi scrive, non si esaurisce affatto nel perimetro della questione decisa.
Viene infatti da chiedersi se, così stando le cose, non dovrebbe in primo luogo ripensarsi l'effetto delle declaratorie di incostituzionalità della legge. La Costituzione italiana ha un effetto «preminente ed eminente» inferiore al diritto comunitario? Non è pur sempre anche questo un caso di affidamento nel legislatore? O, forse, ciò che fa la differenza è il carattere interno del diritto costituzionale e quello esterno del diritto comunitario? Ma può veramente dirsi, oggi, che è tollerata più l'ignoranza del diritto comunitario che di quello costituzionale?
E, per altro verso, che dire allora della giurisprudenza in tema, ad esempio, di affidamento e aiuti di Stato? La giurisprudenza della Corte di cassazione, e quella della Corte costituzionale è ferma nel ritenere che non vi è un affidamento legittimo e ragionevole se contrastante con il diritto comunitario (4). In effetti, i casi paiono proprio analoghi e destinati a una sorte comune: o il diritto comunitario va (almeno di regola) conosciuto e quindi non vi è affidamento tutelabile, oppure esso va di regola tutelato sempre e, a maggior ragione quando la norma interna sia successiva a quella comunitaria, se ne dovrebbero trarre delle conseguenze importanti, se è questa la strada che si ritiene di seguire: la violazione del diritto comunitario è dello Stato (che induce in affidamento il cittadino) ed è lo Stato a doverne pagare le conseguenze rispetto agli obblighi comunitari, non ribaltarle sul cittadino che si sia adeguato alla legge.

Nota:
(4) Corte cost., Ord. 6 febbraio 2009, n. 36, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA: «l'inapplicabilità delle esenzioni fiscali doveva essere rilevata dagli stessi beneficiari delle agevolazioni i quali - come sottolineato dalla costante giurisprudenza comunitaria - hanno l'onere di diligenza di accertare il rispetto della procedura comunitaria prevista per la concessione di aiuti di Stato e, in caso di inottemperanza a tale onere, non possono vantare, di regola, alcun affidamento sugli aiuti incompatibili con l'ordinamento comunitario». Per la Cassazione, *ex plurimis*: Cass., Sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7659, *ivi*.

LA SENTENZA

Commissione tributaria regionale Toscana, Sez. I, Sent. 25 settembre 2012 (9 luglio 2012), n. 234 - Pres. e Rel. Cicala

In applicazione del **principio** di **affidamento**, che di recente ha dato luogo alla giurisprudenza relativa al cd. «**overruling**», il contribuente **non incorre** nella **decadenza** dall'esercizio di un diritto, nel caso di specie del **diritto** al **rimborso** di somme corrisposte a titolo di **incentivo** all'**esodo**, qualora l'Amministrazione finanziaria abbia fornito, in **via amministrativa**, **informazioni errate**, rettificate solo a seguito dell'**intervento** della **Corte di giustizia UE**, momento a partire dal quale deve invece ritenersi inizi a decorrere il termine di decadenza a carico del contribuente.

Fatto

L'Agenzia delle entrate propone appello avverso la sentenza 13 giugno 2011, n. 146/05/11, con cui la Commissione tributaria provinciale di Arezzo aveva accolto il ricorso del sig. S.B. avverso il silenzio-rigetto dell'istanza presentata il 7 giugno 2007 di rimborso della metà delle ritenute IRPEF subite nel 2001 sull'incentivo all'esodo. Il contribuente sottolineava che al momento della risoluzione del rapporto di lavoro egli non aveva ancora compiuto i 55 anni di età, ma aveva già compiuto i 50 anni; possedeva quindi il requisito previsto per le donne dal comma 4-*bis* dell'art 17 (ora 19) del D.P.R. n. 917/1986 al fine dell'applicazione del beneficio indicato nella norma, e non quello previsto per gli uomini. La discriminazione era, peraltro, stata dichiarata in contrasto con la normativa comunitaria dall'ordinanza della Corte europea (VII Sez.) 16 gennaio 2008, nelle cause riunite da C-128/07 a C-131/07, che aveva chiarito la portata della sentenza della Corte della Comunità europea (I Sez.) 21 luglio 2005 emessa nella causa C-207/04 (1); e quindi il contribuente sosteneva di aver diritto al beneficio. E che il termine per presentare la domanda di rimborso decorreva dalla pubblicazione dell'ordinanza del 16 gennaio 2008.
L'Ufficio ritiene che il rimborso non sia dovuto essendo decorso il termine di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Motivi della decisione

L'appello deve essere rigettato in quanto l'istanza risulta tempestiva.
Con la sentenza 26 ottobre 2011, n. 22282, la Sezione tributaria della Cassazione (2) ha affermato che, in considerazione del bilanciamento dei valori in gioco, tra i quali assume preminenza quello del giusto processo (art. 111 Cost.), volto a tutelare l'effettività dei mezzi di azione e difesa anche attraverso la celebrazione di un giudizio che tenda alla decisione di merito, si deve escludere l'operatività delle preclusioni o delle decadenze derivanti dall'*overruling* nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa (cui deve essere equiparata l'esistenza di una norma di legge dichiarata poi illegittima per contrasto con la normativa comunitaria); ne consegue che il termine di decadenza nel richiedere il rimborso di quanto pagato in base ad una norma dichiarata illegittima dalla Corte europea decorre dalla pronuncia della Corte di giustizia CE (nel caso di specie 25 settembre 2003 in causa C-437/01 (3), che ebbe a dichiarare non conforme al diritto comunitario l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e il contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale; ed è evidente il parallelo con la sentenza della Corte della Comunità europea 21 luglio 2005 emessa nella causa C-207/04, cit.).
La sentenza n. 22282 del 2011, cit., costituisce poi soltanto una logica applicazione dei principi affermati nella sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione 11 luglio 2011, n. 15144 (e della procedente ordinanza 17 giugno 2010, n. 14627 della II Sez. civ. della Cassazione) (3) secondo cui, quando il mutamento di giurisprudenza su una regola del processo sia duplicemente connotato dalla sua imprevedibilità e da un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte che sulla stabilità del precedente abbia ragionevolmente fatto affidamento (*overruling*) si impone una scissione tra il fatto (il comportamento della parte risultante *ex post* non conforme alla corretta regola del processo) e l'effetto, di preclusione, che dovrebbe derivarne; in quanto l'effetto retroattivo trova insuperabile ostacolo nel valore superiore del giusto processo, la cui portata non si esaurisce in una mera sommatoria delle garanzie strutturali formalmente enumerate nel secondo comma dell'art. 111 Cost. (contraddittorio, parità delle parti, giudice terzo ed imparziale, durata ragionevole di ogni processo), ma rappresenta una sintesi qualitativa di esse (nel loro coordinamento reciproco e nel collegamento con le garanzie del diritto di azione e di difesa), la quale risente anche dell'«effetto espansivo» dell'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo; essendo innegabilmente contrario, alla garanzia di effettività dei mezzi di azione o di difesa e delle forme di tutela, il fatto che rimanga priva della possibilità di vedere celebrato un giudizio, che conduca ad una decisione sul merito delle

Note:
(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(2) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2012, pag. 502, con commento di G.M. Cipolla, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(3) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

proprie istanze, la parte che quella tutela abbia perseguito con un'iniziativa processuale conforme alla legge del tempo, nel significato attribuitole dalla coeva giurisprudenza di legittimità, ma divenuta poi inidonea per effetto del correlativo mutamento. Sussiste, del resto, un non alterabile parallelismo tra legge retroattiva ed interpretazione giurisprudenziale retroattiva, che autorizza a ritenere che ciò che non è consentito alla legge non possa similmente essere consentito alla giurisprudenza (perciò la Corte dichiara ammissibile un ricorso che in base al nuovo indirizzo giurisprudenziale avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile).

E, se si riconosce alla legge un ruolo nella formazione del diritto «vivente» quanto meno pari a quello accordato alla giurisprudenza, sarebbe incongruo ritenere non rilevante ai fini della decorrenza dei termini decadenziali (cioè nella sostanza «scusabile») l'inerzia indotta da un indirizzo giurisprudenziale ed invece non scusabile quella indotta dalla vigenza di una disposizione di legge (sia pur successivamente rimossa dalla Corte costituzionale o dalla Corte europea di giustizia). Né si riuscirebbe a comprendere perché mai le conseguenze di una sentenza innovativa di precedenti indirizzi giurisprudenziali debba produrre effetti diversi (e più favorevoli alla parte) rispetto a quelli di una sentenza che cancelli una norma di legge.

Su questa linea si è collocata la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 3676 del 2010 (4). Le Sezioni Unite si sono trovate a delibare la tesi di molti contribuenti secondo cui la sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee 17 luglio 2008 in causa C-132/06 (5) che ha dichiarato l'incompatibilità con il diritto comunitario degli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002, relativamente alla disposta condonabilità dell'IVA, avrebbe determinato anche il venir meno della proroga dei termini per l'accertamento delle evasioni disposta dall'art. 10, per tutti (e soltanto) i rapporti tributari suscettibili di sanatoria (e quindi la nullità per intervenuta decadenza di molti avvisi, in materia di IVA, emessi dall'Agenzia). Per evitare questo effetto paradossale, le Sezioni Unite hanno fatto ricorso al principio dell'affidamento. In buona sostanza, l'Amministrazione si sarebbe incolpevolmente affidata ad una legge (contraria al diritto comunitario) facendo conto sulla proroga dei termini in tale legge contenuta; e quindi il ritardo nel procedere all'accertamento sarebbe «scusabile»; e perciò irrilevante.

L'argomentazione è condivisibile, ma la logica della parità delle parti impone di riconoscere la scusabilità per affidamento ad una legge, successivamente dichiarata contraria alla normativa europea o alla Costituzione, anche quando sia il contribuente ad essere stato «tratto in inganno». A maggior ragione se si considera che l'apparato pubblico è autore (ed in qualche misura «responsabile») della norma illegittima (e dunque ad esso si potrebbe opporre l'*imputet sibi*); mentre ovviamente analoga obiezione non si potrebbe opporre al contribuente che non ha oltre tutto alcun obbligo di sapere per valutare la conformità o meno al diritto comunitario del diritto interno (mentre tale obbligo grava sullo Stato membro della Comunità).

Inoltre, nel caso di specie, l'Amministrazione ha posto in essere un insieme di atti amministrativi volti a persuadere i contribuenti che, pur dopo la sentenza 21 luglio 2005 emessa nella causa C-207/04, cit., essi non avevano in mano alcun diritto «azionabile».

La sentenza della Corte europea 21 luglio 2005, in causa C-207/04, Vergani, cit., si concludeva con il seguente dispositivo: «la direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, n. 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 controversa nella causa principale 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 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini».

Questo dispositivo è stato ritenuto da molti non immediatamente esecutivo (o *self executing*). Tanto che l'Amministrazione finanziaria, a mezzo della risoluzione 13 ottobre 2006, n. 112/E (6), ha sostenuto l'inidoneità della pronuncia ad esplicare efficacia vincolante per i giudici nazionali, i quali, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia, non avrebbero potuto disapplicare la norma dichiarata illegittima, in forza della mancata certezza dell'eventuale volontà del legislatore nazionale di adeguare il limite temporale disposto per gli uomini alla più favorevole misura disposta per le donne o viceversa. E non sono mancate pronunce giurisdizionali nel senso indicato dall'Amministrazione.

Solo dopo un ulteriore interpello, proposto dalla Commissione tributaria provinciale di Latina, la Corte europea (VII Sez.) con ordinanza 16 gennaio 2008, nelle cause riunite da C-128/07 a C-131/07, cit., ha definitivamente statuito «a seguito della sent. 21 luglio 2005, in causa C-207/04, Vergani, cit., da cui risulta l'incompatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, è compito delle autorità dello Stato membro interessato adottare i provvedimenti generali o particolari idonei a garantire il rispetto del diritto comunitario sul loro territorio, mentre le dette autorità mantengono un potere discrezionale quanto alle misure da adottare affinché il diritto nazionale sia adeguato al diritto comunitario e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti ai singoli da quest'ultimo. Qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile

Note:
(4) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(5) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2008, pag. 937, con commento di G. Tinelli, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(6) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

con il diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria». Ed ha fugato la tesi dilatoria dell'Amministrazione affermando: «la deroga prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1978, 79/7/CEE, relativa alla graduale attuazione del principio della parità di trattamento tra gli uomini e le donne in materia di sicurezza sociale, non è applicabile a una misura fiscale quale quella di cui all'art. 17, n. 4-*bis*, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314».
Di fronte a quest'ultima pronuncia della Corte di giustizia, l'Agenzia delle entrate - Dir. norm. e cont. - ha mutato rotta; e con la circolare 29 dicembre 2008, n. 62/E (7): «preso atto di quanto statuito dalla Corte di giustizia, nei rapporti non ancora esauriti va applicata anche agli uomini (categoria sfavorita) la disciplina che era prevista per le donne (categoria favorita), non risultando più sostenibile sul punto la diversa tesi di cui alla risoluzione 13 ottobre 2006, n. 112/E, cit. In tal senso si è espressa anche l'Avvocatura generale dello Stato con note part. n. 119298 P - CS 34678/08 del 14 ottobre 2008 e part. n. 127245 P - CS 28081 del 3 novembre 2008».
Dunque solo con l'ordinanza 16 gennaio 2008, nelle cause riunite da C-128/07 a C-131/07, cit., la situazione si è definita nei termini necessari perché si consolidasse in capo al contribuente l'onere di richiedere il rimborso. E solo con la circolare 29 dicembre 2008, n. 62/E, cit., l'Amministrazione ha abbandonato la precedente linea volta ad indurre il contribuente che attingesse informazioni dall'Amministrazione stessa a non coltivare speranze di rimborso.
Dunque fino a tale data il contribuente ligio che prendesse sul serio le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria avrebbe evitato di iniziare una controversia giudiziaria che l'Amministrazione stessa qualificava come infondata, attendendo serenamente gli ulteriori provvedimenti dello Stato.
Con il risultato paradossale di vedersi poi eccepire dall'Amministrazione una decadenza dovuta ad un'inerzia che l'Amministrazione stessa aveva sollecitato. In buona sostanza, al contribuente che dice: «ho atteso perché mi sono fidato di te», l'Amministrazione risponde «hai fatto male a fidarti, peggio per te», in palese violazione dei principi di correttezza e buona fede (art. 10 della legge n. 212/2000).
Per evitare questo paradosso e sufficiente applicare il principio dell'affidamento che ha anche in passato trovato sicura attuazione e che di recente ha dato luogo alla giurisprudenza relativa al cd. *overruling*.
Si può, richiamare, ad esempio, la sentenza della Cassazione 28 gennaio 2010, n. 1823 (7), secondo cui «in forza del principio costituzionale di socialità dello Stato, l'Amministrazione pubblica e, quindi, anche l'Amministrazione tributaria sono aiutanti del cittadino, in generale, e del contribuente, in particolare, e, nell'adozione dei loro atti autoritativi, debbono agevolare l'eventuale esercizio del suo diritto di difesa», e perciò il contribuente non incorre nella decadenza del suo diritto all'impugnazione ove l'Amministrazione abbia fornito, in via amministrativa informazioni errate, il che è sicuramente avvenuto con la citata risoluzione 13 ottobre 2006, n. 112/E (sul principio di leale collaborazione fra Fisco e cittadino cfr. anche la sent. 11 febbraio 2010, n. 2937) (7).
Si veda anche la sentenza della Sez. trib. 11 novembre 2009, n. 19623 (7) secondo cui ai fini del rimborso dell'IVA indebitamente versata sugli aggi corrisposti agli istituti di credito concessionari del servizio di riscossione dei contributi di bonifica, trova applicazione il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale decorre (però) non già dalla data del versamento dell'imposta, ma dall'emanazione della C.M. n. 52/E del 1999 (7), con cui l'Amministrazione finanziaria, prendendo atto dell'orientamento consolidatosi in giurisprudenza, ha riconosciuto la natura tributaria dei contributi consortili, con la conseguente applicabilità agli aggi dell'esenzione prevista dall'art. 10, n. 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
L'attesa del contribuente era del resto anche giustificata dalla legittima aspettativa dell'esercizio dei poteri d'ufficio dell'Amministrazione. In quanto l'art. 19, comma 1, del T.U.I.R., nel testo di cui al D.Lgs. n. 344/2003 (che riproduce peraltro una disposizione già contenuta nell'art. 17 del testo originario), prescrive che, a seguito della riliquidazione, l'Agenzia iscrive a ruolo, ovvero rimborsa il conguaglio a favore del contribuente.
Dunque, dal dovere di disapplicazione delle norme interne confliggenti con la statuizione della Corte di giustizia UE e dal concomitante obbligo di riliquidazione della tassazione a favore del contribuente, previsto dall'art. 19, comma 1, del T.U.I.R., discende l'obbligo di rimborso, da eseguirsi entro il termine per l'iscrizione a ruolo e, in altre parole, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dal parte del sostituto d'imposta. E da tale data viene, se mai, a decorrere il termine di decadenza a carico del contribuente.
Stante la complessità delle questioni trattate, si stima opportuno compensare le spese.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale della Toscana rigetta l'appello. Compensa fra le parti le spese di giudizio.

Nota:
(7) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

L'incostituzionalità del tentativo obbligatorio di mediazione offre nuove prospettive alla conciliazione

di Marcella Caradonna e Felice Ruscetta

Con la declaratoria di incostituzionalità dell'art. 5 del D.Lgs. n. 28/2010, contenente l'**obbligo** del tentativo di **mediazione** come **condizione** di **procedibilità** delle controversie civili e commerciali, la Corte costituzionale condanna la mancanza di una delega del Governo ad agire in tal senso. La sentenza n. 272 del 2012 della Corte costituzionale porta a chiedersi quale **futuro** può avere la **mediazione civile** a seguito del venir meno dell'obbligatorietà e costituisce un punto di partenza per un'**evoluzione** della **normativa** che, sulle basi dell'esperienza sinora maturata, **migliori** e perfezioni questo **sistema** in modo da renderlo sempre più **efficiente** sia sul piano culturale che operativo.

Con la sentenza 6 dicembre 2012, n. 272 (1) la Corte costituzionale, dopo una lunga attesa, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della normativa contenuta nel D.Lgs. n. 28/2010 nella quale era previsto il tentativo di mediazione nelle controversie civili e commerciali quale condizione di procedibilità ai sensi del D.Lgs. n. 28/2010.

La notizia ha creato confusione ed allarme poiché molti l'hanno interpretata come se fosse stata una «bocciatura» *tout court* da parte della Suprema Corte della mediazione civile in sé, quale strumento deflativo, con il fallimento e conseguente azzeramento di tutto il sistema riportato nel D.Lgs. n. 28/2010.

Basta sfogliare i giornali per vedere la forte reazione dei molti che in questo progetto hanno creduto ed investito in risorse umane e finanziarie per comprendere come la notizia della sentenza non è affatto passata inosservata.

In effetti non si può negare che l'eliminazione dell'obbligo di effettuare un tentativo di mediazione prima di rivolgersi al Tribunale ha provocato una drastica riduzione delle domande presso gli organismi, ma è molto probabile che ciò sia dovuto ad un'erronea percezione delle reali potenzialità di questo strumento.

La mediazione, infatti, a parere di chi scrive, costituisce oggi più che mai una valida alternativa per coloro che desiderano una differente ed efficace modalità per cercare di evitare i lunghi e onerosi tempi di un giudizio ordinario, senza dover rinunciare a far valere le proprie ragioni.

In relazione alla condizione di procedibilità, comunque, il fermo (si spera temporaneo) dell'applicazione della norma può essere spunto per alcune riflessioni.

Obbligatorietà della mediazione e conseguenti polemiche

Il tema dell'obbligatorietà, infatti, fin dall'emanazione del D.Lgs. n. 28/2010, è stato oggetto di accese polemiche fra i fautori dell'iniziativa e coloro che vedono in essa una forma di coercizione poco in linea con lo spirito di volontarietà specifico della filosofia posta alla base della mediazione.

Marcella Caradonna - *Dottore commercialista in Milano, Mediatore civile abilitato, Formatore accreditato, Membro del Comitato arbitrale della Camera arbitrale e di conciliazione presso la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, componente del Consiglio direttivo della Fondazione ADR Commercialisti, Membro Commissione arbitrato e mediazione del CNDCEC*

Felice Ruscetta - *Dottore commercialista in Chieti, Mediatore civile abilitato, Formatore accreditato. Presidente della Fondazione ADR Commercialisti e Consigliere nazionale CNDCEC - Presidente Associazione Sistema Conciliazione*

Nota:

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

Va, infatti, sempre rammentato che il procedimento, nella sua essenza, si fonda su un percorso negoziale fra le parti nel quale il mediatore assume la funzione di coordinatore.
In quest'ottica appare evidente come un obbligo normativo possa essere percepito come una forzatura ed in tal senso avversato.
La creazione dell'obbligo ed i conseguenti volumi di procedimenti previsti, inoltre, ha indotto il sorgere di organismi di mediazione e di mediatori in alcuni casi carenti di un adeguato *standard* qualitativo ed, in parallelo, un rifiuto aprioristico della mediazione da parte di molti esponenti dell'avvocatura.
Si è registrata, inoltre, una sempre maggiore attenzione alle problematiche di tipo procedurale che hanno condotto, in alcuni casi, a porre in secondo piano la natura negoziale dello strumento (fattore caratterizzante della mediazione).
Queste considerazioni che possono, di certo, indurre a considerare negativo l'aver previsto il tentativo obbligatorio di mediazione sono, però, ampiamente controbilanciate da altrettanti effetti positivi.
In primo luogo l'obbligo contenuto nell'art. 5 di imporre il tentativo di mediazione come condizione di procedibilità per il contenzioso di una vasta tipologia di materie ha fatto sorgere un'attenzione a questa modalità di gestione del contenzioso da parte di una platea di soggetti molto più ampia di quanto sarebbe avvenuto introducendo una norma basata esclusivamente sulla volontarietà.
Nell'esperienza maturata con la conciliazione societaria, basata esclusivamente sulla presenza di una specifica clausola frutto della volontà delle parti, infatti, non si è registrata, alcuna effettiva diffusione della prassi di utilizzare questa forma di risoluzione delle liti come confermato dai dati statistici disponibili relativi alle conciliazioni societarie.
Grazie all'obbligatorietà della disciplina in tema di mediazione, invece, nell'arco di un tempo di fatto molto limitato, si è generata una forte attenzione a questo tema: molti professionisti hanno frequentato i corsi di abilitazione di 50 ore (previsti dal decreto attuativo come obbligo per poter diventare mediatori), sono stati organizzati diversi convegni ed iniziative divulgative, i *mass media* si sono interessati ad un tema in precedenza riservato solo agli addetti ai lavori.
Tutto ciò ha comportato lo svilupparsi di una cultura che vede il conflitto, non più come un terreno di battaglia dal quale escono vincitori e vinti, ma come occasione di confronto che consente di elaborare soluzioni che comportano un valore aggiunto per tutte le parti coinvolte.
Molto spesso ci si sente chiedere come è possibile che ciò realmente avvenga poiché, di solito, le parti ed i loro consulenti quando avviano un tentativo di mediazione hanno già ricercato una soluzione transattiva.
In realtà questo strumento si distingue da tutti gli altri perché il mediatore è l'unica figura giuridica alla quale è data la possibilità (grazie al segreto professionale previsto nelle sessioni separate) di conoscere, nello specifico e in concreto, le aree negoziali di entrambe le parti e coordinare la loro trattativa in quella che è stata identificata come zona di accordo.
Questo elemento caratterizzante rende molto più perseguibile un risultato favorevole rispetto ai semplici tentativi transattivi.
In più occasioni si è sottolineato, del resto, l'indubbio impatto culturale di uno strumento che fonda le proprie radici, non sull'identificazione dei torti e delle ragioni, quanto piuttosto sull'analisi dei margini negoziali e dei conseguenti vantaggi.
L'obbligatorietà, quindi, ha costituito, e si auspica che continui ad esserlo anche in futuro, un volano importante per accelerare un processo di cambiamento che, altrimenti, sarebbe molto più lento.

SOLUZIONI PRATICABILI

Effetti dell'obbligatorietà del tentativo di mediazione

Grazie all'obbligatorietà del tentativo di mediazione nelle **controversie civili** e **commerciali**, si è generata una **forte attenzione** a questo tema in poco tempo. Ciò ha favorito lo svilupparsi di una **cultura** che vede il **conflitto**, non più come un terreno di battaglia dal quale escono vincitori e vinti, ma come **occasione** di **confronto** che consente di elaborare soluzioni che comportano un **valore aggiunto** per tutte le **parti coinvolte**. L'obbligatorietà, quindi, ha costituito, e si auspica che continui ad esserlo anche in futuro, un volano importante per accelerare un processo di cambiamento che, altrimenti, sarebbe molto più lento.

Con queste premesse la lettura della sentenza n. 272 del 2012 della Corte costituzionale che, è bene porre in rilievo, non condanna i contenuti in sé dell'art. 5 del D.Lgs. n. 28/2010, ma esclusivamente la mancanza di una delega al Governo ad agire in tal senso, può costituire un importante punto di partenza per un'evoluzione della normativa che, sulle basi dell'esperienza maturata nel precedente anno, migliori e perfezioni questo sistema in modo da renderlo sempre più efficiente, sia sul piano culturale che operativo.

LA GIURISPRUDENZA

Illegittimità dell'obbligo di mediazione

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 272 del 2012, ha considerato **illegittima** la norma in tema di **mediazione civile**, nella parte in cui prevede il **tentativo** di mediazione come **condizione** di **procedibilità** per le liti relative ad una controversia in materia di condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari.

Incostituzionalità dell'eccesso di delega

Come anticipato nel precedente comunicato stampa (2) la Corte costituzionale ha ritenuto di considerare illegittima la norma in tema di mediazione civile contenuta nel D.Lgs. n. 28/2010 limitatamente all'art. 5 (3) del decreto dove il tentativo di mediazione è previsto come condizione di procedibilità per le liti relative ad una controversia in materia di condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari.

Ne è derivato, in via sequenziale, che sono state ritenute illegittime anche tutte le altre disposizioni che sono collegate, in via logica ed operativa, alla suddetta disposizione e cioè:

a) l'art. 4, comma 3, del D.Lgs. n. 28/2010, limitatamente al secondo periodo («L'avvocato informa altresì l'assistito dei casi in cui l'esperimento del procedimento di mediazione è condizione di procedibilità della domanda giudiziale») e al sesto periodo, limitatamente alla frase «se non provvede ai sensi dell'articolo 5, comma 1»;

b) l'art. 5, comma 2, primo periodo, del D.Lgs. n. 28/2010 limitatamente alle parole «Fermo quanto previsto dal comma 1 e»;

c) l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 28/2010, limitatamente alle parole «I commi 1 e»;

d) l'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 28/2010, limitatamente alle parole «Fermo quanto previsto dal comma 1 e»;

e) l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 28/2010, limitatamente alla frase «e, anche nei casi in cui il giudice dispone il rinvio della causa ai sensi del quarto o del quinto periodo del comma 1 dell'articolo 5,»;

f) l'art. 7 del D.Lgs. n. 28/2010, limitatamente alla frase «e il periodo del rinvio disposto dal giudice ai sensi dell'articolo 5, comma 1»;

Note:

(2) Pubblicato in data 24 ottobre 2012.

(3) Art. 5 del D.Lgs. n. 28/2010 «1. Chi intende esercitare in giudizio un'azione relativa ad una controversia in materia di condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari, è tenuto preliminarmente ad esperire il procedimento di mediazione ai sensi del presente decreto ovvero il procedimento di conciliazione previsto dal decreto legislativo 8 ottobre 2007, n. 179, ovvero il procedimento istituito in attuazione dell'articolo 128-bis del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, per le materie ivi regolate. L'esperimento del procedimento di mediazione è condizione di procedibilità della domanda giudiziale. L'improcedibilità deve essere eccepita dal convenuto, a pena di decadenza, o rilevata d'ufficio dal giudice, non oltre la prima udienza. Il giudice, ove rilevi che la mediazione è già iniziata, ma non si è conclusa, fissa la successiva udienza dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 6. Allo stesso modo provvede quando la mediazione non è stata esperita, assegnando contestualmente alle parti il termine di quindici giorni per la presentazione della domanda di mediazione. Il presente comma non si applica alle azioni previste dagli articoli 37, 140 e 140-bis del codice del consumo di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e successive modificazioni».

g) lo stesso art. 7 nella parte in cui usa il verbo «computano» anziché «computa»;
h) l'art. 8, comma 5, del D.Lgs. n. 28/2010;
i) l'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 28/2010, limitatamente al periodo «Prima della formulazione della proposta, il mediatore informa le parti delle possibili conseguenze di cui all'articolo 13»;
l) l'intero art. 13, del D.Lgs. n. 28/2010, escluso il periodo «resta ferma l'applicabilità degli articoli 92 e 96 del codice di procedura civile»;
m) l'art. 17, comma 4, lett. d), del D.Lgs. n. 28/2010;
n) l'art. 17, comma 5, del D.Lgs. n. 28/2010;
o) l'art. 24 del D.Lgs. n. 28/2010.
La causa dell'illegittimità deriva, per la Corte, dalla sussistenza di un eccesso di delega della disposizione oggetto di analisi rispetto a quanto previsto dalla legge di riferimento n. 69/2009.
Per giungere a tale conclusione la Corte effettua un percorso logico che si articola su tre punti principali:
1) la verifica dei parametri con cui si deve giungere a considerare una norma viziata da «eccesso di delega»;
2) la possibilità che tale vizio sia ravvisabile rispetto alla normativa comunitaria alla quale il D.Lgs. n. 28/2010 fa riferimento;
3) la verifica se nell'art. 60 della legge n. 69/2009 che delega il Governo a predisporre una specifica norma in tema di mediazione civile vi sia un qualche riferimento, anche indiretto, che induca a ritenere che nella volontà del legislatore vi fosse anche la previsione di introdurre qualche forma di obbligatorietà per legge.

Parametri di definizione «dell'eccesso di delega»

In relazione alla conformità della norma delegata alla norma delegante nella sentenza è chiarito che è necessario procedere ad un confronto «tra gli esiti di due processi ermeneutici paralleli, l'uno relativo alla norma che determina l'oggetto, i principi e i criteri direttivi della delega; l'altro relativo alla norma delegata da interpretare nel significato compatibile con questi ultimi».
Il contenuto della delega - si legge ancora nel testo citato - deve essere identificato tenendo conto del complessivo contesto normativo nel quale si inseriscono la legge delega e i relativi principi e criteri direttivi, nonché delle finalità che la ispirano, che costituiscono non solo base e limite delle norme delegate, ma anche strumenti per l'interpretazione della loro portata. La delega legislativa non esclude ogni discrezionalità del legislatore delegato, che può essere più o meno ampia, in relazione al grado di specificità dei criteri fissati nella legge delega: pertanto, per valutare se il legislatore abbia ecceduto tali margini di discrezionalità, occorre individuare la *ratio* della delega, per verificare se la norma delegata sia con questa coerente» (*ex plurimis*: sent. n. 230 del 2010, n. 98 del 2008 (4), nn. 340 e 170 del 2007 (5))».
In particolare nella valutazione in oggetto oltre a verificare una coerenza della legge delegata ai principi ed ai criteri della legge di delegazione, è anche necessaria un'analisi al fine di accertarsi che la norma in esame non sia in contrasto con gli indirizzi generali della stessa legge delega.
In definitiva la verifica della sussistenza di un eccesso di delega attuata dalla Consulta non si è estesa ad una panoramica del contesto generale all'interno del quale è stata attuata la scelta dell'obbligatorietà del tentativo di mediazione inserita nell'art. 5 del D.Lgs. n. 28/2010.

Prospettiva comunitaria

In relazione a quanto indicato nel precedente punto la Corte costituzionale specifica che sia la legge n. 69/2009 che il D.Lgs. 28/2010 si richiamano al rispetto ed alla coerenza con la normativa dell'Unione europea (6).
Ne deriva che si rende necessaria una verifica dell'impostazione che in ambito europeo si è assunta in tema di obbligatorietà della mediazione.
In primo luogo la direttiva 2008/52/CE stabilisce che la mediazione «può fornire una risoluzione extragiudiziale conveniente e rapida delle controversie in materia civile e commerciale attraverso procedure concepite in base alle esigenze delle parti. Gli accordi risultanti dalla mediazione hanno maggiori probabilità di essere rispettati volontariamente e preservano più facilmente una relazione ami-

Note:
(4) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(5) Entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(6) Art. 60, commi 2 e 3, lett. c), della legge n. 69/2009 e D.Lgs. n. 28/2010 (preambolo).

chevole e sostenibile tra le parti. Tali benefici diventano anche più evidenti nelle situazioni che mostrano elementi di portata transfrontaliera» (direttiva citata, sesto considerando).

Nel quattordicesimo considerando, rammenta ancora la sentenza, la direttiva «dovrebbe, inoltre, fare salva la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione obbligatorio oppure soggetto ad incentivi o sanzioni, purché tale legislazione non impedisca alle parti di esercitare il loro diritto di accesso al sistema giudiziario. Del pari, la presente direttiva non dovrebbe pregiudicare gli attuali sistemi di mediazione autoregolatori nella misura in cui essi trattano aspetti non coperti dalla presente direttiva».

Questo principio, inoltre, è ripreso e precisato nell'art. 3, lett. a), della direttiva medesima che specifica «Tale procedimento può essere avviato dalle parti, suggerito od ordinato da un organo giurisdizionale o prescritto dal diritto di uno Stato membro».

Per ultimo l'art. 5, comma 2, specifica in modo chiaro ed inequivocabile «la presente direttiva lascia impregiudicata la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione obbligatorio oppure soggetto a incentivi o sanzioni, sia prima che dopo l'inizio del procedimento giudiziario, purché tale legislazione non impedisca alle parti di esercitare il diritto di accesso al sistema giudiziario».

La Consulta richiama anche, nella sua disamina, la Risoluzione del Parlamento europeo in data 25 ottobre 2011 (2011/2117-INI) sui metodi alternativi di soluzione delle controversie in materia civile, commerciale e familiare, che, ancorché priva di efficacia vincolante, può, comunque, costituire un altro parametro di riferimento.

Neppure in questo ambito si ravvisano elementi che possano condurre ad un valutazione positiva o negativa dell'obbligatorietà.

Infine la Corte costituzionale fa riferimento anche alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in data 18 marzo 2010, Sez. IV, pronunciata nelle cause riunite C-317/08, C-318/08, C-319/08, C-320/08 (7), nella quale sono affermati i seguenti principi:

a) l'art. 34 della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 7 marzo 2002, n. 2002/22/CE, relativa al servizio universale e ai diritti degli utenti in materia di reti e di servizi di comunicazione elettronica (direttiva servizio universale) deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa di uno Stato membro in forza della quale le controversie in materia di servizi di comunicazione elettronica tra utenti finali e fornitori di tali servizi, che riguardano diritti conferiti da tale direttiva, devono formare oggetto di un tentativo obbligatorio di conciliazione extragiudiziale come condizione per la ricevibilità dei ricorsi giurisdizionali;

b) neanche i principi di equivalenza e di effettività, nonché il principio della tutela giurisdizionale effettiva, ostano ad una normativa nazionale che impone per siffatte controversie il previo esperimento di una procedura di conciliazione extragiudiziale, a condizione che tale procedura non conduca ad una decisione vincolante per le parti, non comporti un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale, sospenda la prescrizione dei diritti in questione e non generi costi, ovvero questi non siano ingenti per le parti, e purché la via elettronica non costituisca l'unica modalità di accesso a detta procedura di conciliazione e sia possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo imponga.

In conclusione in relazione alla tematica dell'obbligatorietà il testo in esame sancisce: «non si desume alcuna esplicita o implicita opzione a favore del carattere obbligatorio dell'istituto della mediazione. Fermo il favore dimostrato verso detto istituto, in quanto ritenuto idoneo a fornire una risolu-

SOLUZIONI PRATICABILI

Compatibilità comunitaria della mediazione civile

La disciplina dell'**Unione europea** si rivela **neutrale** in ordine alla scelta del **modello** di **mediazione** da adottare, la quale resta demandata ai singoli Stati membri, purché sia **garantito** il **diritto** di **adire** i **giudici competenti** per la definizione giudiziaria delle controversie. Ne deriva che una legge ordinaria sulla disciplina della mediazione che preveda l'ipotesi di **obbligatorietà non** sarebbe affatto **in contrasto** con la **normativa europea**.

Nota:

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

zione extragiudiziale conveniente e rapida delle controversie in materia civile e commerciale, il diritto dell'Unione disciplina le modalità con le quali il procedimento può essere strutturato («può essere avviato dalle parti, suggerito od ordinato da un organo giurisdizionale o prescritto dal diritto di uno Stato membro», ai sensi dell'art. 3, lett. a, della Dir. 2008/52/CE del 21 maggio 2008), ma non impone e nemmeno consiglia l'adozione del modello obbligatorio, limitandosi a stabilire che resta impregiudicata la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione obbligatorio (art. 5, comma 2, della direttiva citata) *omissis* ....

Pertanto, la disciplina dell'UE si rivela neutrale in ordine alla scelta del modello di mediazione da adottare, la quale resta demandata ai singoli Stati membri, purché sia garantito il diritto di adire i giudici competenti per la definizione giudiziaria delle controversie».

Ne deriva che una legge ordinaria sulla disciplina della mediazione che preveda l'ipotesi di obbligatorietà non sarebbe affatto in contrasto con la normativa europea.

Questo elemento della sentenza va sottolineato poiché implica che, ove il legislatore italiano reintroducesse la mediazione obbligatoria, non si potrebbe sollevare con alcun fondamento giuridico la questione di incompatibilità comunitaria.

PROSPETTIVE FUTURE

Ruolo di giudici e professionisti

Appare fondato ipotizzare che il tema dell'**obbligatorietà** del **tentativo** di **mediazione** nelle controversie civili e commerciali non sia un capitolo chiuso e che probabilmente si **ridisegnerà** l'**impianto normativo** in modo da poter superare alcune criticità emerse. Nelle more assumono un **ruolo** di **rilievo** i **giudici** e le **categorie professionali**. I primi perché possono, attraverso la mediazione su invito, **incentivare** il ricorso a questo istituto, i secondi perché vi deve essere una maggiore **sensibilizzazione** degli **iscritti** sui **vantaggi** per i **clienti** in lite derivanti dall'intraprendere un **percorso** di **mediazione**.

Coerenza fra legge delega e norma delegante

La sentenza affronta, infine, la sussistenza o meno nella legge n. 69/2009 all'art. 60 di un qualche riferimento che possa condurre alla facoltà del Governo di introdurre il tentativo di mediazione come condizione di procedibilità prima di avviare un giudizio.

Secondo la Corte costituzionale è in questo punto che l'eccesso di delega sussiste.

Nella norma delegante, infatti, non vi è alcun richiamo alla previsione di un'obbligatorietà ed anzi, al contrario, si fa espresso richiamo alla conciliazione societaria il cui modello è basato sulla volontarietà.

Va, infatti, rammentato che gli artt. da 38 a 40 di tale decreto (poi abrogati dall'art. 23, comma 1, del D.Lgs. n. 28/2010) prevedevano un procedimento di conciliazione stragiudiziale nel quale il ricorso alla mediazione trovava la propria fonte in un accordo tra le parti (contratto o statuto). Il modulo richiamato dal legislatore delegante era, di conseguenza, di fonte volontaria, «il che non si concilia (pur volendo considerare quel richiamo come non vincolante) - si legge nella sentenza - con un'opzione a favore della mediazione obbligatoria».

In definitiva l'eccesso di delega esiste sia nella previsione dell'obbligatorietà che nella conseguente strutturazione della relativa procedura.

«Tale vizio - si legge ancora nella sentenza - non potrebbe essere superato considerando la norma introdotta dal legislatore delegato come un coerente sviluppo e completamento delle scelte espresse dal delegante, perché - come sopra messo in rilievo - in realtà con il censurato art. 5, comma 1, si è posto in essere un istituto (la mediazione obbligatoria in relazione alle controversie nella norma stessa elencate) che non soltanto è privo di riferimenti ai principi e criteri della delega ma, almeno in due punti, contrasta con la concezione della mediazione come imposta dalla normativa delegata».

Per tutto quanto evidenziato la Corte costituzionale stabilisce che i contenuti dell'art. 5 ed in via sequenziale tutti i riferimenti ad esso contenuti nel D.Lgs. n. 28/2010 devono essere considerati illegittimi ai sensi degli artt. 76 e 77 Cost. (8).

Nota:

(8) Art. 76. «L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principî e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti». Art. 77. «Il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria.

(segue)

Panorama futuro

La decisione della Corte costituzionale porta, inevitabilmente, a chiedersi quale futuro può avere la mediazione civile a seguito del venir meno dell'obbligatorietà.

Appare evidente che il contesto economico e sociale attualmente in essere rende questa previsione molto difficile da attuare.

Per quanto già delineato in premessa, tuttavia, appare fondato ipotizzare che il tema dell'obbligatorietà non sia, di fatto, un capitolo chiuso e che è molto probabile che si procederà a ridisegnare l'impianto normativo in modo da poter superare alcune criticità che in questo anno di applicazione sono emerse.

Nelle more, ad avviso di chi scrive, assumono un ruolo di rilievo i giudici e le categorie professionali. I primi perché possono, attraverso la mediazione su invito del giudice, incentivare il ricorso a questo istituto, i secondi perché vi deve essere una maggiore sensibilizzazione degli iscritti sui vantaggi per i clienti in lite derivanti dall'intraprendere un percorso di mediazione.

È indubbio, comunque, che la partita si gioca e si giocherà soprattutto sulla qualità che gli organismi di mediazione ed i mediatori sapranno garantire agli utenti del servizio.

Solo la consapevolezza dell'efficacia di un percorso negoziale come quello garantito dalla mediazione, infatti, al di là degli obblighi imposti dalla norma, potrà consentire la diffusione dello strumento nella gestione delle liti ed avere quell'effetto migliorativo sul sistema di gestione del contenzioso che era ed è nelle aspettative di coloro che in questo ambito operano.

Nota:

(segue nota 8)

Quando, in casi straordinari di necessità e d'urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni.

I decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione.

Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti».

RIVISTE

Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

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

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

Abbonamento annuale: € 282,00
Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:
- ***Servizio Informazioni Commerciali:***
  Tel. 02.82476794
  E-mail: info.commerciali@wki.it
- ***Agenzia Ipsoa di zona***
  (www.ipsoa.it/agenzie)
- ***shop.wki.it/trust***

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

GLI ULTIMI MANUALI DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE

di Piergiorgio Valente

La **seconda edizione del "Manuale del trasfer pricing"** si caratterizza per gli approfondimenti riservati ad alcune tematiche specifiche, la cui trattazione si presenta, rispetto alla prima edizione, quanto mai completa, con circa 3.400 pagine di trattazione. Vengono affrontati in maniera approfondita aspetti quali gli oneri di documentazione sul transfer pricing secondo l'ordinamento italiano, i profili finanziari connessi con la disciplina dei prezzi di trasferimento, le procedure comunitarie e internazionali per la risoluzione dei conflitti, le modalità di determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione, i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento, i beni immateriali, i servizi infragruppo, l'analisi funzionale e l'analisi di comparabilità, oltre a numerosi casi pratici applicativi.

La **sesta edizione del volume "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni"** riporta il testo del Modello OCSE e il commentario in lingua inglese nell'ultima versione disponibile aggiornata al 2010.

Parte I: una panoramica introduttiva sui principi di fiscalità internazionale e sul fenomeno della doppia imposizione dei redditi, con uno sguardo sinottico sul network dei trattati italiani.

Parte II: un esame, articolo per articolo, del Modello Ocse - principale schema di riferimento internazionale - con il testo ufficiale in lingua inglese, ampi commenti interpretativi, esami comparati tra i diversi trattati e analisi di aspetti particolari.

Parte III: riporta l'analisi ed i testi di alcuni dei più importanti trattati internazionali contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia (Repubblica di San Marino e Stati Uniti). Gli articoli di ogni convenzione sono posti a confronto con il Modello OCSE, evidenziando similitudini e differenze.

Parte IV: riporta il testo italiano delle convenzioni attualmente in vigore stipulate dall'Italia con gli altri Paesi contraenti.

CD-ROM: è una vera banca dati, che contiene le schede dedicate alle singole convenzioni in vigore con l'Italia. Vi sono poi circolari, note ministeriali, e sentenze a commento delle disposizioni convenzionali. Modello USA e Modello ONU sono forniti in versione integrale.

Compili subito il coupon, e lo invii **via fax allo 02.82476403.** Può acquistare anche on line su **www.shopwki.it** oppure può contattare l'**Agenzia** della sua zona (www.shopwki.it/agenzie) o rivolgersi alle **migliori librerie** della Sua città.

☐ (780243400) Offerta speciale: **Manuale del transfer pricing + Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni** a **€ 243,00** anziché € 285,00
☐ (00130285) Sì, desidero acquistare il volume **Manuale del transfer pricing**, prezzo di listino € 145,00
☐ (00130264) Sì, desidero acquistare il volume **Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni**, prezzo di listino € 140,00

Cognome e Nome _____ Azienda/Studio _____
Via _____ CAP _____
Città _____
Tel. _____ Fax _____
e-mail (obbligatoria): _____ Cod. cliente _____
Partita IVA _____ C.F. _____

❑ (1002) Pagherò con bollettino postale premarcato sul c.c. n° 412205, intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Gestione abbonamenti Ipsoa, allegato alla fattura
❑ Addebitare l'importo di € ..... sulla mia carta di credito:
❑ Mastercard (16 cifre) ❑ American Express (15 cifre) ❑ VISA (16 cifre) ❑ Diner's (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____

Nome e indirizzo titolare carta di credito _____

Timbro e firma _____

TRATTAMENTO DATI PERSONALI
I dati personali saranno registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e saranno trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del Dlgs. 196/03, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. – PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Pal. F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

• Diritto di recesso. Clausola di ripensamento ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 185/1999. Decorsi 10 giorni lavorativi dalla data di ricevimento del bene da parte del cliente senza che questi abbia comunicato con raccomandata A.R. inviata a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Milanofiori - Assago (o mediante e-mail, telegramma, telex o facsimile confermati con raccomandata A.R. nelle 48 ore successive), la propria volontà di recesso, la proposta si intenderà impegnativa e vincolante per il cliente medesimo. In caso di recesso da parte del cliente, entro lo stesso termine (10 giorni lavorativi dal ricevimento) il bene dovrà essere restituito per posta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milanofiori, Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI). Le spese di spedizione saranno a carico di Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Y64DZ FI

Problemi aperti sulle polizze estere e nuova imposta sul valore dei contratti assicurativi

di Carlo Galli e Sara Mancinelli

Superata la prima scadenza prevista per il pagamento dell'imposta sul valore dei contratti assicurativi (16 novembre 2012) introdotta dal D.L. n. 83/2012, gli **intermediari finanziari** e le **società fiduciarie** italiane che intervengono nella **riscossione** dei **redditi** di **capitale** di **natura assicurativa** di **fonte estera** si trovano alle prese con diverse **questioni** ancora **aperte** riguardanti la nuova disciplina. Parimenti, le imprese di **assicurazione** si trovano a dover risolvere alcuni problemi di **coordinamento** delle nuove norme con quelle, tutt'ora in vigore, relative all'**imposta** sulle **riserve matematiche**.

I redditi di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lett. g-*quater*), del T.U.I.R. (*i.e.* redditi derivanti da contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, di seguito per brevità «polizze vita»), dovuti da soggetti non residenti e percepiti da soggetti residenti, sono assoggettati ad un'imposta sostitutiva del 20% (1), ai sensi dell'art. 26-*ter*, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 («imposta sostitutiva»). Nel caso di polizze vita emesse da imprese di assicurazione non residenti operanti in regime di libera prestazione di servizi («compagnie LPS»), tale imposta poteva essere applicata in via opzionale dalla compagnia LPS (direttamente ovvero da un suo rappresentante fiscale) (2).

L'art. 68, comma 1, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (cd. decreto «crescita») (3) ha aggiunto all'art. 26-*ter*, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, un nuovo (terzo) periodo ai sensi del quale, a decorrere dal 12 agosto 2012 (4), ove l'imposta sostitutiva non sia applicata dall'impresa non residente, essa «è applicata dai soggetti di cui all'articolo 23 attraverso i quali sono riscossi i redditi derivanti da tali contratti». Le nuove disposizioni prevedono, dunque, che qualora la compagnia LPS decida di non optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, sorge in capo all'intermediario residente che interviene nella riscossione dei relativi redditi (5), anche in assenza di un mandato all'incasso

Carlo Galli - *Dottore commercialista - Socio responsabile del dipartimento di diritto tributario - Clifford Chance*
Sara Mancinelli - *Dottore commercialista - Clifford Chance*

Note:

(1) La misura del 20% è stata introdotta a seguito dell'unificazione delle aliquote di tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria operata dall'art. 2 del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, ed è ridotta al 12,5% per le polizze vita sottoscritte fino al 31 dicembre 2011, limitatamente alla parte di reddito riferita al periodo intercorrente tra la data di sottoscrizione o di acquisto e il 31 dicembre 2011 (pari alla differenza tra il valore della riserva matematica al 31 dicembre 2011 e i premi versati fino alla stessa data). Inoltre, a far data dal 1° gennaio 2012, i redditi di capitale di natura assicurativa cui applicare l'aliquota del 20% sono assunti al netto del 37,50% dei proventi riferibili ai titoli di Stato (titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) ed equiparati, nonché alle obbligazioni emesse da Paesi *white list*. Per la determinazione dei proventi delle polizze vita ascrivibili ai titoli pubblici e alle obbligazioni emesse da Paesi *white list*, cfr. il D.M. 13 dicembre 2011.

(2) In assenza dell'esercizio di tale opzione da parte della compagnia LPS, il percettore del reddito era tenuto ad autoliquidare l'imposta sostitutiva nella propria dichiarazione dei redditi ai sensi del combinato disposto dell'art. 26-*ter*, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 18 del T.U.I.R.

(3) Così come modificato dalla legge di conversione 7 agosto 2012, n. 134.

(4) Il nuovo terzo periodo del terzo comma dell'art. 26-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 è stato introdotto dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, di conversione del decreto crescita. Ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge di conversione, la stessa entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*. Tale pubblicazione è avvenuta il giorno 11 agosto 2012.

(5) Si tratta dei soggetti di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 (tipicamente, nel caso di specie, intermediari finanziari o fiduciarie residenti, per brevità, «intermediari residenti»).

(6), l'obbligo di applicarla (7).

L'art. 68, comma 2, del decreto crescita ha altresì esteso l'ambito di applicazione dell'art. 1 del D.L. 24 settembre 2002, n. 209 (8), recante la disciplina della cd. imposta sulle riserve matematiche («imposta sulle riserve»). Più precisamente, in applicazione della disciplina previgente (9), rimasta invariata a seguito del decreto crescita, le compagnie assicurative residenti sono tenute al pagamento, entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi, di un'imposta pari allo 0,45% (0,5%, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012) (10) delle riserve matematiche iscritte in bilancio (11). Ai medesimi obblighi sono tenute le compagnie LPS che decidono di optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva (12). L'art. 1, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 209/2002 (13) prevede che, a decorrere dal 2013, il credito derivante dal versamento dell'imposta sulle riserve non potrà eccedere determinati limiti che sono stabiliti, per ciascun anno, in percentuale all'importo delle riserve stesse. Per il 2013 tale percentuale è fissata al 2,5% (14).

Ai sensi del nuovo comma 2-*sexies* introdotto dal decreto crescita all'art. 1 del D.L. n. 209/2002, gli intermediari che applicano l'imposta sostitutiva, su incarico del contribuente o della compagnia LPS (15), sono tenuti al pagamento, entro il

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Momento rilevante dell'imposta sul valore dei contratti

– Gli intermediari che applicano l'imposta sul valore dei contratti devono commisurare l'imposta al valore delle polizze alla data del 31 dicembre di ogni anno. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che **non** rientrano nella **base imponibile** le **polizze** «**liquidate**» **entro** il termine previsto per il **versamento** dell'**imposta**, essendo per esse già stato eseguito il prelievo alla fonte di cui l'imposta sul valore dei contratti costituisce anticipo. Circa il significato da attribuire al termine «liquidate», ci si è chiesti se possa ritenersi rilevante il **momento** in cui la **compagnia** comunica all'interessato l'esatto **importo** che gli verrà corrisposto, distinguendo tra restituzione dei premi pagati e redditi prodotti, o sia rilevante la materiale **corresponsione**, da parte della compagnia, del **controvalore** della **polizza**.

– Poiché il **prelievo** alla **fonte** che esaurisce l'obbligazione tributaria gravante sulla polizza si perfeziona con l'**accredito** della **prestazione** da parte della compagnia, in ossequio al principio di cassa, si ritiene che solo in tale momento la polizza possa considerarsi «**liquidata**».

Note:

(6) L'esistenza dell'obbligo di pagamento dell'imposta sostitutiva pur in assenza di uno specifico mandato all'incasso è stata affermata dall'Agenzia delle entrate al par. 2 della circolare 31 ottobre 2012, n. 41/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) Nell'ipotesi in cui tali redditi non siano riscossi attraverso intermediari residenti in quanto incassati direttamente all'estero, permane in capo al percettore del reddito l'obbligo di autoliquidare l'imposta sostitutiva nella propria dichiarazione dei redditi (Mod. UNICO persone fisiche) nonché l'obbligo di indicare le movimentazioni connesse alla polizza nel Quadro RW. Si ricorda che, nella risoluzione 18 febbraio 2011, n. 15/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, l'Agenzia delle entrate aveva affermato che l'esonero dalla compilazione del quadro RW è applicabile alle polizze contratte con compagnie LPS per il tramite di un intermediario finanziario residente, sempreché a quest'ultimo sia stato conferito l'incarico di regolare tutti i flussi connessi con l'investimento, con il disinvestimento ed il pagamento dei relativi proventi.

(8) Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265.

(9) Art. 1, comma 2, del D.L. n. 209/2002.

(10) La misura dello 0,45% (0,5% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012) è stata introdotta dall'art. 1, comma 506, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2013)», in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, entrata in vigore il 1° gennaio 2013.

(11) Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.L. n. 209/2002, l'imposta si applica con esclusione delle riserve matematiche relative ai contratti aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente da qualsiasi causa derivante ovvero di non autosufficienza nel compimento degli atti di vita quotidiana. Ai sensi dell'art. 1, comma 2-*quinquies*, secondo periodo, dello stesso decreto, le imprese non residenti operanti in regime di libera prestazione di servizi devono commisurare l'imposta unicamente all'ammontare delle riserve matematiche relative ai contratti di assicurazione stipulati da soggetti residenti in Italia.

(12) Art. 1, comma 2-*quinquies*, del D.L. n. 209/2002, come interpretato dalla circolare 31 dicembre 2003, n. 62/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(13) L'art. 1, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 209/2002 è stato introdotto dall'art. 1, comma 507, della legge di stabilità 2013.

(14) Per una più ampia disamina dei meccanismi applicativi di tale limite massimo si rimanda a C. Galli e S. Mancinelli, «Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione e polizze vita», in *Corr. Trib.* n. 3/2012, pag. 195.

(15) Nella circolare n. 41/E del 2012, cit., l'Agenzia afferma che l'obbligo di pagamento dell'imposta sul valore dei contratti assi-

(segue)

termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi, di un'imposta sul valore dei contratti assicurativi esteri (per brevità «imposta sul valore dei contratti») pari allo 0,45% (0,5%, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012) (16) del valore degli stessi in essere al 31 dicembre di ogni anno, sottoscritti da soggetti residenti. La provvista è fornita dal contribuente e, in mancanza, gli intermediari sono tenuti ad effettuare la segnalazione dei relativi nominativi nella dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770), ai fini dell'iscrizione a ruolo delle somme dovute. La nuova imposta si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2011 (17). L'Agenzia delle entrate dovrà chiarire se il limite massimo di credito accumulabile previsto dall'art. 1, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 209/2002, ai fini dell'imposta sulle riserve, debba applicarsi anche all'imposta sul valore dei contratti. Ragioni di equità nonché il tenore letterale della norma imporrebbero una soluzione positiva (18).

La disposizione introdotta dal decreto crescita prevede quindi che gli intermediari che applicano l'imposta sostitutiva sui redditi derivanti da polizze vita emesse da compagnie LPS sono altresì obbligati al pagamento dell'imposta sul valore dei contratti.

Poiché la nuova disciplina (sia relativamente all'imposta sostitutiva sia relativamente all'imposta sul valore dei contratti) fa espresso riferimento alle compagnie LPS, la stessa non si ritiene applicabile alle polizze vita emesse da compagnie non operanti in regime di libera prestazione di servizi e detenute da intermediari residenti a seguito della procedura di rimpatrio giuridico di cui all'art. 13-*bis* del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (19).

Nella circolare n. 41/E del 2012 (20) l'Agenzia delle entrate ha fornito numerosi e importanti chiarimenti in merito alle nuove disposizioni; nondimeno, i dubbi che permangono sono ancora diversi.

Base imponibile dell'imposta sul valore dei contratti: momento rilevante

Le imprese di assicurazione italiane e le compagnie LPS che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva devono commisurare l'imposta sulle riserve all'ammontare delle riserve matematiche riferite ai rami vita iscritte nell'ultimo bilancio approvato.

Diversamente, il nuovo comma 2-*sexies* dell'art. 1 del D.L. n. 209/2002 prevede che gli intermediari che applicano l'imposta sostitutiva devono commisurare l'imposta sul valore dei contratti al valore delle polizze alla data del 31 dicembre di ogni anno (21). L'Agenzia ha chiarito (22), condivisibilmente, che non rientrano nella base imponibile le polizze «liquidate» entro il termine previsto per il versamento dell'imposta, essendo per esse già stato eseguito il prelievo alla fonte di cui l'imposta sul valore dei contratti costituisce anticipo. Circa il significato da attribuire al termine «liquidate», ci si è chiesti se possa ritenersi rilevante il momento in cui la compagnia comunica all'interessa-

Note:

(segue nota 15)

curativi sussiste a carico degli intermediari o delle fiduciarie residenti «attraverso i quali sono riscossi i redditi derivanti dai contratti di assicurazione esteri e che operano quali sostituti di imposta su incarico del contribuente o della compagnia estera, nel caso in cui la compagnia non si avvalga della facoltà di provvedere agli adempimenti di sostituzione tributaria». Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, dunque, non vi è simmetria tra i soggetti tenuti ad applicare l'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, *i.e.* tutti i soggetti che intervengono nella riscossione quantunque in assenza di un mandato all'incasso, e i soggetti tenuti ad applicare l'imposta sul valore dei contratti, *i.e.* solo i soggetti che operano come sostituti d'imposta su incarico del contribuente o della compagnia estera. Per una più ampia trattazione del tema cfr. J. Cavallaro, «Polizze estere: chiariti gli obblighi delle banche e delle società fiduciarie», in *Corr. Trib.* n. 45/2012, pag. 3513.

(16) Poiché l'imposta sul valore dei contratti si applica secondo le stesse aliquote previste per l'imposta sulle riserve per effetto del richiamo operato dal comma 2-*sexies* dell'art. 1, del D.L. n. 209/2002, al comma 2 dello stesso articolo, l'incremento introdotto dalla legge di stabilità 2013 deve ragionevolmente intendersi riferito ad entrambe le imposte.

(17) Il relativo versamento doveva essere effettuato entro il 16 novembre 2012, sulla base del valore dei contratti in essere al 31 dicembre 2011. La disposizione si applica in deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie sancito dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

(18) Per ulteriori considerazioni sul punto si rimanda a C. Galli e S. Mancinelli, «Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione e polizze vita», cit., *loc. ult. cit.*

(19) Convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

(20) Cit. nota 6.

(21) A tal fine, secondo la circolare (cfr. par. 3) l'intermediario potrà fare riferimento alle comunicazioni obbligatoriamente rese dalla compagnia LPS ai sensi della normativa di settore.

(22) Par. 3 della circolare.

to l'esatto importo che gli verrà corrisposto, distinguendo tra restituzione dei premi pagati e redditi prodotti, ovvero, al contrario, sia rilevante la materiale corresponsione, da parte della compagnia, del controvalore della polizza. Poiché il prelievo alla fonte che esaurisce l'obbligazione tributaria gravante sulla polizza si perfeziona con l'accredito della prestazione da parte della compagnia, in ossequio al principio di cassa, si ritiene che solo in tale momento la polizza possa considerarsi «liquidata» (23). Pertanto, ipotizzando che la prossima scadenza per il versamento dell'imposta sia il 17 giugno 2013, la stessa non sarà dovuta con riferimento alle polizze per le quali la relativa prestazione sia stata accreditata dalla compagnia LPS, al più tardi, il 17 giugno 2013. Applicando lo stesso principio, qualora la polizza formi oggetto, nel corso del 2013, di riscatti parziali la cui prestazione sia liquidata antecedentemente allo spirare del termine di versamento dell'imposta, si ritiene che la relativa base imponibile debba considerarsi al netto di tali riscatti parziali.

SOLUZIONI OPERATIVE

Recupero dell'imposta sul valore dei contratti

Alla luce di quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 41/E del 2012, l'unico caso in cui il recupero dell'imposta sul valore dei contratti viene attivato **direttamente** dal **contribuente** è quello in cui quest'ultimo, successivamente all'applicazione da parte dell'intermediario dell'imposta sul valore dei contratti, provveda a farsi **liquidare** la **prestazione** direttamente all'**estero**. In tal caso, il **credito** da recuperare dovrà essere evidenziato nella **dichiarazione** dei **redditi** e potrebbero dunque trovare applicazione la **compensazione orizzontale** e la **cessione** a **terzi** del **credito** chiesto a rimborso.

Recupero dell'imposta sul valore dei contratti da parte del contraente

Sia l'imposta sulle riserve sia l'imposta sul valore dei contratti determinano la spettanza di un credito d'imposta da utilizzare in sede di versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-*ter* del D.P.R. n. 600/1973; tuttavia, mentre nel primo caso l'onere dell'imposta grava sulla compagnia LPS e, pertanto, il relativo credito matura a favore di essa, nel secondo caso l'onere grava (in via mediata) sul contraente (24) e sarà dunque quest'ultimo il soggetto legittimato al recupero.

Sebbene il punto non sia stato affrontato, si ritiene che la compensazione con l'imposta sostitutiva possa avvenire sin dal giorno successivo a quello di versamento dell'imposta sul valore dei contratti.

Il tema non ha mai assunto rilevanza pratica con riferimento all'imposta sulle riserve in quanto le compagnie assicurative operano una gestione «per masse» e, essendo fisiologicamente in posizione creditoria (25), è raro che si trovino nella condizione di poter compensare integralmente le imposte sostitutive applicate con quanto precedentemente versato a titolo di imposta sulle riserve.

Dal tenore letterale della norma e dalla struttura del modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770) appare indiscutibile che il credito derivante dal pagamento dell'imposta sulle riserve sia immediatamente fruibile dalla compagnia, senza che essa debba attendere l'esercizio successivo ai fini del consolidamento dello stesso.

Il punto può assumere rilevanza pratica con riferimento all'imposta sul valore dei contratti: dovendosi infatti attuare, in questo caso, una gestione per singolo contratto, può benissimo accadere che il contraente abbia fornito la provvista per l'imposta sul valore dei contratti e si trovi, anche a distanza di pochi giorni (ad esempio, a seguito di riscatti parziali), nella condizione di recuperare integralmente quanto versato e di subire la ritenuta limitatamente alla differenza.

Note:

(23) In senso conforme, Assofiduciaria, circolare COM_2012_087.

(24) Ai fini dell'elaborato, con il termine «contraente» si designa unicamente il contribuente finale, persona fisica, soggetto passivo dell'imposta sostitutiva e dell'imposta sul valore dei contratti; non sono incluse le società fiduciarie, sebbene le stesse possano qualificarsi come soggetti «contraenti». Lo stesso art. 2, comma 2-*sexies*, del D.L. n. 209/2002, afferma che la provvista per il pagamento dell'imposta sul valore delle polizze deve essere fornita dai «contraenti»; si deve tuttavia ritenere che il termine «contraenti», impropriamente utilizzato dal legislatore, debba essere interpretato come «contribuenti», non potendo la fiduciaria essere qualificata come soggetto passivo dell'imposta sul valore delle polizze.

(25) In quanto l'imposta sulle riserve complessivamente corrisposta è sempre maggiore delle imposte sostitutive applicate.

Diversamente, nonostante il comma 2-*sexies* in tema di imposta sul valore dei contratti faccia integrale richiamo al comma 2 in tema di imposta sulle riserve, non si ritiene che il contraente possa attivare, in aggiunta alla compensazione con l'imposta sostitutiva, i meccanismi di compensazione orizzontale e di cessione del credito a disposizione della compagnia assicurativa. Più precisamente, l'art. 1, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 209/2002, prevede che, nel caso in cui l'ammontare delle imposte sostitutive da versare in un determinato anno sia inferiore all'imposta sulle riserve versata per il quinto anno precedente, la differenza possa essere (i) utilizzata in compensazione delle imposte e dei contributi ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, anche oltre il limite di 700.000 euro previsto dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ovvero (ii) ceduta a società del gruppo ai sensi dell'art. 43-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Alla luce dei chiarimenti forniti dalla circolare (26), infatti, la gestione del credito del contraente è affidata unicamente all'intermediario (27) il quale provvede:

– alle dovute compensazioni tra l'imposta sul valore dei contratti e l'imposta sostitutiva, in caso di riscatti parziali o totali;

– al rimborso a favore del contraente dell'eventuale eccedenza pagata a titolo di imposta sul valore dei contratti in caso di riscatto totale o scadenza della polizza;

– al rimborso a favore degli eredi dell'imposta sul valore dei contratti versata dal contraente deceduto (28);

– al rilascio della certificazione attestante i versamenti effettuati in eccedenza a titolo di imposta sul valore dei contratti, nel caso in cui il contraente affidi l'incarico ad un diverso intermediario (29) ovvero nel caso in cui, successivamente al versamento dell'imposta da parte dell'intermediario, la compagnia LPS eserciti l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva. La medesima certificazione deve essere fornita, infine, anche nel caso in cui, successi-

IL PROBLEMA APERTO

Rimborso dell'imposta

Da quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 41/E del 2012, si può evincere che il **rimborso** al **contraente** da parte della **compagnia LPS** dell'**imposta** sul **valore** dei **contratti** sia **parificato** ad un **pagamento** a titolo di **imposta** sulle **riserve**. Dovranno tuttavia essere chiarite le concrete **modalità** di **evidenziazione** in **dichiarazione** e di **recupero** del **maggior credito** derivante dal predetto rimborso. In particolare, dovrà essere chiarito se la compagnia potrà sin da subito attivare i meccanismi di compensazione e cessione dell'eccedenza ad altre società del gruppo, o se, al contrario, essa dovrà attendere cinque anni.

Note:

(26) Cfr. il par. 3.2 della circolare.

(27) Attraverso la gestione del credito da parte dell'intermediario, l'onere finanziario connesso all'anticipazione, dapprima gravante sul contribuente, viene traslato sull'intermediario.

(28) In caso di morte del contraente, poiché l'art. 34 del D.P.R. n. 601/1973, prevede l'esenzione del provento dall'imposta sui redditi, l'imposta versata dall'intermediario utilizzando la provvista fornita dal *de cuius* si trasformerebbe inevitabilmente in credito d'imposta. Si ritiene che tale credito non sia qualificabile come un attributo «della polizza» spettante ai beneficiari, ma piuttosto come un credito del *de cuius* che entra a far parte dell'asse ereditario. I beneficiari della polizza, infatti, al verificarsi dell'evento morte hanno diritto unicamente a ricevere la prestazione (non imponibile) da parte della compagnia, in cui non vi è ragione di ricomprendere anche il credito d'imposta maturato dal *de cuius*. La suddetta interpretazione, confermata da Assofiduciaria nella circolare COM_2012_087, sembra confliggere con quanto affermato dall'Agenzia (par. 3.1 della circolare in commento) secondo cui «qualora la riscossione dell'imposta avvenga nei confronti degli eredi, la sanzione non si applica, in base al principio dell'intrasmissibilità della stessa, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472». Una tale affermazione sarebbe invero giustificabile soltanto attribuendo ai beneficiari (del tutto o in parte diversi dagli eredi) il credito derivante dal pagamento dell'imposta sul valore dei contratti da parte del *de cuius*, posto che ove il credito si attribuisse agli eredi non avrebbe senso riscuotere presso questi ultimi un'imposta il cui pagamento comporterebbe la contestuale formazione di un credito in loro favore.

(29) Qualora, nel corso dell'anno, il mandato all'incasso sia trasferito da un intermediario residente ad altro intermediario residente, si ritiene che il soggetto incaricato del versamento dell'imposta sul valore dei contratti al 31 dicembre dell'anno precedente sia quello presso cui il mandato sussiste al momento della scadenza del termine di versamento. Pertanto, la provvista dovrà essere fornita al nuovo intermediario qualora essa non sia stata fornita all'intermediario il cui mandato è stato revocato; diversamente quest'ultimo, qualora abbia ricevuto la provvista prima della revoca del mandato, dovrà rilasciare al contribuente la certificazione attestante l'avvenuto adempimento, in modo da consentirne la relativa compensazione presso il nuovo intermediario. In senso conforme, Assofiduciaria, circolare COM_2012_087.

vamente al versamento dell'imposta in esame da parte dell'intermediario, il contraente provveda a farsi liquidare la prestazione direttamente all'estero.
In caso di rimborso da parte dell'intermediario, a favore del contraente o degli eredi, dell'eccedenza dell'imposta sul valore dei contratti rispetto all'imposta sostitutiva dovuta, l'intermediario potrà recuperare quanto restituito secondo quanto previsto dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445 (*i.e.*, dai versamenti successivi delle ritenute e imposte sostitutive di analoga natura dovute nello stesso periodo d'imposta).
Alla luce di quanto sopra, l'unico caso in cui il recupero viene attivato direttamente dal contribuente è quello in cui quest'ultimo, successivamente all'applicazione da parte dell'intermediario dell'imposta sul valore dei contratti, provveda a farsi liquidare la prestazione direttamente all'estero. In tal caso, il credito da recuperare dovrà con tutta probabilità essere evidenziato nella dichiarazione dei redditi e potrebbero dunque trovare applicazione la compensazione orizzontale e la cessione a terzi del credito chiesto a rimborso. In proposito sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.
Ugualmente in dubbio appare la possibilità, per il contraente, di attuare la compensazione verticale dell'imposta sul valore dei contratti, in applicazione delle indicazioni fornite dall'Agenzia nella risoluzione 10 aprile 2008, n. 146/E (30), nella quale si affermava che l'eccedenza risultante dall'applicazione dell'art. 2, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 209/2002, può essere utilizzata in compensazione con la stessa imposta sulle riserve. Sebbene si ritiene che non vi siano ostacoli all'attivazione di tale meccanismo di recupero anche per l'imposta sul valore dei contratti, sarebbe auspicabile un chiarimento in tal senso da parte dell'Agenzia.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Periodo transitorio
Per il periodo d'imposta 2011, la **circolare n. 41/E** del 2012 ha prospettato la possibilità per le **compagnie LPS** di optare per il **pagamento retroattivo** dell'**imposta** sulle **riserve** al fine di sollevare il contraente dall'onere di fornire la provvista relativa all'imposta sul valore dei contratti. La circolare lascia dunque intendere che, in presenza di un intermediario residente incaricato della riscossione dei proventi della polizza al 31 dicembre 2011, l'**imposta** sul **valore** dei **contratti** doveva comunque essere corrisposta **entro** il **16 novembre 2012**; in alternativa, su **opzione** della compagnia **LPS**, poteva essere corrisposta l'**imposta** sulle **riserve** entro la stessa data.

Coordinamento tra imposta sulle riserve e imposta sul valore dei contratti

L'introduzione dell'imposta sul valore dei contratti pone taluni interrogativi in merito al coordinamento della stessa con la preesistente imposta sulle riserve.
Nel caso in cui la compagnia LPS opti in corso d'anno per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, l'intermediario fino a quel momento onerato dell'applicazione dell'imposta sul valore dei contratti rilascerà al contraente la certificazione attestante gli importi versati a tale titolo. Secondo quanto affermato dalla circolare (31), in sede di erogazione della prestazione assicurativa, la compagnia dovrà preliminarmente scomputare dall'imposta dovuta gli importi versati dall'intermediario e trattenere poi l'eccedenza, utilizzando il proprio credito che deriva dal versamento dell'imposta sulle riserve. Nel caso in cui l'imposta versata dall'intermediario risulti superiore a quella dovuta dal contraente, la restituzione dell'eccedenza da parte della compagnia LPS comporterà l'attribuzione alla stessa di un credito d'imposta, da utilizzare secondo le regole dell'art. 2 del D.L. n. 209/2002. Sembra dunque che il rimborso al contraente da parte della compagnia LPS dell'imposta sul valore dei contratti sia parificato ad un pagamento a titolo di imposta sulle riserve. Dovranno tuttavia essere chiarite le concrete modalità di evidenziazione in dichiarazione e di recupero del maggior credito derivante dal predetto rimborso. In particolare, dovrà essere chiarito se la compagnia potrà sin da subito attivare i meccanismi di compensazione e cessione dell'eccedenza ad altre società del gruppo ai sensi dell'art. 43-*ter* del D.P.R. n. 602/1973, ovvero se, al contrario, essa dovrà attendere cinque anni.

Note:
(30) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(31) Cfr. par. 3.2.

Periodo transitorio

Per il periodo d'imposta 2011, la circolare (32) ha prospettato la possibilità per le compagnie LPS di optare per il pagamento retroattivo dell'imposta sulle riserve al fine di sollevare il contraente dall'onere di fornire la provvista relativa all'imposta sul valore dei contratti (33). La circolare lascia dunque intendere che, in presenza di un intermediario residente incaricato della riscossione dei proventi della polizza al 31 dicembre 2011, l'imposta sul valore dei contratti doveva comunque essere corrisposta entro il 16 novembre 2012; in alternativa, su opzione della compagnia LPS, poteva essere corrisposta l'imposta sulle riserve entro la stessa data. Tale ultimo versamento, secondo la circolare, sarebbe stato idoneo a qualificare la compagnia LPS come sostituto d'imposta con valenza retroattiva, a decorrere dal 1° gennaio 2011, costituendo un «comportamento concludente». Tuttavia, un'interpretazione in tal senso deve essere necessariamente integrata con quanto previsto dalla normativa che regola l'accesso ai regimi opzionali. In particolare, l'art. 2, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (34), prevede che l'accesso a regimi fiscali opzionali subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è precluso laddove il contraente che si sia avvalso del regime opzionale adottando un comportamento concludente abbia i «requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento» ed «effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile». Orbene, nel caso di specie, il comportamento concludente idoneo all'accesso al regime opzionale poteva essere, semmai, il versamento dell'imposta sostitutiva nel corso del 2011 previa effettuazione delle ritenute sulle prestazioni corrisposte; il pagamento dell'imposta sulle riserve, infatti, rappresenta un obbligo conseguente all'esercizio dell'opzione e non già il comportamento mediante il quale si realizza l'attività del sostituto d'imposta.

Nonostante le predette perplessità, l'adeguamento alle indicazioni della circolare non dovrebbe essere fonte di contestazioni stante il generale principio di tutela dell'affidamento e della buona fede sancito dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 («statuto del contribuente»); si ritiene tuttavia essenziale, ai fini del perfezionamento del regime opzionale, che la compagnia LPS ponga in essere, seppur tardivamente, gli adempimenti formali (*i.e.* comunicazione all'Agenzia dell'esercizio dell'opzione e relativa indicazione nella prima dichiarazione utile dei sostituti d'imposta, Mod. 770) richiesti dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16/2012, pena l'invalidità *ex tunc* del predetto regime, con tutte le conseguenze che ne derivano.

Si attendono, infine, chiarimenti per l'attuazione di quanto affermato nel par. 3.4 della circolare, ove si prevede che «i dati relativi all'imposta dovuta sono indicati nel modello di dichiarazione dei redditi delle società di assicurazione estere». Le incertezze originano dal fatto che le società di assicurazione estere di norma non producono redditi in Italia imponibili in base alla dichiarazione; sarebbe peraltro eccessivo richiedere a tali compagnie la presentazione di una dichiarazione dei redditi ai soli fini dell'indicazione dell'imposta sulle riserve, che dovrebbe essere indicata unicamente nella dichiarazione dei sostituti d'imposta, Mod. 770.

Note:

(32) Cfr. par. 3.4.

(33) Ancorché di cessata attualità, si rileva come la circolare, al fine di evitare la perdita del gettito relativo al periodo d'imposta 2011 nei casi in cui la compagnia LPS optava per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, ha disposto il pagamento retroattivo dell'imposta sulle riserve. Tuttavia, il legislatore ha previsto l'applicazione retroattiva unicamente con riferimento all'imposta sul valore dei contratti e non anche con riferimento all'imposta sulle riserve.

(34) Convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

di **Stefano Loconte**
I edizione - **€ 35,00**

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

"Imposta sostitutiva sui finanziamenti" è l'unica opera che affronta, in maniera completa ed articolata, il tema complesso dell'imposizione indiretta riferibile agli atti ed ai documenti relativi ad operazioni di finanziamento in genere.

L'analisi degli Autori, coordinati dal Prof. Stefano Loconte, fornisce al lettore una visione completa della tassazione indiretta applicabile ai finanziamenti, partendo dalle radici storiche del regime sostitutivo, per poi analizzare il cambiamento del contesto in cui la disciplina è stata dapprima concepita e poi applicata in questi decenni, descrivere parola per parola il contenuto delle disposizioni, approfondirne i requisiti soggettivi ed oggettivi, nonché il presupposto territoriale, affrontare dettagliatamente i relativi adempimenti fiscali (dichiarazioni, versamenti, acconto), commentare o richiamare le sentenza dei giudici di merito e della Suprema Corte nonché i numerosi documenti di prassi e i molteplici interventi dottrinali, operare un raffronto con le imposte di registro, di bollo e ipotecaria, dare ampio spazio al trattamento fiscale degli atti modificativi delle operazioni di credito, definire l'ambito del rinvio ai principi dell'imposta di registro.

L'impostazione molto dettagliata che non trascura, anzi facilita, i profili operativi, fa si che il volume si rivolga non solo agli operatori del settore ma rappresenti un valido strumento anche per i clienti che sono coloro su cui grava spesso l'onere equivalente al tributo sostitutivo data l'usuale clausola dei contratti di finanziamento in base alla quale tutti gli oneri, anche di natura fiscale, inerenti e conseguenti, sono a carico del soggetto finanziato.

Compili subito il coupon, e lo invii **via fax allo 02.82476403.** Può acquistare anche on line su **www.shopwki.it** oppure può contattare l'**Agenzia** della sua zona (www.shopwki.it/agenzie) o rivolgersi alle **migliori librerie** della Sua città.

☐ (00129057) Si, desidero acquistare il volume **Imposta sostitutiva sui finanziamenti** di Stefano Loconte a **€ 35,00**

Cognome e Nome _____ Azienda/Studio _____

Via _____ CAP _____

Città _____

Tel. _____ Fax _____

e-mail (obbligatoria): _____ Cod. cliente _____

Partita IVA _____ C.F. _____

❑ (1002) Pagherò con bollettino postale premarcato sul c.c. n° 412205, intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Gestione abbonamenti Ipsoa, allegato alla fattura

❑ Addebitare l'importo di € ..... sulla mia carta di credito:

❑ Mastercard (16 cifre) ❑ American Express (15 cifre) ❑ VISA (16 cifre) ❑ Diners (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____

Nome e indirizzo titolare carta di credito _____

Timbro e firma _____

TRATTAMENTO DATI PERSONALI
I dati personali saranno registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e saranno trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del Dlgs. 196/03, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

• Diritto di recesso. Clausola di ripensamento ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 185/1999. Decorsi 10 giorni lavorativi dalla data di ricevimento del bene da parte del cliente senza che questi abbia comunicato con raccomandata A.R. inviata a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Milanofiori - Assago (o mediante e-mail, telegramma, telex o facsimile confermati con raccomandata A.R. nelle 48 ore successive), la propria volontà di recesso, la proposta si intenderà impegnativa e vincolante per il cliente medesimo. In caso di recesso da parte del cliente, entro lo stesso termine (10 giorni lavorativi dal ricevimento) il bene dovrà essere restituito per posta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milanofiori, Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI). Le spese di spedizione saranno a carico di Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Y31DV FI

La definizione delle liti ultradecennali pendenti di fronte alla CTC e l'«enigma» della soccombenza

di Gabriele Sepio e Antonio Frediani

L'istituto della definizione delle liti ultradecennali pendenti di fronte alla Commissione tributaria centrale risponde, non solo all'esigenza di rispettare il principio della **ragionevole durata** del **processo**, ma anche alla necessità di **snellire** le **controversie** di fronte ad un organo giudiziale destinato ormai ad esaurire le proprie funzioni. Tra i requisiti per l'accesso all'istituto definitorio, quello della **soccombenza** dell'Amministrazione finanziaria, richiesta nei **primi due gradi** di **giudizio**, ha sollevato fin dal principio alcune problematiche applicative, al punto che il legislatore ha sentito l'esigenza di intervenire con una norma di interpretazione autentica, ammettendo l'accesso alla definizione anche in presenza di una **soccombenza parziale** dell'Amministrazione. Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la **circolare n. 39/E** del 2012 con la quale, a seguito dei chiarimenti forniti dal legislatore, sono state **superate** le precedenti, e più restrittive, **prese** di **posizione** assunte dalla prassi in merito al requisito della **soccombenza**.

La definizione delle liti ultradecennali pendenti di fronte alla Commissione tributaria centrale assume nel generale contesto delle varie manovre condonistiche, aventi ad oggetto le controversie di fronte alla giustizia tributaria, un carattere del tutto peculiare, come emerge anche dalla circolare n. 39/E del 2012 (1). Se pensiamo alla definizione delle liti di valore inferiore a 20.000 euro, introdotta con la Manovra 2011 (2), non stupisce come il legislatore abbia inteso prima di tutto snellire la macchina processuale tributaria dando la possibilità ai contribuenti di chiudere le liti pendenti dietro versamento di una somma rapportata all'ammontare della richiesta erariale oppure all'esito del giudizio. Come abbiamo avuto modo di rilevare in altra sede (3), la definizione delle liti pendenti sopra citata ha in qualche modo anticipato l'ingresso dell'istituto del reclamo e della mediazione che ha interessato proprio le controversie di valore inferiore a 20.000 euro, rafforzando, almeno dal punto di vista degli strumenti offerti dal sistema, la possibilità di attenuare il patologico ricorso alla giustizia tributaria. Quest'ultima è chiamata troppo spesso a sindacare su un rapporto che, interessando il contribuente e un'Autorità amministrativa, potrebbe essere risolto, come avviene nella maggior parte dei Paesi europei, facendo ricorso agli istituti deflativi, ove l'Amministrazione valorizza il proprio ruolo di prima Autorità ad intervenire nel rapporto giuridico tributario ancora prima del giudice.

Fatta questa dovuta premessa, la *ratio* che si lega alla scelta di introdurre uno specifico istituto per la definizione delle liti di fronte alla Commissione tributaria centrale va ricercata, non solo tenendo conto delle indicazioni fornite dal legislatore, ma anche prendendo le mosse dalle peculiarità del-

Gabriele Sepio - *Dottore di ricerca in diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata» - Avvocato in Roma, Studio ACTA*
Antonio Frediani - *Dottore commercialista in Roma, Studio BFC& associati*

Note:
(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(2) Art. 39, comma 12, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.
(3) Sul tema cfr. G. Sepio, «Torna la definizione delle liti pendenti tra nuovi limiti e vecchie questioni interpretative», in *Corr. Trib.* n. 39/2011, pag. 3179.

l'istituto. L'intento principale perseguito con la definizione in esame non è certo solamente quello di snellire il lavoro dei giudici, quanto anche quello di adeguare la durata dei nostri processi agli *standard* europei. Con la disposizione contenuta all'art. 3, comma 2-*bis*, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (4), si intende sanare, dunque, una difficile situazione pregressa, accelerando la cessazione del contenzioso sulle controversie tributarie ancora pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale e incardinate da oltre un decennio. La norma, quantomeno in termini di impostazione generale, trova un fondamento nell'ambito del cd. «giusto processo», cui fa da corollario, appunto, anche il principio della ragionevole durata dello stesso. Tutto questo ha peraltro un chiaro riscontro, sia nella Costituzione (con l'art. 111), sia nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (5) (cd. CEDU), ed è stato accolto anche dalla giurisprudenza tributaria fino ad ispirare la disposizione in esame (6).

Quest'ultima, peraltro, ha sollevato non poche perplessità in merito alla sua compatibilità con i principi comunitari, specie dopo la decisione negativa emessa dalla Corte di giustizia in tema di cd. «condono tombale» a proposito della rinuncia da parte dello Stato italiano alla riscossione di una risorsa propria dell'Unione europea.

La Corte di giustizia, investita della questione pregiudiziale (7), ha, tuttavia, nel caso in esame, sancito la compatibilità della norma con i principi comunitari in ambito IVA, sostenendo l'eccezionalità della disposizione, che non deve, quindi, essere intesa come una rinuncia generale alla riscossione dell'IVA per un dato periodo. Nell'interpretazione della Corte prevale, infatti, la difesa del rispetto della già citata disposizione della CEDU in tema di giusto processo e ragionevole durata dello stesso, nonché la considerazione secondo cui «l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non può contrastare con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio».

Sebbene l'intento sia del tutto lodevole, non sempre la norma con cui è stata introdotta la definizione in esame si presenta coerente con quella che dovrebbe essere, almeno formalmente, la propria *ratio* ispiratrice, dal momento che, come vedremo *infra*, la definizione interessa le sole controversie in cui sia risultata soccombente l'Amministrazione finanziaria. Se è vero, dunque, che si intende tutelare la ragionevole durata dei processi, questo proposito, a rigore, dovrebbe valere a prescindere dall'esito del giudizio e, dunque, dal fatto che nei vari giudizi di merito sia risultata soccombente l'Amministrazione o il contribuente. A ben vedere, tenendo conto che tra i requisiti per l'accesso alla definizione, come vedremo meglio più avanti, vi è la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nei primi due gradi di giudizio, si ha la sensazione che l'obiettivo principale sia quello di risparmiare i costi della giustizia in quelle circostanze in cui, a fronte di due gradi di merito sfavorevoli, la pretesa erariale appaia verosimilmente priva di adeguato fondamento. Non si tratta, dunque, di una forma condonistica, come quella cui siamo stati abituati finora parlando di definizione delle liti pendenti, quanto di una procedura volta all'estinzione automatica *ex lege*, con decreto del Presidente del Collegio, di tutte quelle liti in cui l'Amministrazione potenzialmente potrebbe finire con l'assumersi solo gli oneri processuali senza recuperare alcuna somma dal contribuente. Con l'aggravante che, in

Note:

(4) Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73.

(5) Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, cfr. art. 6, primo comma, della legge di ratifica 4 agosto 1955, n. 848.

(6) Sul punto cfr. Cass., sent. 24 gennaio 2007, n. 1540, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2007, pag. 677, con commento di E. De Roma, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che ammette l'applicabilità del principio del giusto processo anche in ambito tributario, non assumendo in tale contesto alcuna rilevanza la non applicabilità della disciplina in tema di equa riparazione (cd. legge Pinto, n. 89/2001). Il principio costituzionale della ragionevole durata del processo deve ritenersi rivolto non soltanto, in funzione acceleratoria, al giudice quale soggetto processuale ma anche e soprattutto al legislatore ordinario ed al giudice quale interprete della norma processuale (in quanto una lettura «costituzionalmente orientata» delle norme che regolano il processo non può prescindere dal principio in esame, che esprime un canone ermeneutico valevole per ogni disciplina processuale) oltre che a tutti i protagonisti del processo (ivi comprese le parti, che, specie nei processi caratterizzati da una difesa tecnica, devono responsabilmente collaborare a circoscrivere tempestivamente i fatti effettivamente controversi). Sul punto F.A. Genovese, «Definizione delle liti ultradecennali pendenti in Cassazione e in Commissione tributaria centrale», in *Corr. Trib.* n. 32/2010, pag. 2574.

(7) Sent. 29 marzo 2012, causa C-500/10, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, a seguito di ordinanza della Commissione tributaria centrale, Sez. di Bologna, 8 ottobre 2010, n. 1, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2011, pag. 62, con commento di F. Tundo, e *ivi*.

questa circostanza, le spese della giustizia sarebbero il risultato di una sorta di inutile ostinazione da parte della stessa Amministrazione a coltivare cause destinate alla soccombenza della parte erariale, contribuendo ad alimentare la prosecuzione dell'attività di un organo, come la Commissione tributaria centrale, in cui si discutono paradossalmente liti basate su disposizioni abrogate da decenni che spesso, a causa delle lungaggini, finiscono addirittura con l'interessare gli eredi dei contribuenti (8).

Presupposti per la definizione e «soccombenza» processuale dell'Amministrazione finanziaria

La norma limita la propria efficacia alle liti ancora pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale, iscritte a ruolo in primo grado da oltre 10 anni e per le quali, alla data del 26 maggio 2010, non sia stata ancora depositata la sentenza (9).

Quest'ultimo adempimento, nel caso dei procedimenti incardinati presso la Commissione tributaria centrale, potrebbe esaurirsi nel deposito del solo dispositivo, tenendo conto di quanto previsto all'art. 28, secondo comma, del D.P.R. n. 636/1972, salvo che la Commissione non decida di rinviare tale adempimento di non oltre trenta giorni pronunciando un'ordinanza istruttoria (10). Con specifico riferimento al requisito oggettivo previsto per la definizione in esame, invece, va detto che restano escluse le liti aventi ad oggetto istanze di rimborso ovvero la mera spettanza di un'agevolazione. Alla stessa stregua, evidentemente, sono esclusi dal procedimento definitorio anche gli avvisi di accertamento o in rettifica volti a contestare il diritto ad eccedenze d'imposta dalle quali possa derivare, al definitivo esito del processo, l'obbligo di effettuare un rimborso del contribuente.

Il requisito per l'accesso alla definizione delle liti pendenti di fronte alla Commissione tributaria centrale su cui vi è stata maggiore difficoltà di inquadramento è, tuttavia, quello della «soccombenza» dell'Amministrazione finanziaria nei primi due gradi di giudizio.

Va detto, prima di tutto, che la soccombenza di cui si parla deve riguardare obbligatoriamente l'Amministrazione finanziaria dello Stato, escludendo dall'istituto gli enti locali, con le ovvie conseguenze che potrebbero derivarne in termini di legittimità costituzionale della disposizione legislativa (11).

A seguito dell'introduzione della norma i primi commenti offerti dalla prassi hanno fornito un'interpretazione piuttosto restrittiva del termine «soccombenza», riducendo drasticamente anche gli spazi per l'applicazione dell'istituto definitorio. In particolare con la circolare n. 37/E del 2010 (12) si è ritenuto di escludere dalla definizione quei casi in cui l'Amministrazione finanziaria fosse risultata parzialmente vittoriosa, anche in misura minima, richiedendo, dunque, una soccombenza totale.

Tutto questo ha sollevato non poche perplessità fin dal primo momento di entrata in vigore della norma, non solo in considerazione del fatto che il tenore letterale della disposizione in commento non sembrava affatto propendere per un'impostazione interpretativa così restrittiva, ma anche per l'evidente difficoltà di escludere dalla definizione circostanze in cui la soccombenza del contribuente avesse avuto risvolti del tutto marginali rispetto alla lite nel suo complesso.

Con l'emanazione del decreto «Milleproroghe» (13) il legislatore ha opportunamente ritenuto di

Note:

(8) Nello stesso senso si rinvia alle considerazioni di F.A. Genovese, «Definizione delle liti ultradecennali pendenti in Cassazione e in Commissione tributaria centrale», cit., *loc. cit.*, pag. 2574.

(9) Data di entrata in vigore dell'art. 3, comma 2-*bis*, lett. a), del D.L. n. 40/2010. Con specifico riferimento al requisito temporale occorre considerare che vi saranno controversie incardinate anche in base ai criteri previsti in vigenza dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Dal momento che la citata norma è stata abrogata a far tempo dal 1° aprile 1996, è evidente che tutti i procedimenti incardinati in vigenza del vecchio rito processuale tributario sono anteriori al termine decennale e, dunque, al 26 maggio 2000, con l'effetto che integrano inevitabilmente il requisito temporale. Per quanto concerne invece il rito processuale disegnato dal D.Lgs. n. 546/1992, occorrerà fare riferimento alla data del deposito presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale ed accertarsi che questa sia precedente, appunto, al 26 maggio 2000.

(10) Vale la pena rilevare come, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 636/1972, è possibile che i giudici della Commissione tributaria centrale, anziché deliberare immediatamente in camera di consiglio, rinviino la decisione di non oltre trenta giorni pronunciando un'ordinanza istruttoria.

(11) Sul punto, cfr. F. Tundo, «Definizione delle liti in Corte di cassazione e in Commissione tributaria centrale», in *Corr. Trib.* n. 24/2010, pag. 1898.

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

(13) Art. 29, comma 16-*decies*, del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14.

dover intervenire ancora sulla vicenda e, oltre a stabilire il differimento al 31 dicembre 2013 del termine per l'esaurimento dell'attività della Commissione tributaria centrale, ha fornito un'interpretazione autentica delle disposizioni sulla soccombenza in precedenza introdotte, in particolare smentendo l'interpretazione della prassi e chiarendo che il predetto requisito deve essere inteso in senso parziale. Si legge infatti nel decreto «Milleproroghe» che la norma «si interpreta nel senso che (...) nel caso di soccombenza, anche parziale, dell'Amministrazione finanziaria nel primo grado di giudizio, la mancata riforma della decisione di primo grado nei successivi gradi di giudizio determina l'estinzione della controversia ed il conseguente passaggio in giudicato della predetta decisione».

SOLUZIONI OPERATIVE

Soccombenza totale o parziale dell'Amministrazione finanziaria

Si legge nel D.L. n. 216/2011 che la norma sulla definizione delle liti utradecennali pendenti in Commissione tributaria centrale si interpreta nel senso che, nel caso di **soccombenza**, anche parziale, dell'**Amministrazione** finanziaria nel **primo grado** di **giudizio**, la **mancata riforma** della **decisione** di primo grado nei successivi gradi di giudizio determina l'estinzione della controversia ed il conseguente **passaggio in giudicato** della predetta decisione. Tale norma di interpretazione autentica non produce **alcun effetto** con riferimento alla definizione agevolata delle controversie ultradecennali pendenti in Corte di **cassazione**, per le quali la definizione si rende possibile solo a condizione che l'esito dei precedenti gradi di giudizio, ivi incluso quello in Commissione tributaria centrale, sia conforme e totalmente soccombente per l'Amministrazione finanziaria.

Al fine di evitare equivoci sul tema è opportuno precisare che la norma di interpretazione autentica non produce alcun effetto con riferimento alla definizione agevolata delle controversie ultradecennali pendenti in Corte di cassazione, per le quali la definizione si rende possibile solo a condizione che l'esito dei precedenti gradi di giudizio (ivi incluso quello in Commissione tributaria centrale) sia conforme e totalmente soccombente per l'Amministrazione finanziaria; anche la legittimità di questa norma è stata confermata dalla Corte di giustizia europea, investita della questione pregiudiziale (14).

Soccombenza parziale dell'Amministrazione e limiti alla riforma della sentenza di primo grado

In seguito all'intervento di interpretazione autentica del legislatore, l'Amministrazione finanziaria ha emanato un'ulteriore circolare, la n. 39/E del 2012 in commento, in cui si affrontano molte delle questioni controverse che emergono dal procedimento previsto per il perfezionamento della definizione, a partire dalla portata da assegnare al termine «soccombenza parziale».

La citata prassi, nel commentare l'interpretazione fornita dal legislatore, rileva prima di tutto che sarebbero escluse dalla definizione automatica le controversie in cui la decisione di secondo grado parzialmente sfavorevole non confermi esattamente la decisione di primo grado parzialmente sfavorevole. Al riguardo, infatti, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, il riferimento contenuto all'art. 29, comma 16-*decies*, del D.L. n. 216/2011, stando al quale è richiesta «la mancata riforma della decisione di primo grado nei successivi gradi di giudizio», confermerebbe l'esigenza secondo cui, per accedere alla definizione, sarebbe necessaria una precisa conferma della pronuncia emessa sul ricorso introduttivo del giudizio.

Si tratta di un'impostazione che, tuttavia, appare eccessivamente rigida e che potrebbe dare luogo ad un'ingiustificata esclusione di talune fattispecie dall'ambito applicativo della definizione in esame. Prendendo in considerazione il presupposto secondo cui la decisione di primo grado debba presentare una soccombenza, anche parziale, dell'Amministrazione, il successivo richiamo da parte del legislatore alla «mancata riforma della decisione di primo grado nei successivi gradi di giudizio» andrebbe letto con specifico riferimento a quelle parti della pretesa erariale sulle quali il giudice si sia pronunciato in senso favorevole al contribuente sia in primo che in secondo grado. Immaginiamo, sol-

Nota:

(14) Corte di giustizia UE, 29 marzo 2012, causa C-417/10; Cass., Ord. 4 agosto 2010, n. 18055, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

tanto per fare un esempio, una controversia in cui, su una delle due contestazioni contenute nell'atto, sia risultata soccombente l'Amministrazione finanziaria. In questo caso, laddove il giudice di secondo grado dovesse, non solo confermare la sentenza di primo grado, ma decidere anche per una soccombenza integrale dell'Amministrazione, non si vedono davvero le ragioni per cui si debba escludere tale circostanza dalla definizione in esame. In sostanza, tenendo conto di quanto in precedenza rilevato con riferimento alla *ratio* della norma, la corrispondenza tra la decisione di primo e secondo grado richiesta dal legislatore dovrebbe riguardare prevalentemente le domande e le eccezioni specifiche proposte dal contribuente e accolte dal giudice, con relativa soccombenza dell'Ufficio. Per questa ragione non si ritiene di dover condividere il passaggio della circolare in commento secondo cui dovrebbe escludersi l'accesso alla definizione in presenza di una «decisione di primo grado parzialmente sfavorevole all'Amministrazione finanziaria, che sia stata riformata dal giudice di secondo grado con una pronuncia totalmente sfavorevole alla stessa».
Maggiormente condivisibili sono invece le riflessioni contenute nella circolare, ove si circoscrive la definizione della lite ai soli casi in cui la conferma in appello della sentenza di primo grado riguardi le medesime domande giudiziali su cui si sia pronunciato favorevolmente il giudice di prime cure. Pertanto, a rigore, dovrebbe escludersi la definibilità della lite nei casi in cui il giudice di primo grado abbia accolto, ad esempio, la prima delle domande avanzate dal contribuente con il ricorso, mentre il giudice di appello si sia pronunciato favorevolmente solo sulle altre domande giudiziali, esprimendosi negativamente in merito alla prima. Il riferimento alla domanda giudiziale su cui accertare l'«identità» della soccombenza dovrà inoltre essere valutato con specifico riferimento al *petitum,* senza che possa incidere in qualche modo sul requisito previsto dal legislatore la *causa petendi*, ovvero la ragione per la quale il giudice abbia inteso accogliere la decisione di primo grado. In altre parole, laddove il giudice di appello sul medesimo *petitum* confermi il giudizio di primo grado basandolo su motivazioni diverse, il requisito della soccombenza richiesta per entrambi i giudizi non verrebbe meno.
Per questo motivo, argomentando *a contrario*, sono da ritenere esclusi dal procedimento definitorio in esame tutti quei casi in cui manchi una precisa conferma da parte del giudice d'appello di quella parte della sentenza in cui risulti la soccombenza dell'Amministrazione. In questi termini, condividendo l'impostazione seguita dalla circolare in commento, vanno dunque escluse dalla definizione quelle decisioni di primo grado totalmente sfavorevoli all'Amministrazione finanziaria nei casi in cui la sentenza sia stata riformata dal giudice di secondo grado con una pronuncia totalmente o parzialmente favorevole alla stessa. Sono escluse altresì anche le decisioni di primo grado parzialmente sfavorevoli all'Amministrazione finanziaria e riformate dal giudice di secondo grado con una pronuncia totalmente favorevole alla parte erariale.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Controversie escluse dalla definizione
Sono da ritenere **esclusi** dalla **definizione** delle **liti** ultradecennali pendenti tutti quei casi in cui manchi una precisa conferma da parte del giudice d'appello di quella parte della sentenza in cui risulti la soccombenza dell'Amministrazione. In questi termini, condividendo l'impostazione seguita dalla **circolare n. 39/E** del 2012, vanno dunque escluse dalla definizione quelle **decisioni** di **primo grado** totalmente **sfavorevoli** all'Amministrazione finanziaria nei casi in cui la **sentenza** sia stata **riformata** dal giudice di secondo grado con una pronuncia totalmente o parzialmente favorevole alla stessa. Sono escluse altresì anche le **decisioni** di primo grado **parzialmente sfavorevoli** all'Amministrazione finanziaria e **riformate** dal giudice di secondo grado con una pronuncia totalmente favorevole alla parte erariale.

Impugnabilità del decreto di estinzione ed effetti processuali della definizione

Una volta integrati tutti i requisiti previsti dalla norma, compreso quello della soccombenza, sul quale ci siamo soffermati *supra*, si manifesta *ex lege* l'effetto processuale rappresentato dall'estinzione della controversia a seguito del decreto «assunto dal presidente del collegio o da altro compo-

nente delegato», che sancisce l'automatica definizione della lite (art. 3, comma 2-*bis*, lett. a, del D.L. n. 40/2010) e, dunque, la cessazione della materia del contendere.

Il decreto, poiché dichiara, appunto, la cessazione della materia del contendere derivante della definizione, assume il medesimo contenuto decisorio dell'ordinanza prevista dal primo comma dell'art. 27 del D.P.R. n. 636/1972. Questo aspetto, rilevato puntualmente anche nella circolare in commento, comporta che il provvedimento di estinzione debba essere comunicato alle parti, ai sensi dell'art. 27 del D.P.R. n. 636/1972, «a mezzo di raccomandata a cura della segreteria». La definitività dell'estinzione si avrà qualora, «entro 60 giorni dalla predetta comunicazione, non venga da una delle parti avanzato ricorso al collegio con formale istanza notificata alla controparte». Data la descritta natura del decreto, ciascuna parte potrà presentare reclamo al collegio entro 60 giorni dalla sua comunicazione, da calcolarsi a far tempo dall'avvenuta ricezione da parte del reclamante, il quale, in linea di massima, e salvo qualche criticità di cui diremo immediatamente, dovrebbe essere l'Amministrazione finanziaria (per quest'ultima vi sarà, infatti, un effettivo interesse a verificare la presenza dei presupposti per la definizione, dal momento che il perfezionamento dell'istituto in esame comporta l'impossibilità di difendere la pretesa erariale nei successivi gradi di giudizio).

L'effetto estintivo emerge, peraltro, piuttosto chiaramente dalle indicazioni fornite dal legislatore. Sul punto l'art. 29, comma 16-*decies*, del D.L. n. 216/2011, specifica che «la mancata riforma della decisione di primo grado nei successivi gradi di giudizio determina l'estinzione della controversia ed il conseguente passaggio in giudicato della predetta decisione». Dal tenore della norma si evince, dunque, che, a fronte della definizione, si dovrebbe verificare il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado. Tale conseguenza non sembra essere in linea con la decisione della Corte di giustizia europea la quale, con la sent. 29 marzo 2012, causa C-500/10 (15), nel confermare la conformità ai principi comunitari della definizione in commento, ha precisato che la conseguente estinzione automatica della controversia «produce il passaggio in giudicato della decisione di secondo grado, nonché l'estinzione del credito rivendicato dall'Amministrazione tributaria». Tale contraddizione è stata sottolineata anche dall'Amministrazione finanziaria nella circolare in esame, secondo la quale l'estinzione della controversia verificatasi a seguito della definizione automatica determinerebbe, in ogni caso, il passaggio in giudicato della decisione di secondo grado. Sul punto l'Amministrazione rileva che probabilmente l'asimmetria che si registra tra la norma e la decisione della Corte di giustizia dovrebbe risiedere nel significato dell'interpretazione autentica contenuta nella prima, la quale richiederebbe, ai fini della definizione, che, in caso di sentenza di primo grado parzialmente sfavorevole all'Amministrazione finanziaria, la sentenza d'appello non ne stabilisca la riforma.

Al di là delle possibili ragioni che potrebbero giustificare la contraddizione segnalata va detto che, in ogni caso, la norma sembra esprimere piuttosto chiaramente la volontà del legislatore di associare gli effetti processuali scaturenti dalla definizione a quanto deciso dai giudici di primo grado. Tuttavia,

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Passaggio in giudicato della sentenza

Dal tenore del **D.L. n. 216/2011** si evince che, a fronte della **definizione** delle **liti**, si dovrebbe verificare il **passaggio in giudicato** della **sentenza** di **primo grado**. Tale conseguenza non sembra essere in linea con la decisione della **Corte UE** la quale, nel confermare la conformità ai principi comunitari della definizione in commento, ha precisato che la conseguente estinzione automatica della controversia produce il **passaggio in giudicato** della decisione di **secondo grado**, nonché l'**estinzione** del **credito** rivendicato dall'Amministrazione tributaria. Tale contraddizione è stata sottolineata anche dall'Agenzia delle entrate nella **circolare n. 39/E** del 2012, secondo la quale l'**estinzione** della controversia verificatasi a seguito della definizione automatica determinerebbe, in ogni caso, il **passaggio in giudicato** della decisione di **secondo grado**.

Nota:

(15) Cit. nota 7.

a prescindere dal fatto che possa ritenersi passata in giudicato la sentenza di primo o secondo grado (il che in molti casi potrebbe non fare differenza visto l'espresso richiamo ad una «mancata riforma» del giudizio di primo grado), resta qualche dubbio in merito agli effetti processuali legati a quella parte della controversia che abbia visto, sia pure parzialmente, vittorioso l'Ufficio. Prima dei chiarimenti forniti dal legislatore con l'interpretazione autentica, l'applicabilità della definizione in presenza di una totale soccombenza dell'Amministrazione non avrebbe generato particolari criticità, dal momento che la sentenza di primo grado, nel passare in giudicato, avrebbe confermato il rigetto della pretesa erariale.

Poiché la definizione, tuttavia, potrebbe interessare anche casi di soccombenza parziale, verrebbe da chiedersi quali sono i riflessi sulla parte della controversia in cui, invece, risulti parzialmente soccombente il contribuente. L'estinzione della controversia e il conseguente passaggio in giudicato della sentenza provocherebbe come conseguenza diretta il cristallizzarsi della decisione sfavorevole al contribuente al quale, a causa dell'automatismo della definizione, verrebbe preclusa, comunque, la possibilità di scegliere se avvalersi o meno dell'istituto definitorio e se, dunque, proseguire il giudizio al fine di far valere le proprie ragioni. A questa riflessione si lega quanto rilevato dalla stessa Corte di giustizia nella decisione sopra indicata (16), secondo cui ulteriore effetto della definizione è l'estinzione del credito rivendicato dall'Amministrazione finanziaria senza, tuttavia, alcun riferimento, da parte dei giudici comunitari, alle ipotesi di soccombenza parziale. A meno di non voler seguire alla lettera l'indicazione della Corte di giustizia e trascinare con l'estinzione tutto il credito rivendicato dall'Amministrazione, a prescindere dal fatto che quest'ultima sia risultata o meno soccombente, il percorso scelto dal legislatore per il perfezionamento dell'istituto non sembra affatto esente da critiche.

IL PROBLEMA APERTO

Soccombenza parziale del contribuente

Poiché la definizione delle liti ultradecennali pendenti potrebbe interessare anche casi di soccombenza parziale, verrebbe da chiedersi quali sono i riflessi sulla parte della controversia in cui, invece, risulti parzialmente soccombente il contribuente. L'estinzione della controversia e il conseguente passaggio in giudicato della sentenza provocherebbe come conseguenza diretta il **cristallizzarsi** della **decisione sfavorevole** al **contribuente** al quale, a causa dell'**automatismo** della **definizione**, verrebbe **preclusa**, comunque, la **possibilità** di **scegliere** se avvalersi o meno dell'**istituto definitorio** e se, dunque, **proseguire** il **giudizio** al fine di far valere le proprie ragioni.

Nota:
(16) Corte di giustizia UE, causa C-500/10 del 2012, cit.

MASTER IPSOA

Tagliati su misura
per la tua professione!

IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

Master full-time

TRIBUTARIO
Milano: 14 ottobre 2013 – 27 giugno 2014

Per prenotare il tuo colloquio:
Tel. 02/82476.258
E-mail: formazione.ipsoa@wki.it

STAGE GARANTITO AL 100% DEI PARTECIPANTI

Master di specializzazione

FISCO

- **IVA**
  Milano, Marina di Massa
- **Dall'accertamento al processo tributario**
  Milano, Palermo, Avezzano
- **Scuola Praticante Dottore commercialista**
  Firenze, Palermo
- **Transfer Pricing**
  Milano, Vicenza
- **Transfer Pricing Avanzato**
  Milano

DIRITTO

- **Diritto societario**
  Milano, Roma
- **Fallimento e procedure concorsuali**
  Milano, Roma, Genova, Parma, Vicenza
- **Domestic and International Banking law**
  Milano

LAVORO

- **Gestione dei rapporti di lavoro nella crisi aziendale**
  Vicenza, Reggio Emilia, Torino
- **Gestione dei conflitti aziendali e delle relazioni industriali**
  Bologna
- **Amministrazione del personale**
  Milano, Roma

GESTIONE D'IMPRESA

- **Contabilità e bilancio**
  Milano, Roma
- **Credit Management**
  Milano

AMBIENTE ED ENERGIA

- **Diritto Ambientale**
  Milano
- **Consulente e Responsabile ambientale**
  Verona, Napoli, Firenze

Y79DU_FORM

Per conoscere i programmi e le date
www.ipsoa.it/master

Informazioni e iscrizioni:
Scuola di formazione Ipsoa
Tel. 02/82476.298-831
E-mail: formazione.ipsoa@wki.it

ASFOR SOCIO ORDINARIO

* Legge di stabilità: porte aperte per la rivalutazione di aree fabbricabili

di Tommaso Lamedica

La «legge di stabilità 2013» (la n. 228 del 24 dicembre 2012), con una semplice e inaspettata riapertura di termini, riaccende le luci su alcune disposizioni - non più applicabili - che hanno consentito, in diverse occasioni, la rivalutazione (con riferimento a certe date) dei valori di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola.
Un vecchio copione, dunque, analogo nella sostanza e, da sempre, finalizzato alla attenuazione dello *spread* tra il valore storico del terreno e quello attuale (e, perciò, sulle dimensioni della plusvalenza tassabile ai fini IRPEF).
Cosa è accaduto con l'intervento della «legge di stabilità»?
È accaduto che (con poche e scarne disposizioni contenute nel comma 473 dell'art. 1) alcune scadenze, già scritte in precedenti testi normativi e, ovviamente, già scadute, sono state, semplicemente, prorogate.
La traccia essenziale del quadro normativo attualizzato può essere così raffigurata.
L'ordinamento delle imposte consente, agli effetti della determinazione delle plusvalenze (e minusvalenze) realizzate da persone fisiche - inquadrabili tra i «redditi diversi» (art. 67, comma 2, lett. a) e b), del T.U.I.R.) -, che per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2013 può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia di stima giurata, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (4%).
Diciamo ancora che la redazione della perizia e il giuramento della stessa devono essere effettuati entro il 30 giugno 2013, così pure che, entro tale data, deve essere effettuato il versamento della prevista imposta sostitutiva (peraltro rateizzabile con interessi moratori comunque accettabili).
La replica della rappresentazione agevolativa riduce al minimo le zone di perplessità interpretative.
Si potrà, forse, discutere in ordine a qualche punto del problema. Ma non più di tanto.
Si potrà, ad esempio, confrontarsi sul momento in cui l'area può considerarsi edificabile. È pensabile che la risposta vada nel senso che l'area è considerata edificabile in quanto un idoneo strumento urbanistico la considera tale. E, allora, su questo versante, la risposta concreta impatta sicuramente - e trova una valida argomentazione - con le disposizioni contenute nello schema normativo espresso dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, che, con le previsioni contenute nel comma 2 dell'art. 36, dovrebbe avere eliminato ogni contrasto interpretativo fra l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza. I connotati che caratterizzano un'area fabbricabile sembrano infatti decisamente definiti.
Si potrebbe ancora - e sempre a titolo esemplificativo - discutere se, come e quando un'area di risulta, cioè un'area consequenziale ad una demolizione (anche parziale) di un edificio preesistente, possa generare la edificabilità dell'area. Se ne è discusso, in passato, e, sia pure con qualche difficoltà, si è trovata giustificabile la pretesa che - per la qualificazione dell'area - sia necessario l'abbattimento totale dell'edificio e, perciò, la liberazione assoluta dell'area.
La nostra nota informativa potrebbe fermarsi a questo punto.
Ma due questioni particolari meritano di essere messe in evidenza.
La prima è legata alla molteplicità delle occasioni offerte dal legislatore - nel corso degli anni - per consentire la «ripetizione» della rivalutazione al solo fine di tenere «aggiornato» (il più possibile) il valore dell'area da contrapporre, prima o poi, al valore di realizzo della stessa e, perciò, alla quantificazione della plusvalenza definitiva.
Ma questa «ripetizione» della rivalutazione può giustificare una rideterminazione «al ribasso»?
È ragionevole una risposta affermativa, ovviamente, sempre che la «svalutazione» sia giustificabile da obiettive condizioni (potrebbe essere il caso di un crollo persistente del mercato immobiliare).
Sarebbe, così, in siffatte situazioni, più che giustificato riconoscere al contribuente il diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva in precedenza corrisposta.
Detto questo, non sembra inutile considerare che, anche in occasione della «stima di valore 2013»,

possa esserci spazio per guadagnare (sempre se esistente una valutazione precedente) il diritto al rimborso parziale dell'imposta sostitutiva antecedentemente assolta.
E la flessione dei valori nell'attuale mercato immobiliare sembra possa giustificare il perito nella formulazione della stima attuale.
La seconda considerazione è legata al fatto che l'offerta della rideterminazione del valore dell'area non è obbligatoria. È, soltanto, un'opportunità concessa al contribuente.

GLI ALTRI ASTERISCHI

- «"Redditometro": non tutto è immediatamente utilizzabile», in CT n. 1/2013, pag. 74
- «Redditest: coinvolti i nuclei familiari. Ma quali?», in CT n. 48/2012, pag. 3750
- «Ancora un caso di forza maggiore per l'inapplicabilità delle sanzioni», in CT n. 41/2012, pag. 3218
- «Una inusuale non punibilità per causa di forza maggiore», in CT n. 40/2012, pag. 3141
- «Cumulo di sospensioni nel periodo feriale?», in CT n. 32/2012, pag. 2501
- «Raddoppio dei termini per l'accertamento: tra legge delega e Corte costituzionale», in CT n. 25/2012, pag. 1962
- «Una legge delega per l'abuso del diritto», in CT n. 24/2012, pag. 1886
- «Per l'abuso del diritto è pronta una legge delega», in CT n. 16/2012, pag. 1253
- «Abuso del diritto: la Cassazione torna sulla rilevanza penale, ma …», in CT n. 14/2012, pag. 1085
- «Decreto semplificazioni fiscali e rateizzazione del debito d'imposta», in CT n. 13/2012, pag. 1000
- «"Decreto Monti": quattro punti meritevoli di attenzione», in CT n. 1/2012, pag. 73

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Tutte le ultime novità su ACCERTAMENTO SINTETICO, ANTIRICICLAGGIO E SANZIONI

GUIDE OPERATIVE

IPSOA presenta tre importanti novità editoriali che si concentrano sui principali temi che hanno subito sensibili novità come l'accertamento sintetico, l'antiriciclaggio e le sanzioni.

Tre guide operative che accompagnano i professionisti nella consulenza per la prevenzione e la gestione del contenzioso.

QUESTI VOLUMI SARANNO TUOI ANCHE ONLINE.
Acquistandoli avrai diritto a consultarli gratuitamente su
www.lamiabiblioteca.com
LA MIA BIBL/OTECA
LA PRIMA BIBLIOTECA PROFESSIONALE IN THE CLOUD

Sconto 15% per l'acquisto in pacchetto

157,50 euro

anziché 185,00 euro

ANTIRICICLAGGIO / 65,00 euro

Autori: Capolupo Saverio, Carbone Michele, Sturzo Gaspare, Battaglia Sergio Maria;

Strumento indispensabile sia per coloro che sono già padroni della disciplina e intendono aggiornarsi in modo rapido e completo, sia per chi vi si avvicina per la prima volta e vuol disporre di un testo di agevole comprensione, che presenti il quadro giuridico di riferimento, sia internazionale che domestico, e gli aspetti di carattere sostanziale relativi agli adempimenti di professionisti, intermediari ed altri operatori economici.

SANZIONI / 80,00 euro

Autori: Fanelli Roberto

La panoramica completa del sistema sanzionatorio fiscale, nonché dei connessi comparti "parafiscali" (come quello delle violazioni contributive e relative alle norme civilistiche in tema societario), penali e relativi alla responsabilità amministrativa delle società e degli enti.

ACCERTAMENTO SINTETICO / 40,00 euro

Autori: Parisi Paolo

La disciplina dell'accertamento sintetico sia nella versione previgente sia in quella attuale. I passaggi salienti del testo si riferiscono alla tipologia di presunzione su cui si fonda l'accertamento sintetico, ai rapporti e alle correlazioni che questo metodo accertativo ha con il cosiddetto redditometro, alle strategie difensive che il contribuente può porre in essere.

Può chiamare il servizio informazioni commerciali
tel. 02.82476794

Può contattare l'Agenzia della sua zona
www.ipsoa.it/agenzie

Può acquistare on line su www.shopwki.it

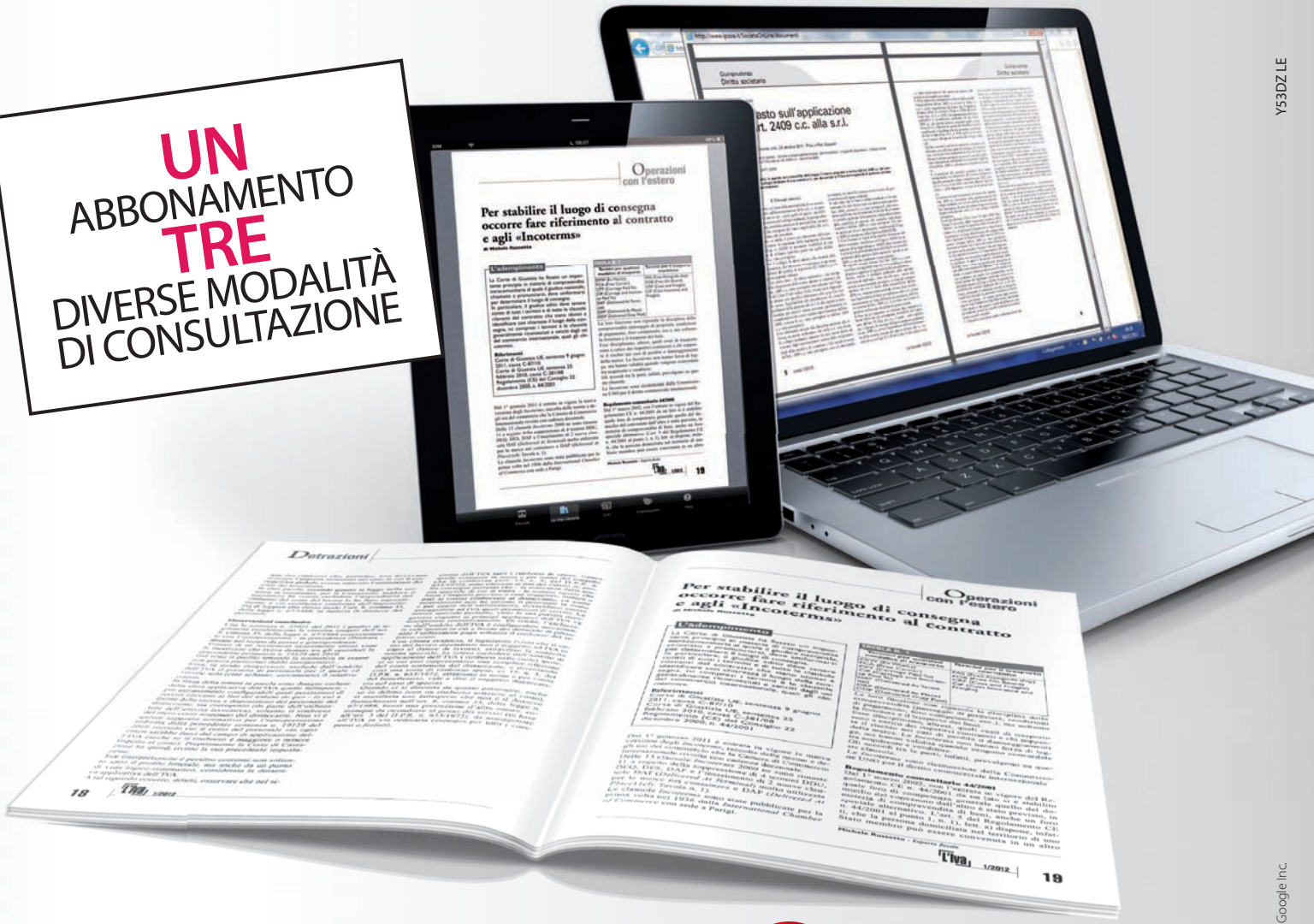
Può rivolgersi alle migliori librerie dell sua città

Y28DZ FI

RIVISTEIPSOA2013

L'offerta completa e autorevole sempre con te.

UN ABBONAMENTO **TRE** DIVERSE MODALITÀ DI CONSULTAZIONE



Y53DZ LE

RIVISTA CARTACEA

Tutto ciò che è compreso nell'abbonamento sulla tua scrivania.

VERSIONE TABLET — NOVITÀ

Scarichi i fascicoli in anteprima, effettui ricerche, inserisci note, invii pagine ed articoli: tutto in mobilità!

*Per accedere alla versione tablet basta scaricare **l'app gratuita Edicola Professionale** - disponibile su AppStore, SamsungApps, Google Play o Amazon Store - ed inserire all'interno username e password di registrazione al sito Ipsoa.*

VERSIONE WEB

Dal tuo PC o notebook scarichi l'ultimo numero ancora in fase di stampa, accedi agli arretrati in PDF e navighi all'interno di un immenso patrimonio dottrinale.

Per accedere al servizio basta autenticarsi sul sito Ipsoa con username, password e codice cliente, ed accedere alla sezione I TUOI ABBONAMENTI presente nella tua Home Page Personale.

Apple e iPad sono marchi di Apple Inc. – Android è un marchio di Google Inc.

Scopri tutte le offerte su www.ipsoa.it/riviste2013

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer