
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI MACERATA
FACOLTA' DI ECONOMIA

ELEMENTI DI
DIRITTO TRIBUTARIO



Prof. Giuseppe RIPA

Diritto tributario e fiscalità d'impresa

INDICE

Capitolo 1	4
1.1 Diritto Tributario: principi basilari	4
Capitolo 2	7
2.1 Gerarchia delle fonti	7
Capitolo 3	17
3.1 Atti e provvedimenti della pubblica amministrazione	17
Capitolo 4	21
4.1 A cosa serve l'interpretazione.	21
4.2 L'interpretazione della norma tributaria	23
4.3 Interpretazione sul merito.	24
Capitolo 5	30
5.1 Presupposto d'imposta	30
5.2 Anomalie del presupposto d'imposta	43
Capitolo 6	44
6.1 I poteri dell'amministrazione finanziaria sulla liquidazione della dichiarazione dei redditi - L'accertamento.	44
6.2 Solidarietà	50
6.3 Le presunzioni	52
6.4 Studi di settore.	56
6.5 La prova contraria	57
6.6 Natura dell'avviso d'accertamento.	60
6.7 Accertamento Bancario	62
Capitolo 7	80
7.1 Strumenti ante processo tributario	80
7.2 L'autotutela	87
7.3 La conciliazione	97
Capitolo 8	100
8.1 Il processo tributario	100
8.2 Competenza territoriale	104
8.3 Quali sono gli atti impugnabili?	104
8.4 Cosa deve contenere il ricorso?	108
8.5 La sospensione	115
8.6 Le prove	117
8.7 Rapporto tra giudicato penale e processo tributario	118
Capitolo 9	123
9.1 La riforma dei reati tributari	123
9.2 Le false fatturazioni	128
9.3 Le altre ipotesi di reato	129

CAPITOLO 10	131
10.1 La riforma delle sanzioni tributarie non penali	131
10.2 Rilevanza dell'elemento soggettivo nell'applicazione della sanzione tributaria ed onere della prova	133
10.3 Il procedimento di irrogazione delle sanzioni	135
CAPITOLO 11	139
11.1 I V A	139
11.2 Art.26, D.P.R.633/72	143
11.3 L'imposta di registro	149
CAPITOLO 12	152
12.1 L'irap	152
12.2 Istituzione dell'imposta.	153
L'articolo 1 istituisce l'Irap e ne definisce i caratteri essenziali:	153
12.3 Valore della produzione.	154
12.4 Periodo d'imposta.	155
12.5 Spettanza dell'imposta.	156
12.6 Soppressione di taluni tributi e contributi.	156
12.7 Soggetti passivi dell'Irap.	157
12.8 Soggetti esclusi.	159
12.9 Cenni generali sulla base imponibile.	162
12.10 Base imponibile dei soggetti esercenti attività d'impresa.	164

Capitolo 1

1.1 Diritto Tributario: principi basilari

Definiamo da subito le tre tipologie di tributi:

- *Imposta*: prelievo coattivo di ricchezza effettuato dalla Stato ai contribuenti in base alla loro capacità contributiva (ricade nella definizione dell'art. 23);
- *Tassa*: è la controprestazione interposta in una relazione sinallagmatica (non ricade nella definizione dell'art. 23, pertanto non si può invocare ricorso per legittimità costituzionale);
- *Contributo*: è un tributo pagato che non necessariamente determina una controprestazione.

Prima di addentrarci nelle fonti del diritto, ricordiamo quali sono i requisiti fondamentali della norma giuridica:

- Positività: la norma è posta per migliorare le condizioni sociali;
- Effettività: la norma deve essere rispettata dai consociati;
- Coercibilità: la mancata applicazione della norma comporta una sanzione;
- Astrattezza: la norma non definisce un caso concreto;
- Generalità: la norma è applicata in via interpretativa ogni volta che la fattispecie del caso richiama l'uso di quella norma.

La tribù dà origine al fenomeno consociativo e attraverso una fase di regolamentazione arriva alla *disposizione giuridica*; da questa, in seguito all'attività interpretativa dei giuristi, si arriva alla norma giuridica.

I principi alla base dell'ordinamento giuridico sono:

- *Principio d'eguaglianza della legge*, sancito dall'art.3 della Cost., che diventa principio di ragionevolezza, perché spetta al Legislatore unificare i trattamenti riservati ai cittadini o modificarli (art.3 Cost. 2° comma)
- *Principio d'irretroattività della legge* (art.25 Cost.): nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto

commesso; nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge (riserva assoluta di legge).

I principi basilari del diritto tributario, sono invece:

- *Principio della solidarietà contributiva* (art.53 Cost.): “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato al criterio della progressività.”L’esigenza di imporre tributi è assolutamente necessaria e tale compito spetta al Governo che lo esercita in osservanza dei principi di solidarietà ed equità sociale. Il sacrificio economico del cittadino è bilanciato dal vantaggio che deriva dalla possibilità di fruire dei servizi pubblici.
- *Principio che la prestazione può essere imposta solo dal parlamento* (art.23 Cost.): “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. Si sancisce una riserva di legge relativa che ha lo scopo di evitare che a carico dei cittadini si possano imporre obblighi di fare o di dare soprattutto a carico dell’esecutivo. La libertà personale o il patrimonio del cittadini si possono limitare solo per esigenze di tutta la collettività ma, a questa restrizione si può dar luogo solo per il tramite dell’organo rappresentativo della volontà popolare. Lo stesso Statuto del contribuente prevede all’art. 4 il divieto di imporre nuovi tributi attraverso decreto legge. Neanche il decreto ministeriale è atto ad indicare un nuovo tributo, essendo esso una norma di secondo grado.
- La classificazione gerarchica delle fonti coesiste con il *principio di competenza* che deroga alla gerarchia delle fonti: la disciplina di una determinata materia può essere demandata ad una specifica fonte. In tal caso non ha importanza se c’è una fonte di grado superiore, in quella specifica materia l’unica fonte che può operare è quella prevista dalla norma di rinvio.

- *Principio d'equità.* Poiché la norma è generale ed astratta, essa non può adattarsi alla tipicità del caso e potrebbe dar luogo a sanzioni inique. L'equità come fonte del decreto ha la funzione di legittimare il giudice a disapplicare la norma di legge ogni qual volta apparisse iniqua. Nel nostro ordinamento l'equità non è fonte di diritto. Il giudice può applicare il criterio equitativo solo se le parti in causa l'autorizzano (ma solo per i diritti disponibili)
 - *Principio d'imparzialità della Pubblica Amministrazione* (art.97 Cost.) “I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge”.
- L'Amministrazione Finanziaria deve pretendere le imposte secondo imparzialità: ricostruzione del reddito effettivo.

Capitolo 2

2.1 Gerarchia delle fonti

➤ *Fonti di livello Costituzionale:*

- 1) *COSTITUZIONE*: complesso di regole fondamentali di una certa organizzazione sociale, che è lo Stato. Atto scritto e solenne. Costituzione rigida (art.138).
- 2) *LEGGI DI REVISIONE DELLA COSTITUZIONE E ALTRE LEGGI COSTITUZIONALI* Art.138: procedura aggravata di modifica della Costituzione, perché richiede due successive deliberazioni da parte d'ogni camera; fra le due deliberazioni devono passare almeno tre mesi; la legge di revisione deve essere approvata nella seconda votazione almeno con la maggioranza assoluta dei componenti ciascuna camera.

Limite alla revisione cost. è l'art.139: la forma repubblicana non può essere sottoposta a revisione.

➤ *Fonti Primarie:*

- 3) *REGOLAMENTI COMUNITARI*: atti normativi approvati dall'Unione europea secondo i modi e le materie previste dai trattati istitutivi. (art.11): l'Italia consente..limitazioni alla sovranità nazionale ...per assicurare la pace tra le nazioni..” La Corte Cost. ha stabilito in una famosa sentenza, cosiddetto Granital, che le norme italiane in contrasto con le norme comunitarie devono essere disapplicate.
- 4) *LA LEGGE DEL PARLAMENTO*: il procedimento legislativo, vale a dire la serie ordinata d'atti che portano alla formazione della legge, è dettato dagli art. 71 e 72 Cost. e dai regolamenti parlamentari. Ci sono tre diversi tipi di procedura: la normale, quella d'urgenza e quella speciale che differiscono circa i tempi e modi con cui si perviene al testo definitivo e approvato di legge.

- 5) *DECRETO LEGGE*: la possibilità per il governo di emanare atti aventi forza di legge è dettata dall'art.77 Cost. Sono provvedimenti provvisori, con forza di legge, presentati per emanazione del Presidente della Repubblica ma, devono contenere le circostanze eccezionali di necessità ed urgenza che ne giustificano l'adozione. Il governo non può mediante decreto (art. 15 legge n° 400/88):
- a. conferire deleghe
 - b. provvedere in materie in cui la legge prevede la procedura normale d'esame ed approvazione delle camere
 - c. rinnovare disposizioni dei decreti legge cui sia stata negata la conversione
 - d. regolare rapporti sorti sulla base di decreti non convertiti

Tale legge ha cercato di razionalizzare la materia essendo, il d.legge uno strumento cui troppo spesso il governo ricorreva per l'attuazione della sua politica.

- 6) *DECRETI LEGISLATIVI*: (art.76) Vi sono situazioni in cui le camere affidano al governo il compito di porre in essere atti normativi aventi la stessa forza della legge ordinaria. Occorre una LEGGE DELEGA formulata dal Parlamento per legittimare tale ingerenza del Governo nel procedimento di formulazione delle leggi. L'art.76 afferma che "l'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al governo, se non con determinazione di PRINCIPI E CRITERI DIRETTIVI, e soltanto per TEMPO LIMITATO e per OGGETTI DEFINITI". L'esercizio della delega si estrinseca con l'adozione da parte del Consiglio dei Ministri di un decreto legislativo. (Interessante da ricordare che in sede d'impugnazione dinanzi alla Corte Costituzionale di un decreto legislativo, ciò che va impugnato non è il decreto medesimo, ma la legge delega la quale funge da norma interposta.)
- 7) *REFERENDUM ABROGATIVO* (ART.75 Cost.)
- 8) *GLI STATUTI REGIONALI, PROV, COM.*

9) *I REGOLAMENTI PARLAMENTARI*

10) *LE LEGGI REGIONALI*

➤ *Fonti Secondarie:*

11) *I REGOLAMENTI (GOVERNATIVI E MINISTERIALI)* atti normativi di fonte secondaria (art. 17 legge 400/88)

Con decreto del Presidente della Repubblica, dopo deliberazione del Consiglio dei Ministri, sentito il parere del Consiglio di Stato, possono essere emanati regolamenti per disciplinare:

- 1) materie delle leggi e decreti legislativi
- 2) attuazione e integrazione delle leggi recanti norme di principio
- 3) materie in cui manca la disciplina da parte delle leggi

Devono contenere espressamente la denominazione di **REGOLAMENTO**.

12. LA CONSUETUDINE

Si tratta di una fonte non scritta che si fonda sull'esistenza di un comportamento reiterato tenuto dai consociati nella convinzione (universalmente riconosciuta) dell'obbligatorietà del comportamento stesso, (*Opinio iuris ac necessitatis*).

Quindi si tratta di una **FONTE-FATTO**.

Tuttavia la consuetudine nelle materie regolate da leggi e regolamenti può applicarsi solo se espressamente richiamata.

Oggi la sua importanza è quasi del tutto inesistente ma, mantiene importanza giacché un ottimo banco di prova per qualsiasi disposizione che voglia essere introdotta nell'ordinamento.

Collocazione a parte meritano gli atti (di diritto pubblico) della P.A., che a sua volta si dividono in atti amministrativi o **PROVVEDIMENTI** (es.: le dichiarazioni di volontà, iscrizione al ruolo) e gli **ATTI AMMINISTRATIVI IN SENSO STRETTO**¹ (il certificato di nascita, un parere consultivo della P.A.).

¹ Si fa rinvio al capitolo 3 del presente lavoro: "atti e provvedimenti della Pubblica Amministrazione".

In ogni modo, tutti gli atti della P.A., o atti amministrativi in senso lato, si caratterizzano poiché producono effetti giuridici.

Il PROVVEDIMENTO invece oltre a produrre effetti giuridici si caratterizza perché crea, modifica o estingue situazioni giuridiche nei confronti d'altri soggetti.

Gli atti della P.A. sono caratterizzati dalla discrezionalità amministrativa: la P.A. non è libera come lo è un soggetto privato, ma libera nei limiti in cui lo permette l'interesse pubblico (agisce nel nome e per conto dell'interesse della comunità).

Tutti i provvedimenti e anche alcuni atti amministrativi in senso stretto devono essere adottati con un PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO, in pratica una sequenza ordinata d'atti. In materia è intervenuta la legge n.241/90 con la quale sono introdotti nell'ordinamento i principi cardine dall'attività procedimentale generalmente intesa, grazie ai quali l'attività amministrativa diviene non solo più trasparente e più equa, ma anche più efficiente ed economica. Vediamone alcuni:

- tipicità dei procedimenti
- obbligo di concludere i procedimenti

I PROVVEDIMENTI hanno delle caratteristiche peculiari:

- tipicità: tutti previsti dalla legge, la P.A. non può adottare provvedimenti che non sono previsti dalla stessa.
- esecutorietà: la P.A. può eseguire i propri provvedimenti anche mediante esecuzione forzata, senza ricorso al giudice
- inoppugnabilità: gli interessati hanno a disposizione termini brevissimi, per ricorrere contro il provvedimento.
- imperatività: il provvedimento produce immediatamente i suoi effetti.
- Autoritarietà: è la capacità di incidere in via unilaterale sulla situazione giuridica del soggetto destinatario dell'atto, con conseguenze che si producono non appena il provvedimento sia divenuto efficace;

- Esecutività: l'idoneità dell'atto amministrativo di poter giungere immediatamente alla fase della sua esecuzione

FONTI

TRIBU'

OGNI AGGREGRAZIONE UMANA NON PUO' VIVERE SENZA UN COMPLESSO DI REGOLE CHE DISCIPLINANO I RAPPORTI TRA LE PERSONE CHE L'AGGREGRAZIONE STESSA COMPONGONO.

NECESSITA' DI UN SISTEMA DI REGOLE-ORDINAMENTO

CIASCUNA DI QUESTE REGOLE, PROPRIO PERCHE' CONCORRE A DISCIPLINARE LA VITA DELLA COMUNITA', SI CHIAMA NORMA E POICHE' IL SISTEMA DI REGOLE DA CUI E' ASSICURATO L'ORDINE DI UNA SOCIETA' RAPPRESENTA IL DIRITTO DI QUELLA SOCIETA', CIASCUNA DI TALI NORME SI DICE GIURIDICA

NORMA GIURIDICA

ESSA NON VA MAI CONFUSA CON LA NORMA MORALE. QUEST'ULTIMA SI DICE AUTONOMA PERCHE' FUNGE DA IMPERATIVO SOLO IN QUANTO LA COSCIENZA DEL SINGOLO SPONTANEAMENTE NE ACCETTI IL COMANDO. LA NORMA GIURIDICA E' INVECE PREVISTA DA UN ATTO DOTATO DI AUTORITA' NELL' AMBITO DELLA COLLETTIVITA' COSICCHE ANCHE QUANDO DISCIPLINA L'AZIONE DEL SINGOLO SI PRESENTA ETERONOMA CIOE' IMPOSTA DA ALTRI

CARATTERISTICHE NORMA GIURIDICA

ASTRATTEZZA. LA N.G. NON VIENE DETTATA PER SPECIFICHE SITUAZIONI CONCRETE BENSÌ PER FATTISPECIE ASTRATTE
GENERALITÀ' SI RIVOLGE AD UNA SERIE INDETERMINATA DI DESTINATARI ED È APPLICABILE A TUTTI COLORO CHE SI TROVANO NELLA STESSA SITUAZIONE
EFFETTIVITÀ', COATTIVITÀ', POSITIVITÀ'. NORMA COATTIVA MA PRIVA DI EFFETTI; NON RAGGIUNGE LO SCOPO PER IL QUALE È STATA CREATA (Es. LE CINTURE DI SICUREZZA)

I FATTI PRODUTTIVI DI NORME GIURIDICHE SI CHIAMANO

FONTI

PER DARE UN QUADRO COMPLETO DELL'INSIEME DELLE FONTI NORMATIVE ESISTENTI E DEI LORO RECIPROCI RAPPORTI ESSE POSSONO ESSERE OPPORTUNAMENTE RAGGRUPPATE IN RELAZIONE AI TRE GRADI FONDAMENTALI DELLA SCALA GERARCHICA

1° COSTITUZIONE
2° FONTI PRIMARIE
3° FONTI SECONDARIE

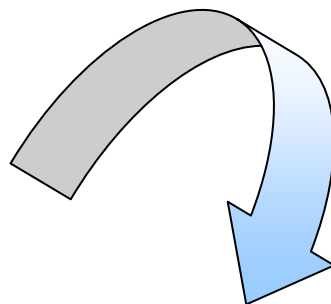
COSTITUZIONE

ART.23. NESSUNA PRESTAZIONE PERSONALE O PATRIMONIALE PUO' ESSERE IMPOSTA SE NON IN BASE ALLA LEGGE RISERVA RELATIVA

ART.53. TUTTI SONO TENUTI A CONCORRERE ALLE SPESE PUBBLICHE IN RAGIONE DELLA LORO CAPACITA' CONTRIBUTIVA. IL SISTEMA TRIBUTARIO E' INFORMATO A CRITERI DI PROGRESSIVITA'

AL PRIMO GRADINO SI COLLOCA LA COSTITUZIONE IN QUANTO NORMA FONDAMENTALE DELL'INTERO ORDINAMENTO E PROPRIO COME TALE DOTATA DELLA MASSIMA CAPACITA' INNOVATIVA. LE SUE DISPOSIZIONI SONO IN GRADO DI IMPORSI A TUTTE LE ALTRE FONTI SUBCOSTITUZIONALI RICHIEDENDONE IL NECESSARIO ADEGUAMENTO. NONCHE' DOTATA DELLA MASSIMA FORZA DI RESISTENZA AL CAMBIAMENTO. PUO SUBIRE MODIFICHE SOLO TRAMITE UN APPOSITA PROCEDURA AGGRAVATA ED ENTRO I LIMITI FISSATI DALLA COSTITUZIONE MEDESIMA.

COSTITUZIONE RIGIDA



FONTI PRIMARIE

LA LEGGE ORDINARIA RAPPRESENTA LA PRINCIPALE FONTE A COMPETENZA GENERALE. CARATTERISTICA PROPRIA DELLA LEGGE E' LA CAPACITA' DI ABROGARE E MODIFICARE ATTI NORMATIVI PRECEDENTI NONCHE' QUELLA DI RESISTERE ALL'ABROGAZIONE E ALLA MODIFICA DA PARTE DI ATTI NORMATIVI SUCCESSIVI SUBORDINATI ALLA LEGGE STESSA.

SONO EQUIPARATE AD ESSE I REGOLAMENTI E LE ALTRE NORME COMUNITARIE, DIRETTAMENTE APPLICABILI LE QUALI IMPONGONO AL GIUDICE NAZIONALE DI DISAPPLICARE LA LEGGE NAZIONALE CHE EVENTUALMENTE INTERFERISSE NELLA STESSA MATERIA DIACIPLINATA DALLA FONTE COMUNITARIA



LA LEGGE NON DEVE NASCERE IN VIOLAZIONE DELLE REGOLE COSTITUZIONALI CHE DISCIPLINANO IL PROCEDIMENTO LEGISLATIVO ORDINARIO (*LIMITE FORMALE*). NON DEVE VIOLARE I PRINCIPI SOSTANZIALI POSTI DALLA COST. (*LIMITE SOSTANZIALE*). INOLTRE VA OSSERVATO IL PRINCIPIO DI IRRETROATTIVITA' DELLA LEGGE.

ALTRE FONTI PRIMARIE A COMPETENZA GENERALE SONO I **DECRETI LEGISLATIVI ED I DECRETI LEGGE** . I PRIMI SONO ATTI CHE IL GOVERNO EMANA IN VIRTU' DELLA DELEGA CONFERITAGLI CON UNA LEGGE DEL PARLAMENTO LA QUALE DEVE PRESENTARE I REQUISITI STABILITI DALL'ART.76 COST. (PRINCIPI E CRITERI DIRETTIVI, TERMINI E MATERIE). NEI DECRETI LEGGE INVECE IL CONSENSO DEL PARLAMENTO ALL'ESERCIZIO DELLA POTESTA' NORMATIVA PRIMARIA DA PARTE DEL GOVERNO SEGUE ANZICHE' PRECEDERE L'ESAME DELL'ATTO E VIENE ESPRESSO MEDIANTE UNA LEGGE DI CONVERSIONE CHE DEVE ESSERE APPROVATA DALLE CAMERE ENTRO 60gg DALL'EMANAZIONE DEL DECRETO STESSO. HA COME PRESUPPOSTO L'ESISTENZA DI UNA SITUAZIONE STRAORDINARIA DI NECESSITA' E DI URGENZA CHE IMPONGA DI INTERVENIRE IMMEDIATAMENTE. SONO FONTI PRIMARIE MA A COMPETENZA SPECIALE ANCHE LE LEGGI REGIONALI E PROVINCIALI ED I REFERENDUM ABROGATIVI.

PER I DECRETI LEGISLATIVI DELEGATI NON PUO ESSERE SOLLEVATA LA QUESTIONE DI LEGITTIMITA' COSTITUZ. PERCHE BASATI SUI PRINCIPI FISSATI DALLA LEGGE DELEGA (SEMMAI NEI CONFRONTI DI QUEST' ULTIMA)

L'ART.4 DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE VIETA L'ISTITUZIONE DI NUOVI TRIBUTI ATTRAVERSO L'USO DEI DECRETI LEGGE

SICCOME L'IMPIEGO DEL DECRETO LEGGE SI E' ESTESO A CASI NEI QUALI L'URGENZA NON DERIVA DA RAGIONI OBIETTIVE, MA SOLO DALL'INTENTO DI REALIZZARE PIU' RAPIDAMENTE UN PROGETTO DI RIFORMA LEGISLATIVA, *L'ART.15 DELLA LEGGE 23-08-1988,n.400* HA CODIFICATO UNA SERIE DI LIMITI AL POTERE NORMATIVO D'URGENZA DEL GOVERNO.

- (a) CONFERIRE DELEGHE LEGISLATIVE
- (b) PROVVEDERE NELLE MATERIE INDICATE NELL'ART.76 COST
- (c) RINNOVARE LE DISPOSIZIONI...

FONTI SECONDARIE

PER ECCELLENZA E' IL **REGOLAMENTO** ED IN PARTICOLARE QUELLO GOVERNATIVO. Art. 4 DELLE PRELEGGI "...I REGOLAMENTI NON POSSONO CONTENERE NORME CONTRARIE ALLE DISPOSIZIONI DI LEGGE..."

LE CARATTERISTICHE SONO: POTESTA' NORMATIVA, INNOVATIVITA', GENERALITA', ASTRATTEZZA, E INDETERMINABILITA' DEI SOGGETTI. .

L'ART.17 DELLA LEGGE 23-08-1988, n.400 FORNISCE UNA ESPlicita CLASSIFICAZIONE DEI REGOLAMENTI IN BASE ALLA QUALE IL GOVERNO PUO' ADOTTARLI PER DISCIPLINARE:

- (a) L'ESECUZIONE DELLE LEGGI E DEI DECRETI LEGISLATIVI
- (b) L'ATTUAZIONE...

CONSUETUDINE

NON TROVA INGRESSO IN MATERIA TRIBUTARIA PERCHE' FONTE FATTO; E' UNA NORMA DI COMPORTAMENTO NON SCRITTA, DI RILEVANZA COLLETTIVA, COSTANTEMENTE SEGUITA NEL GRUPPO O NELL'AMBITO TERRITORIALE INTERESSATO DALLA NORMA, IN QUANTO RITENUTA GIUSTA O NECESSITATA. SEGUITA NELLA CONVINZIONE D'ADEMPIERE AD UN PRECETTO GIURIDICO. *PRAETER LEGEM*

Capitolo 3

3.1 Atti e provvedimenti della pubblica amministrazione

Fra gli atti amministrativi si opera una distinzione tra *meri atti amministrativi* (o *atti amministrativi in senso stretto*) e i *provvedimenti amministrativi*: solo questi ultimi rappresentano la manifestazione di volontà di una Pubblica Amministrazione diretta a soddisfare un interesse pubblico primario e pertanto sono assistiti dalla capacità di incidere, in modo unilaterale, sulle posizioni giuridiche coinvolte (imperatività), mentre i meri atti amministrativi, che pure sono espressione di poteri attribuiti all'Amministrazione, corrispondono o a momenti interni alle fasi del procedimento (gli atti dei vari uffici interni), o in mere dichiarazioni di conoscenza, espresse sulla base della documentazione esistente presso l'amministrazione, e quindi estranei al particolare regime giuridico previsto per gli atti dotati d'imperatività.

I casi in cui gli atti amministrativi sono invalidi sono:

- 1) NULLITA'
- 2) IRREGOLARITA'
- 3) INESISTENZA
- 4) ANNULLABILITA'

1) Un atto è nullo quando manca un elemento essenziale dal punto di vista oggettivo (mancanza dei requisiti di forma e sostanza) o soggettivo (quando l'atto è emesso da un'autorità non competente a farlo); la nullità è esperibile da chiunque abbia interesse a farlo, anche se non è parte in causa.

Da ricordare è l'art.156 del C.P.C. secondo il quale "la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo per il qual è stato destinato"; questo ci porta ad un'importante deduzione: essendo l'avviso d'accertamento tributario un atto extra-processuale, non vale per esso l'art. 156 C.P.C., il quale si applica nell'ambito strettamente processuale e dunque non in una fase precedente il processo stesso.

2) L'atto si dice irregolare quando, pur valido ed efficace, presenta delle anomalie sanabili.

3) L'atto è insanabile quando mancano quei minimi elementi indispensabili per la qualificazione dell'atto come tale, cioè quando l'Amministrazione Finanziaria stravolge del tutto i canoni procedurali (ad es. quando l'atto non viene portato a notifica).

L'atto, pur se valido ed esistente di per se, diventa inesistente e insanabile. Nei casi di nullità, invece, vengono stravolti solo in parte i canoni procedurali (es. è il caso in cui l'atto viene notificato ma a persona diversa dall'effettivo destinatario) quindi la procedura, pur esistente ed eseguita in modo pressoché regolare, è suscettibile di essere dichiarata nulla.

In materia tributaria la notificazione dell'atto è cruciale; l'art.60 D.P.R.600/73 prescrive: *"La notificazione è eseguita dal messo comunale.....deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario".*

La procedura, pur esistente ed eseguita in modo pressoché regolare, è suscettiva di essere dichiarata nulla; ad es. la consegna della notifica nelle mani della sorella dell'interessato.

La regola fondamentale da rispettare sarebbe quella di consegnare la notifica direttamente al destinatario, solo se effettivamente non c'è, si può ricorrere a procedure residuali.

L'atto è *inesistente per inesistenza della notifica*; ed è *insanabile*.

4) L'annullabilità, forma d'invalidità di minore gravità rispetto alla nullità, è esperibile solo dalla parte che vi è coinvolta; il vizio più ricorrente è la mancanza di *motivazione*. Il concetto di motivazione DIRETTA, cruciale nell'ambito dei provvedimenti amministrativi, si snocciola su tre binari connessi l'uno con l'altro:

1) presupposti di fatto

2) ragioni di diritto

3) Risultanze dell'istruttoria

La motivazione, per essere tale, deve contenere questi tre elementi sulla base dell'art.3 della L.241/90 (la quale attiene alla trasparenza degli atti amministrativi) e dell'art.7 della L.212/2000 (statuto del contribuente).

Un atto che difetta di motivazione è annullabile (atto in difetto di motivazione).

Fondamentale in materia è Legge 241/1990 intitolata "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e diritto d'accesso ai documenti amministrativi".

L'art. 3 della suddetta legge enuncia: *"Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale deve essere **motivato**, salvo nelle ipotesi previste dal 2° comma. La **motivazione** deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria."*

La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.

In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere."

Un atto che non contenga uno dei tre requisiti essenziali sopra enucleati, è dunque annullabile.

Eccezione a tale principio è costituita dall'avviso d'accertamento tributario. Essendo stato definito una "*provocatio ad opponendum*" (cioè un decreto ingiuntivo), si afferma che pur in mancanza degli ultimi due requisiti di cui sopra, per esempio le risultanze istruttorie (cioè le prove), l'atto è sanabile per integrazione dell'amministrazione finanziaria.

Esiste in realtà un altro concetto di motivazione, "*per relationem*", nella quale l'amministrazione finanziaria fa rinvio ad un altro atto conosciuto o conoscibile dal contribuente.

Tale motivazione è sempre legittima purché per il contribuente sia conoscibile l'allegato.

Massima: poiché l'avviso d'accertamento ha carattere di "provocatio ad opponendum", l'obbligo di motivazione resta soddisfatto tutte le volte che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente "an" e "quantum debeatur" (Cassaz.n.1209 del 04/02/2000).

Il ricorso al criterio induttivo di cui all'art.39 comma 2 lettera d) D.P.R. n. 600/73 è consentito, pur alla presenza di contabilità formalmente regolare, allorquando da presunzioni semplici, assistite dal carattere della gravità, precisione e concordanza, possa logicamente desumersi l'esistenza d'operazioni non contabilizzate od irregolarmente contabilizzate e, quindi, l'inattendibilità della dichiarazione del contribuente.

Capitolo 4

4.1 A cosa serve l'interpretazione.

Come già ampiamente descritto precedentemente, in ogni fenomeno associativo, i consociati sentono l'esigenza di darsi delle regole, affinché possano migliorare la loro vita di gruppo. Tale bisogno è appagato attraverso l'emanazione di testi dispositivi, che, in maniera astratta, regolarizzano le varie fattispecie.

Il delicato passaggio tra disposizione ed applicazione della norma astratta alla fattispecie concreta è conseguito attraverso l'interpretazione.

L'operazione d'interpretazione è necessaria al fine di superare tre inevitabili mancanze della norma giuridica:

1. *ambiguità di significato*: l'interpretazione deve ricostruire il significato tecnico giuridico di una norma; un ulteriore criterio che l'interprete deve tener presente è la volontà (ratio) del legislatore.
2. *invecchiamento*: l'interpretazione deve essere vista come evolutiva; il legislatore non interviene con una norma precisa che stabilisca le caratteristiche della durata, del periodo, e dei difetti per evitare di escludere le previste fattispecie concrete.
3. *lacune*: devono essere valicate dall'interprete attraverso l'utilizzazione del procedimento analogico, o rinviando il tutto ai principi generali delineati dalla costituzione.

Da un punto di vista giuridico non vi è un criterio gerarchico fra le tre su indicate, mentre per la giurisprudenza la prima ad essere utilizzata è l'interpretazione letterale, considerata quella maggiormente attendibile perché si lega ad una comprensione comune del linguaggio.

Le metodologie interpretative utilizzate nel nostro ordinamento giuridico sono:

1) *interpretazione letterale*:

L'interpretazione della legge deve essere ancorata al suo significato giuridico - letterale, nei limiti in cui tale significato sia chiaro ed in equivoco una volta posta in collegamento con il contesto sociale.

Si ricorda che il legislatore, nell'esplicare le sue funzioni, utilizza un linguaggio aulico, il quale non necessariamente concorda con quello comune. Ad esempio, l'espressione "danno ingiusto" art. 2043 c.c., letteralmente avrebbe un significato contraddittorio, in quanto un danno non potrebbe mai essere giusto. In realtà, in termini giuridici con quest'espressione si vuol porre in evidenza la non risarcibilità d'ogni danno, ma solo quello che consegue alla lesione di una situazione giuridica soggettiva protetta.

2) interpretazione logico-sistemica:

Tale criterio mira ad individuare il contenuto che ogni singola disposizione assume nel settore normativo cui essa si riferisce (c.d. ratio legis).

Il significato della norma può essere confrontato con le direttive risultanti dalla carta costituzionale al fine di evitare un'applicazione sostanzialmente anticostituzionale del dettato normativo (c. d. ratio iuris).

L'interpretazione logica sistemica può ancora essere soggetta ad una duplice sotto classificazione:

- a) *Interpretazione estensiva:* l'interprete attribuisce un significato alla norma in maniera più esaustiva rispetto a quello del semplice contenuto delle parole;
- b) *Interpretazione restrittiva:* l'interprete, per contro, è meno prolisso nei contenuti rispetto al legislatore. Esempio: nel caso delle leggi in materia d'agevolazioni fiscali, vanno sempre interpretate in maniera restrittiva.

3) interpretazione storico - teleologica:

L'interpretazione va eseguita tenendo in considerazione l'asse temporale in cui la normativa è vigente.

4) interpretazione analogica:

è un'interpretazione residuale, che è utilizzata al fine di chiarire delle normative che con i primi criteri d'interpretazioni non sono state superate.

Per essere applicata si fa riferimento a delle fattispecie analoghe, e si cerca di far convergere la norma ritenuta analoga alla fattispecie non regolamentata.

5) interpretazione autentica:

È quella effettuata direttamente dal legislatore con leggi che definiscono l'esatto contenuto delle disposizioni presenti nelle leggi precedenti. Essa va effettuata a posteriori rispetto l'emanazione della norma cui si riferisce per colmare eventuali lacune interpretative che hanno suscitato dispute in merito.

6) norme definitorie:

D.P.R. TUIR n° 917/86, esse sono delle norme interpretative e non sull'interpretazione; esse sono emanate a priori per facilitare la comprensione del testo e non lasciarle ad utopiche interpretazioni.

4.2 L'interpretazione della norma tributaria

Come precedentemente menzionato, la norma per essere applicata ha bisogno di essere interpretata. Fra le varie metodologie interpretative che il diritto riconosce, non tutte possono essere utilizzate nell'interpretazione del diritto tributario; per tale diritto sono da escludere l'interpretazione *iuris* e *legis*, nonché quell'analogica.

In realtà per aggirare l'ostacolo si è ricorso all'espedito degli studi di settore².

Ad esempio, secondo un'interpretazione analogica quello che l'imprenditore Rossi ha guadagnato nell'esercizio dell'impresa è uguale all'imprenditore Verdi di cui non si sa l'imponibile; ma abbiamo appena affermato che tale disposizione va contro il principio cardine art. 53.

Con lo studio di settore, invece, si suppone attraverso degli studi statistici che tutta la classe degli es. tipografi guadagnerà almeno X come base imponibile. Se Verdi non

² Vedi paragrafo 6.4.

dichiara nulla, o un ammontare inferiore a tale minimo, X gli sarà in ogni caso imputato come sua base imponibile.

In materia tributaria l'applicazione della norma potrebbe avere efficacia retroattiva, ma non la ha perché vietato dallo Statuto del contribuente ed ha come limite spaziale l'ambito territoriale nazionale.

Per contro, la norma procedurale rientra nei processi non ancora esauriti ed assume una valenza di retroattività.

4.3 Interpretazione sul merito.

Il cittadino è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.), necessita delle garanzie necessarie affinché nessuna prestazione patrimoniale o personale gli sia imposta se non in base alla legge (art. 23 Cost.) e possa quindi disporre, di un'adeguata attività interpretativa delle disposizioni legislative, al fine di potersi districare nella fitta rete di norme tributarie, ancora oggi frammentate, data la mancanza di un codice tributario.(Alcuni hanno definito il diritto tributario un "diritto senza codice")

L'interpretazione di merito inferisce l'opportunità stessa di una legge, cioè il fatto che essa disciplini quelli che per l'ordinamento giuridico sono interessi meritevoli di tutela.

In un'opera ermeneutica di tale importanza ruolo fondamentale è assunto dall'amministrazione finanziaria, la quale implementa una serie d'atti interpretativi per mezzo dei quali il contribuente riesce a risolvere dubbi inerenti alla sua posizione con l'Erario.

Gli strumenti sui quali il contribuente può fare riferimento sono “atti interni” della stessa amministrazione finanziaria, atti che non rilevano esternamente, ma all'interno della PA vincolano il comportamento dei funzionari stessi, e garantiscono ai cittadini la “Certezza del Diritto”.

Esaminiamo in dettaglio alcuni di questi atti.

- *Le Istruzioni, Normali o Circolari*, sono prassi interpretative della P.A.; esse corrispondono alla trasmissione all'interno di una pubblica amministrazione o di una sua articolazione particolare, istruzioni e/o direttive agli uffici e agli organi al fine di assicurare l'omogenea applicazione delle diverse disposizioni a stretto rigore.

La circolare è lo strumento a valenza generale mediante il quale un'autorità amministrativa trasmette ad altre una qualsiasi comunicazione scritta, anche se principalmente riguarda la trasmissione delle principali regole di comportamento delle strutture amministrative stesse, in sede d'applicazione della normativa vigente.

La gran rilevanza pratica di questi atti pur ricondotti alla categoria d'**atti interni** ha indotto il legislatore a prevedere la pubblicazione delle più importanti circolari sulla Gazzetta Ufficiale (art. 3.6 legge 839/1984), prima ancora che l'art. 26 della Legge 241/1990 generalizzasse l'obbligo di pubblicazione per quelle che abbiano un contenuto direttivo; in alcuni casi tuttavia per quanti isolati, lo stesso legislatore ha vietato che determinati rapporti possano essere disciplinati tramite circolare.

- *La Risoluzione* è un secondo tipico strumento d'indirizzo della funzione legislativa, allo stesso modo della Circolare "atto interno", ma non di valenza generale, bensì specifica.

La sua applicabilità si estende all'ufficio amministrativo o al cittadino espressamente interessati al caso concreto oggetto di chiarificazione. L'interpretazione ministeriale, essendo anche in questo caso atto interno, non è vincolante mentre quanto alla sua attendibilità vi sono fattori che la rendono impraticabile.

Ad es. la rende inattendibile l'essere un'interpretazione di parte, cioè della parte interessata a che la questione dubbia sia risolta pro-fisco. La struttura e finalità

della Risoluzione sono del tutto analoghe a quelle della circolare, a parte la specificità della Risoluzione: essa contiene l'esposizione del problema oggetto di discussione ed una direttiva di comportamento rivolta al soggetto interessato. Ne può discendere una pronuncia ministeriale sollecitata dai quesiti posti dagli uffici periferici o dai cittadini.

La risposta a tali quesiti può esplicitarsi in varie configurazioni:

- **Nota:** in genere all'interno del testo di Legge chiarifica il contenuto d'articoli. Empiricamente si può verificare l'esistenza di una molteplicità di note esplicative poste in appendice alle disposizioni di un testo legislativo.
- **omunicato stampa:** si è osservato più volte l'intervento del Governo antecedentemente l'approvazione della stessa legge, spesso per testi normativi di notevole importanza sociale. La sua peculiarità è di essere un intervento in via preventiva (EX ANTE).
- **Relazione accompagnatoria del provvedimento:**
Di solito il legislatore la allega al Corpus del testo di legge, come esplicazione e interpretazione dello stesso. Si può definire una rilettura (EX POST) della norma per chiarire che cosa essa abbia voluto dire.
- **L'Interpello** è strumento col quale il singolo cittadino può espressamente richiedere all'amministrazione finanziaria chiarificazioni circa un procedimento che esso stesso intende adottare, ma riguardo alla quale non è certa la liceità. Dunque è la possibilità, generalmente facoltativa, concessa al contribuente di chiedere preventivamente un parere tributario all'ufficio amministrativo. Anche in questo caso si tratta di una valutazione EX ANTE della liceità di un procedimento di natura tributaria. Un esempio è il caso di un'azienda che, fatta istanza d'interpello, può usufruire dei vantaggi fiscali derivanti dall'ammortamento accelerato in relazione ad una più intensa

utilizzazione del bene (rispetto ai canoni fissati dal D.P.R. 917/86). Attualmente sono centinaia le istanze d'interpello presentate all'Amministrazione Finanziaria, a pochi mesi dall'introduzione di tale strumento nello *Statuto del Contribuente*.

I quesiti presentati alle Direzioni regionali per la maggior parte riguardano la deducibilità dal Reddito d'alcuni oneri sostenuti dai contribuenti e l'esatta imputazione a fini tributari di ricavi percepiti nell'esercizio di Professioni.

Per rendere tale rapporto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria sempre improntato al principio della collaborazione e della Buona fede (art. 10 Statuto Contribuente), ci si è avvalsi di un'apposita procedura informatica, che può consentire tra l'altro di monitorare costantemente l'andamento delle domande.

Si può stilare a tal riguardo, una sorta di guida sul funzionamento dell'Interpello "*Interpello del Contribuente*" come previsto dall'art. 11 dello Statuto:

Il Contribuente se esistono "obiettive condizioni d'incertezza" circa l'applicazione di disposizioni tributarie a casi concreti e personali, può rivolgere un quesito all'amministrazione finanziaria, che deve rispondere entro 120 giorni (estendibili a 180), se la risposta non arriva entro tale termine, s'intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione data dal contribuente (silenzio-assenso).

Tale strumento riguarda l'interpretazione di norme primarie e secondarie, con esclusione di tutti gli atti privi di contenuto quali risoluzioni e circolari.

Le istanze che riguardano i Tributi possono riguardare in particolare: imposte sui redditi, IVA, DIT, l'imposta di registro, imposta di bollo, tasse sulle concessioni governative, imposte sugli intrattenimenti, Irap, ed altri tributi minori.

L'istanza deve essere presentata dal contribuente interessato, salvo eccezioni (genitore per figlio minore). Limitatamente ai quesiti sulle norme che disciplinano le ritenute alla fonte e gli obblighi conseguenti, sono legittimati a presentare istanza anche i sostituti d'imposta e i responsabili d'imposta (ad es. i notai) e i coobbligati al pagamento di Tributi.

L'interpello può essere attivato anche dai rappresentanti delle Società ed Enti nonché dal Procuratore generale o speciale del contribuente.

L'Istanza, redatta in carta libera, è presentata per raccomandata con avviso di ricevimento, in plico senza busta, o essere consegnata direttamente agli uffici competenti.

L'Istanza deve essere presentata prima di applicare la norma di cui si chiede la corretta interpretazione.

La domanda non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

Tale istanza è generalmente strumento facoltativo, ad eccezione di un unico caso in cui è Obbligatorio, che si verifica nel momento in cui un imprenditore decide di pianificare la propria fiscalità a livello internazionale, ex art.167 TUIR ; si parla in questo caso di CFC, *Controller Foreign Company*³.

Ipotizziamo che un'impresa italiana controlli una sua attività (ai sensi dell'art, 2359 C.C.) in un Paese a regime fiscale privilegiato che rientri nell'elenco dell'art.1 del D.M. 4 maggio 1999. Prima dell'emanazione del 167 TUIR, la tassazione scattava nel momento in cui il dividendo dell'impresa controllata (ubicata ad es. in Svizzera), era incassato.

³ In tal senso si veda il capitolo 15 “*Norme antielusive e fiscalità internazionale*”.

Oggi si è affermato che il reddito conseguito dalla controllata è trasferito immediatamente alla controllante, e quindi sottoposto a “tassazione per trasparenza” salvo che *“il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:*

- a) *la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede;*
- b) *dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati di cui al comma 4. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria...”* (comma quinto dell'art.167 TUIR).

E proprio nella dimostrazione di tal *effettività* va collocata l'obbligatorietà dell'istanza d'interpello. E' stato il ministro Visco ad ideare tale criterio di tassazione per trasparenza. In sostanza si deve obbligatoriamente esercitare il diritto d'interpello per dimostrare l'effettività della società e quindi evitare il regime che tassa i redditi per trasparenza, prescindendo dal momento in cui tale incasso è monetizzato. A livello dottrinale ci si è chiesto quali siano le conseguenze in caso di mancata richiesta d'interpello. I più sono concordi nello stabilire che l'effettività dovrebbe prevalere sull'interpello, ma le dispute a livello dottrinale sono molte.

E proprio nella dimostrazione di tal *effettività* va collocata l'obbligatorietà dell'istanza di Interpello.

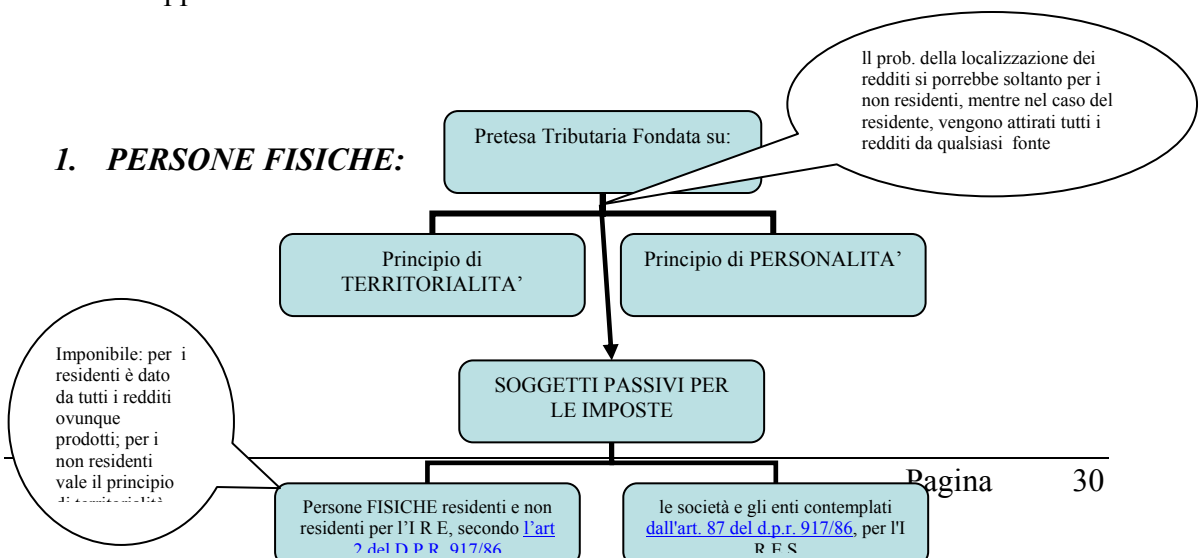
Capitolo 5

5.1 Presupposto d'imposta

- 1) *Presupposto Oggettivo*: una norma di carattere generale, l'art. 1 del TUIR, definisce il concetto di presupposto (oggettivo) d'imposta come il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicati all'art. 6:
 - a) Reddito fondiario;
 - b) Reddito da capitale;
 - c) Reddito da lavoro dipendente;
 - d) Reddito da lavoro autonomo;
 - e) Reddito da impresa;
 - f) Redditi diversi;
- 2) *Presupposto Soggettivo*: art 2 del TUIR, norma di carattere definitorio (coloro che realizzano il presupposto d'imposta). In tale categoria, oltre ai contribuenti, rientrano anche i sostituti d'imposta. Importante è distinguere il sostituto d'imposta, che è colui che si sostituisce al contribuente nell'esplicare l'obbligo tributario, e l'obbligato in solido, che deve adempiere per l'intero rapporto e soddisfarsi in via di regresso pro quota nei confronti dei propri soci.
- 3) *Presupposto Territoriale*: con tale requisito si vuole dare un limite spaziale all'applicazione delle imposte, cioè s'intende applicare tutte le imposte a coloro i quali sono residenti sul territorio italiano per almeno 183 giorni.

5.1.2 Il principio di territorialità: residenza e domicilio fiscale

Ai fini della corretta comprensione del concetto di "pretesa tributaria", si ritiene necessario approfondire la definizione di residenza e domicilio fiscale.



È molto importante esaminare le norme interne aventi ad oggetto la localizzazione ed il trattamento del reddito derivante dalle fattispecie impositive. Queste, infatti, riconducono l'esercizio del potere impositivo dello Stato a criteri di collegamento personali e/o reali con riferimento alle diverse categorie di reddito. La concorrenza di criteri di collegamenti reali - su cui si fonda solitamente la pretesa dello Stato della fonte - e di criteri di collegamento personali - su cui si fonda, invece, la pretesa dello Stato della residenza - esprime la dialettica tra il principio della territorialità e il principio della personalità della legge tributaria.

Secondo il primo principio, ha vigore solo la *lex fori*, in base al secondo, invece, la legge dello Stato di appartenenza si applica ai rapporti giuridici facenti parte del c.d. "statuto delle persone".

Lo studio dei criteri personali e reali diventa indispensabile per il trattamento delle fattispecie che presentano degli elementi di estraneità e per la localizzazione e la tassazione del reddito prodotto su base internazionale.

Secondo la dottrina tradizionale il problema della localizzazione dei redditi si porrebbe soltanto per i non residenti, mentre per il solo fatto che esiste un sufficiente collegamento personale (nel caso del residente), vengono attirati tutti i redditi da qualsiasi fonte provengano.

In certi ordinamenti, come negli USA, costituisce fondamento per l'esercizio del potere impositivo la sola cittadinanza. Altri Stati, invece, preferiscono adottare un criterio più specifico e determinato: la residenza.

La nostra Costituzione impiega il termine cittadinanza in svariate disposizioni, talvolta contrapponendo il "cittadino" allo "straniero", talché la cittadinanza denota quel particolare status per il quale l'individuo gode della protezione dell'ordinamento.

La cittadinanza, infatti, conferisce il godimento di una serie di diritti politici e civili, ma obbliga anche all'osservazione di doveri.

Nel nostro ordinamento l'art. 53 della Costituzione dispone che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva", dove il termine "tutti" si riferisce alla totalità dei consociati.

La legge, poi, specifica chi sono i soggetti passivi delle imposte:

- a) le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, per l'IRE;
- b) le società e gli enti contemplati dall'art. 73 del d.p.r. 917/86, per l'IRES.

Le imposte sui redditi, dunque, si applicano sia ai residenti che ai non residenti, ma la base imponibile per le due categorie di contribuenti è diversa:

- a) per i residenti, l'imposta si applica su tutti i redditi, ovunque prodotti, secondo il principio della world wide taxation;
- b) per i non residenti, l'imposta si applica soltanto sui redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo il principio della territorialità.

➤ ***Residenza delle persone fisiche***

L'art. 2 del d.p.r. 917/86, comma 2. stabilisce: "Ai fini delle imposte sul reddito si considerano residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

Il comma 2 bis dispone: "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con un decreto del Ministero delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta ufficiale".

Questa norma si riferisce, in particolare, ai cittadini italiani. La cittadinanza, si ritiene, deve essere attuale, cioè sussistere al momento in cui si deve verificare l'esistenza fiscale. La norma non si applica agli apolidi, ma si applica anche ai soggetti che hanno doppia cittadinanza: è sufficiente che una sia italiana.

Le modalità di acquisto, perdita e riacquisto della cittadinanza sono regolate dalla legge 91/92.

In sintesi la cittadinanza italiana si acquista:

- per nascita
- per riconoscimento o dichiarazione giudiziale durante la minore età
- per adozione durante la minore età da parte di cittadino italiano
- da parte dello straniero o apolide del quale il padre o la madre o uno degli ascendenti in linea retta di secondo grado siano stati cittadini italiani per nascita
- in modo automatico a seguito di nascita nello Stato italiano
- per matrimonio
- per naturalizzazione (ossia con atto di concessione del Presidente della Repubblica, sentito il Consiglio di Stato, su proposta del Ministro dell'Interno e a condizione che l'interessato presti giuramento di fedeltà alla Repubblica)
- per acquisto o riacquisto della cittadinanza italiana da parte dei genitori del minore

La cittadinanza italiana si perde:

- su rinuncia
- in conseguenza di svolgimento di attività in contrasto con i doveri di fedeltà allo Stato

La presunzione della legge è relativa, infatti è ammessa la prova contraria. La condizione è inoltre che il cittadino italiano si sia cancellato dall'anagrafe della popolazione residente, per cui, nell'ipotesi in cui non si sia mai iscritto in tale anagrafe, la presunzione non può operare.

Sarà l'Amministrazione finanziaria a dover accertare che il contribuente sia emigrato in un paradiso fiscale, ma al contribuente che si è trasferito spetta dimostrare l'esistenza di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata.

Nei casi in cui il cittadino italiano trasferisca la sua residenza all'estero, ma non in un paradiso fiscale, sarà l'Amministrazione finanziaria che dovrà dimostrare che il cittadino è ancora effettivamente residente in Italia.

Gli elementi che determinano la residenza fiscale di un soggetto sono, quindi:

- l'iscrizione anagrafica
- il domicilio, ossia la sede principale degli affari e interessi (art. 43, 1° comma, c.c.)
- la residenza, ossia la dimora abituale (art. 43 2° comma, c.c.).

È sufficiente che sussista uno solo dei requisiti previsti dalla norma affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente. I cittadini italiani che abbiano stabilito la propria dimora abituale all'estero devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e iscriversi all'AIRE (anagrafe degli italiani residenti all'estero).

Quanto alla residenza, si intende la dimora stabile, che presuppone l'elemento oggettivo della permanenza nello Stato con una certa abitudine e stabilità.

La giurisprudenza civilistica ha sancito che ad instaurare tale relazione con lo Stato concorrono due elementi: quello oggettivo della stabile permanenza e quello soggettivo della volontà di rimanervi. La volontà si presume fino a

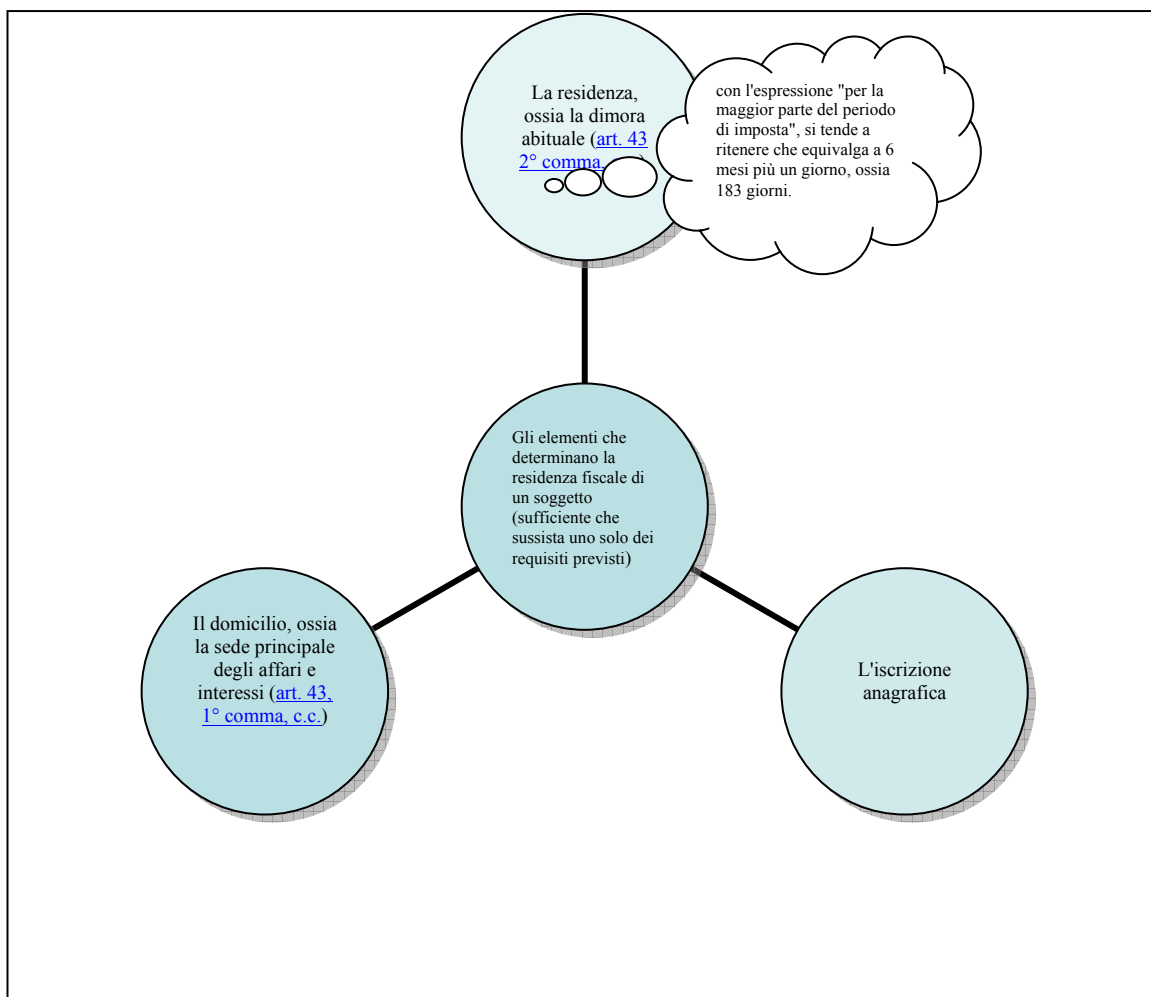
prova contraria e si desume il contrario da fatti univoci che evidenzino tale intenzione.

Inoltre con l'espressione "per la maggior parte del periodo di imposta", si tende a ritenere che equivalga a 6 mesi più un giorno, ossia 183 giorni.

L'art. 4 del Modello OCSE dispone che ai fini dell'applicazione della Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designi ogni persona che, in virtù della legislazione di tale Stato, è assoggettata ad imposta nello Stato a causa del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio avente natura analoga.

L'art. 4 opera così un rinvio alla legislazione interna degli Stati contraenti e, al secondo paragrafo, fornisce criteri per l'eliminazione di eventuali conflitti derivanti da nozioni diverse di residenza fiscale. Se, infatti, una persona viene considerata residente in entrambi gli Stati, la sua situazione viene così determinata:

1. detta persona è considerata residente nello Stato contraente in cui ha "abitazione permanente". Se dispone di abitazione permanente in entrambi gli Stati,
2. è considerata residente nello Stato in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali). Se non si riesce a determinare il centro dei suoi interessi vitali, si considera residente nello stato in cui
3. dimora abitualmente. Se dimora abitualmente in entrambi gli Stati, ovvero non soggiorni abitualmente in nessuno di essi, si considera residente nello Stato di cui
4. ha la nazionalità. Se non ha la nazionalità di nessuno, ovvero ha la nazionalità di entrambi
5. le Autorità competenti risolvono la questione di comune accordo. La norma non fa che stabilire un ordine di priorità fra i criteri di collegamento delle persone allo Stato (tie-break rules).



2. PERSONE GIURIDICHE:

Il problema dell'individuazione della "residenza fiscale" delle persone giuridiche è più complesso rispetto al problema della residenza delle persone fisiche: mentre per queste la norma mira a rappresentare il "collegamento effettivo" di un soggetto, con riguardo alle persone giuridiche i fattori che possono rappresentare il collegamento sono numerosi. Contribuiscono, infatti, alcuni peculiari problemi caratteristici della moderna società per azioni, in cui la separazione tra proprietà e controllo può determinare casi in cui l'ownership

sia in una giurisdizione diversa rispetto al control. Inoltre le attività produttive di reddito delle società possono essere dislocate in Stati differenti.

Il modello OCSE non fornisce precise indicazioni sulla residenza fiscale delle società per azioni, poiché all'art. 4 dispone un rinvio alla legislazione interna. Al paragrafo 3 dell'art. 4 fornisce una disposizione per la soluzione di conflitti, adottando il criterio della sede della effettiva direzione.

La legislazione italiana fa riferimento alle nozioni di "sede legale", di "sede dell'amministrazione" e di "oggetto principale" e si considerano residenti le società e gli enti commerciali che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (art. 73, 3° comma, TUIR).

Mentre la sede legale è quella indicata nell'atto costitutivo, la sede amministrativa è il luogo in cui viene svolta l'attività di gestione di amministrazione delle società.

Le società costituite all'estero, che hanno in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale, sono soggette, secondo le disposizioni del codice civile, alla legge italiana.

La sede di amministrazione, secondo autorevole dottrina, non si accentra nel luogo in cui si trovano le persone che formano la volontà della società, ma nel luogo in cui si svolge l'attività di gestione ed in cui vengono a convergere tali volontà.

Con riguardo all'oggetto principale dell'attività, a cui si fa ricorso quando non è individuabile né la sede legale, né la sede amministrativa, si risolve essenzialmente in una valutazione di fatto.

La dottrina concorda che l'oggetto dell'impresa è la concreta attività espletata al fine del raggiungimento dello scopo sociale, che è effettuata in seguito all'impulso volitivo in cui si sostanzia l'attività di amministrazione.

Per quanto concerne il trasferimento della residenza fiscale delle società, c'è uniformità di approccio con le altre legislazioni: non operano presunzioni di residenza assolute e relative come nel caso delle persone fisiche, ma si assimila il trasferimento alla liquidazione della società stessa.

Se la società, quindi, si trasferisce all'estero, verranno assoggettate a tassazione tutte le plusvalenze latenti, come nell'ipotesi di liquidazione.

Nel Regno Unito, tuttavia, la legge subordina al trasferimento la concessione di un'autorizzazione da parte dell'Autorità che, di fatto, viene concessa molto raramente. In Italia, invece, l'art. 166 del T.u.i.r. dispone che nel caso di trasferimento di residenza all'estero di soggetti che esercitano attività commerciale (e quindi non solo le società, ma anche gli imprenditori) il trasferimento viene considerato alla stregua di una cessione d'azienda.

La norma non verrà applicata se in Italia, in seguito al trasferimento, resti una stabile organizzazione, nella quale confluiscono tutti i beni dell'azienda, che verranno poi tassati in capo alla stabile organizzazione come redditi di impresa. Se, invece, la società italiana che si trasferisce, ha una stabile organizzazione, ma in Germania (ad esempio), verranno liquidati anche i redditi della stabile organizzazione sulle plusvalenze latenti (che poi entreranno nella potestà impositiva dello Stato del trasferimento).

➤ ***Tassazione dei soggetti non residenti in Italia***

I soggetti non residenti sono assoggettati alle imposte sui redditi limitatamente a quelli prodotti entro il territorio dello Stato (principio di territorialità).

Il principio di territorialità non ha nel nostro ordinamento un contenuto univoco, ma viene definito, di volta in volta, in specifiche disposizioni che identificano i "presupposti dell'imposizione".

In linea generale possiamo dire che la "territorialità" insorge tutte le volte che si manifesta un rapporto di fatto che costituisce il presupposto dell'imposizione e che può derivare:

- dall'appartenenza economica del soggetto, o del reddito, al territorio italiano perché qui è stata svolta l'attività produttiva
- dall'appartenenza territoriale del cespite produttivo del reddito o che garantisce il reddito stesso
- dal fatto che il reddito è dovuto da soggetto domiciliato o residente nello Stato.

L'individuazione del presupposto territoriale avviene in base ai criteri stabiliti, per ciascuna categoria di reddito imponibile, dall'art. 23 d.p.r. 917/86 oltre che - per le società ed enti - dall'art. 151 comma 2 dello stesso d.p.r.

L'art. 151 comma 2° dispone: “Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati all'art. 23 , tenendo conto, per i redditi di impresa, anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguiti attraverso stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 e le plusvalenze indicate nell'articolo 23, comma 1, lettera f)”

Si capisce che per queste tre categorie di reddito esiste una presunzione di produzione nel territorio dello Stato. Si tratta comunque di una norma cedevole, in quanto è derogabile quando esiste una convenzione internazionale che dispone diversamente.

L'art. 23 del T.U.I.R. elenca tutti i tipi di reddito che, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato.

Si considerano prodotti nello Stato:

- redditi fondiari, per i quali si applica il criterio del locus rei sitae, ripreso anche dal Modello OCSE all'art. 6
- redditi da capitale, (per i quali vale il principio del luogo di residenza del pagatore, cioè di colui che eroga, paga il capitale) corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi, derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali. Per gli interessi e i dividendi, infatti, il d.p.r. 600/73 prevede un ritenuta alla fonte, e poi devono comunque essere dichiarati.
- redditi da lavoro dipendente, prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) dell'art. 50. (criterio del luogo dove si presta il lavoro, ripreso anche dalla convenzione all'art. 15. L'unica eccezione è quella del soggetto estero che svolge la sua attività per tempi molto brevi nello Stato della fonte: in tal caso la competenza spetta esclusivamente allo Stato della residenza).
- redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato. In questo caso possono rilevare due criteri: il criterio del luogo della prestazione del lavoro, che vale ogni volta che a percepire il reddito sia una persona fisica, e il criterio del luogo del pagatore, ossia il luogo di chi eroga il reddito. Che vale quando percepisce il reddito una società estera. Il Modello OCSE prevedeva all'art. 14 un criterio differente: dovevano essere tassati solo nello Stato di residenza del lavoratore autonomo (competenza esclusiva). Se, tuttavia, il lavoratore estero autonomo avesse avuto una stabile organizzazione ("base fissa") sarebbe stato tassabile nello Stato della fonte. Ora nel modello questo è stato abrogato e i redditi di lavoro autonomo vengono accorpati ai redditi di impresa. Per gli artisti e gli sportivi è prevista una norma speciale: l'art.

17, che dispone dei criteri diversi. Il loro reddito sarà tassato nello Stato in cui svolgono la loro attività artistica o sportiva, se a percepirlo è una persona fisica; varrà invece il criterio del pagatore se invece a percepirlo è una società estera. Nella legislazione italiana i redditi di lavoro autonomo comprendono anche i compensi percepiti da amministratori e sindaci. Nel Modello OCSE vengono disciplinati all'art. 16, che prevede che vengano tassati nello Stato di residenza della società della quale sono amministratori o sindaci.

- Redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni. Se manca la stabile organizzazione il reddito non potrà essere considerato prodotto in Italia né pertanto potrà essere tassato. La norma tende quindi a prevenire che vengano tassati redditi per i quali manca il collegamento con lo Stato.
- Redditi diversi che derivano da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio dello Stato, nonché delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti. Con particolare riferimento agli immobili situati in Italia, l'art. 67 prevede che la plusvalenza non viene tassata se viene venduto dopo 5 anni dall'acquisto. La stessa cosa vale per le partecipazioni sociali. Per le azioni di società italiane vige la presunzione assoluta che si trovino in Italia. Per le partecipazioni di società quotate in borsa inferiori al 2% (non qualificate) la plusvalenza non sarà imponibile in Italia, perché si presume che circolino all'estero (presunzione di extraterritorialità). L'art. 13 del Modello OCSE dispone lo stesso principio per le plusvalenze per i beni immobili, mentre per le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni sono tassabili soltanto nello Stato di residenza del cedente.

- Redditi da partecipazione (in società di persone o associazioni). Se socio di una società di persone è un non residente, il reddito di considera prodotto nel territorio dello Stato. Nella Convenzione nulla è disposto al riguardo, ma vengono equiparati agli utili di impresa.
- Royalties. La norma interna prevede il criterio del luogo del pagatore, mediante ritenuta alla fonte a titolo definitivo (senza obbligo di dichiarazione). Il Modello OCSE all'art. 12 dispone che sono tassabili soltanto nello Stato di residenza del percipiente (criterio opposto a quello interno). L'Italia, in genere, si discosta dal modello e prevede una competenza concorrente che tratta le royalties come dividendi e interessi (per cui vale il criterio del beneficiario effettivo).

Dati questi criteri per determinare se il reddito sia o meno collegato con il territorio dello Stato, si può individuare la Base Imponibile. I criteri per la sua determinazione variano a seconda della natura dei soggetti.

A. Società ed enti commerciali non residenti che operano in Italia mediante stabile organizzazione. Per questi soggetti si applica l'art. 152, 1° comma, che fa sì che si applichino le stesse regole per le società residenti: dovranno contabilizzare profitti e perdite, tenendo conto sia dei fatti e degli eventi di gestione dell'attività commerciale, ma anche quelle attività produttive di reddito estranee alla gestione, prodotte nel territorio dello stato.

B. Società ed enti commerciali non residenti che operano in Italia senza stabile organizzazione (art.152, 2°comma). Il reddito imponibile sarà determinato dalla sommatoria delle singole categorie di reddito a cui sono riconducibili i redditi prodotti nel territorio dello Stato [c.d. principio del trattamento isolato dei redditi]. Vengono quindi trattati come persone fisiche, proprio perché manca la stabile organizzazione e mancano i redditi di impresa.

C. Enti non commerciali non residenti. Vale il principio del trattamento isolato dei redditi prodotti nel territorio dello Stato. I redditi andranno determinati secondo le varie categorie di appartenenza. La differenza rispetto a B è che quelli non possono avere redditi di impresa proprio perché manca la stabile organizzazione. Questi, invece, possono svolgere anche attività commerciale, purché sia marginale a quella istituzionale, altrimenti otterrebbero la qualificazione di enti commerciali.

In ultimo, per le persone fisiche non residenti, varrà il principio del trattamento isolato: si determineranno le varie categorie di reddito e saranno soggette ad IRE.

5.2 Anomalie del presupposto d'imposta

Varie sono le violazioni del presupposto d'imposta; esse sono tollerate dalla comunità, per questo motivo il principio dell'effettività accennato in prefazione non è completamente rispettato dalle norme tributarie. Le diverse forme d'anomalie illecite sono:

- 1) *Evasione*⁴ offende il precetto costitutivo dell'imposta;
- 2) *Elusione*⁴: abuso delle norme giuridiche volte ad aggirare l'ordinamento tributario per pagare meno imposte;
- 3) *Erosione*: sistema naturale di riduzione delle imposte per fonti esterne (deduzioni/detrazioni)

L'unico caso d'elusione "lecita" è il *risparmio lecito d'imposta*: ovvero utilizzare i mezzi messi a disposizione spontaneamente dall'ordinamento per pagare meno imposte (es. la scelta dalla natura giuridica di una società a secondo del possibile fatturato)

⁴ A tal proposito, si veda per un approfondimento, il capitolo 15 del presente lavoro.

Capitolo 6

6.1 I poteri dell'amministrazione finanziaria sulla liquidazione della dichiarazione dei redditi - L'accertamento.

Definito il presupposto d'imposta, con i suoi elementi fondamentali, si passa ora all'analisi dei mezzi in possesso all'amministrazione finanziaria sulla validità della dichiarazione.

L'amministrazione finanziaria sul dichiarato effettua un controllo, "accertamento" art. 39 d.p.r. 600/73, che può essere in tre tipi:

➤ *Accesso*: introdursi presso un luogo.

La durata dell'accesso non deve superare i 30 giorni lavorativi e può esplicarsi solo durante le ore lavorative. Essa dovrà essere eseguita alla presenza del titolare o di un suo delegato.

I funzionari dell'Amm. Fin. ed i militari della Guardia di Finanza si devono prestare all'accertamento della loro identità e della legittimità delle operazioni cui stanno per dare inizio.

Una volta innanzi al contribuente, il capo nucleo deve assolvere a due funzioni per qualificarsi:

1. l'esibizione della tessera personale di riconoscimento;
2. la comunicazione al contribuente dello scopo della verifica esibendo "l'autorizzazione all'accesso" o "il foglio di servizio".

Dalla lettura dell'autorizzazione o del foglio di servizio, il contribuente è in grado di evincere di che tipo di verifica si tratti:

- verifica generale (ai fini IVA o II.DD.) o parziale;
- l'anno sottoposto a verifica;
- l'ufficio che ha disposto l'accesso.

L'autorizzazione è espressamente prevista dalla legge 212/2000 (Statuto del contribuente), il quale all'art 12, comma 2, cita: "*Quando viene iniziata la*

verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche."

Canovaccio essenziale della disciplina tributaria, lo Statuto ha trovato le sue approvazioni anche dalla Cassazione con sentenza n° 417516, del 10/12/2002, la quale conferma quanto citato all'art. 16 dello statuto: *"....il Governo provvede ad abrogare le norme regolamentari incompatibili con la presente legge"* ovvero, tutto ciò che è contrario a tale legge, perde efficacia. Lo "Statuto fa Diritto" si potrebbe definire!

Tale rafforzamento di legge comprende anche le motivazioni, che analiticamente indicheremo all'interno della trattazione, espressamente citata all'art. 7" *Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama."* (motivazione per relationem) e che prima della cassazione aveva trovato un muro di gomma con il D.M 321 che invece introduce il concetto di *motivazione essenziale*.

– *In particolare l'apertura forzata di cassetti, borse.. le perquisizione personali*

Anche per l'apertura "forzata" è necessaria un autorizzazione del magistrato; tuttavia l'eventuale assenso del contribuente legittimerà l'azione dei

verificatori, che avranno premura di sottolineare il predetto consenso, sia nel p.v. di accesso o giornaliero che nel p.v. di constatazione.

Gli stessi principi valgono anche per l'autovettura privata del titolare dell'impresa o di un impiegato della stessa.

Diverso è il caso dell'autovettura aziendale, in tal caso i verificatori possono procedere alla relativa ispezione in forza della sola autorizzazione di accesso.

Poiché l'esigenza di ricorrere a tali procedure può insorgere improvvisamente durante le normali procedure, per cui il potere di rilasciare l'autorizzazione è demandato non solo al Pres. della Rep. ma anche ad altra autorità giudiziaria (pretore), il quale è in grado di emanare il provvedimento più velocemente.

Per quanto riguarda la perquisizione, essa può essere eseguita su qualunque persona presente al momento dell'accesso, includendo tanto i clienti che il personale dipendente. Essendo un atto di maggiore incidenza sulla sfera privata di un soggetto, occorre un'autorizzazione del magistrato competente.

In mancanza della suddetta, anche se subita dal contribuente, la perquisizione risulterà assolutamente illegittima, con le relative conseguenze (illegittimità derivata).

– *Accesso ai dati contenuti sul computer.*

Per espressa previsione di legge (art. 52 comma 9, d.p.r. 633/72) i verificatori possono:

- accedere ai locali in cui avviene l'elaborazione dei dati.
- Acquisire e procedere al successivo esame dei supporti informatici anche presso altra sede se il contribuente non consente l'uso del pc aziendale
- Estrarre copia dei dati memorizzati su dischi fissi non rimovibili

Se ne deduce che ai verificatori non è consentito eseguire alcuna elaborazione sugli apparati informatici del soggetto verificato senza il consenso di quest'ultimo.

Se poi il sistema è protetto da password, ed il contribuente non consente l'accesso ai dati, ai verificatori occorre una precisa autorizzazione analoga ai plichi, borse o cassette, del Pres. della Rep.

- *Ispezione*: ispezione documentale, prevista dall'art. 52 del d.p.r. 600/73;
- *Verifica*: verifica completa a 360°

Metodologie di accertamento

L'ufficio finanziario, dopo aver riscontrato anomalie nella dichiarazione, provvede ad effettuare un ***avviso d'accertamento bonario*** al contribuente per invitarlo a giustificare la discordanza tra il dichiarato e l'accertato. La mancanza dell'invito fa decadere per nullità il provvedimento (illegittimità derivata). Solo l'ufficio finanziario può emettere l'avviso d'accertamento (e l'avviso di rettifica per la dichiarazione IVA) mentre la guardia di finanza può emettere solo un processo verbale di contestazione.

L'accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili è disciplinato, nei suoi presupposti e nelle sue modalità, dall'articolo 39 del D.P.R. 600/1973. Nella sua struttura l'articolo 39 individua tre distinte metodologie accertative:

- il primo comma, fino alla lettera d), prevede i casi in cui l'Ufficio accertatore può procedere alla rettifica del reddito in via analitica (**accertamento analitico**);
- il secondo comma, in deroga al precedente, stabilisce i casi in cui l'Ufficio determina il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze di bilancio e dalle scritture contabili e di avvalersi anche di presunzioni semplici non qualificate e quindi in via induttiva (**accertamento induttivo**);
- la terza tipologia accertativa costituisce un ponte fra l'accertamento con metodo analitico e l'accertamento induttivo tanto che si suol definire **accertamento analitico-induttivo** (primo comma, secondo periodo, lettera d)).

L'accertamento analitico, per così dire, puro si basa su specifici riscontri di diritto o di fatto. Si pensi, ad esempio, alla non corrispondenza degli elementi indicati in dichiarazione con i dati di bilancio, all'incompletezza, falsità o inesattezza degli stessi derivanti dall'ispezione di documenti, registri, ecc. L'accertamento analitico-induttivo prevede invece che l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarata possa essere desunta anche sulla base di presunzioni purché gravi, precise e concordanti. L'accertamento analitico-induttivo non prescinde totalmente dalla contabilità ma, proprio perché le scritture contabili mantengono la loro forza, deve essere supportato da presunzioni in grado di scardinare la rappresentazione contabile; presunzioni che abbiano appunto i requisiti di gravità, precisione e concordanza. Un esempio di accertamento analitico-induttivo è quello basato sugli studi di settore.

In alternativa alle modalità di cui al comma precedente, il secondo comma consente all'Ufficio di determinare i redditi d'impresa induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili, e avvalendosi di presunzioni semplici anche non gravi, precise e concordanti. Il tutto quando ricorrono, categoricamente, le seguenti situazioni:

- quando nella dichiarazione non è indicato il reddito;
- quando alle dichiarazioni non è stato allegato il Bilancio;
- quando dal verbale di ispezione risulti che non è stato possibile esaminare uno o più delle scritture contabili obbligatorie, perché non tenute o comunque indisponibili;
- quando le omissioni o le false o inesatte indicazioni accertate in contabilità o le irregolarità formali delle scritture sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile, nel suo complesso, la contabilità;

- quando il contribuente non ha adempiuto all'invito degli Uffici finanziari di esibire o trasmettere atti e documenti, non ha risposto a questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico.

Le metodologie normativamente previste non sono tra loro interscambiabili nel senso che l'ufficio non può discrezionalmente decidere quale utilizzare. La metodologia a base di ogni verifica fiscale è quella analitica. Questa, infatti, permette di ottenere il risultato voluto attraverso l'esame e la valutazione delle singole componenti di reddito esclusivamente dedotte dalla contabilità aziendale. Quindi, quando ciò sia possibile, l'ufficio deve attivare un accertamento analitico puro. La possibilità di prescindere dalle scritture contabili è ammessa solo quando il processo inferenziale di cui si avvalgono i verificatori, sia supportato da presunzioni gravi, precise e concordanti.

Infine, qualora la ricostruzione del reddito si renda difficoltosa per mancanza o per grave irregolarità nella tenuta delle scritture, l'Ufficio può totalmente disattenderle e procedere ad accertamento induttivo adducendo semplici presunzioni. Fatto sta che, scelta la strada per una tipologia accertativa, quella deve essere percorsa senza possibilità di successivo cambiamento. L'articolo 39, infatti, impone una sequenza logica che consiste nella necessità di ricostruire i redditi effettivi dapprima analiticamente; qualora ciò non sia realizzabile, è ammesso l'utilizzo di presunzioni gravi, precise e concordanti; da ultimo, quando la contabilità non sia disponibile o si dimostri totalmente inattendibile è possibile utilizzare qualunque mezzo, fin'anche presunzioni semplici e prive dei requisiti richiamati.

Dopo l'avviso bonario d'accertamento, l'ufficio provvede **all'iscrizione al ruolo** del contribuente ex provvedimento ministeriale n° 321 del 3 settembre 1999 con il quale la pubblica amministrazione decide di ledere il contribuente nei limiti della differenza di quanto accertato e quanto dichiarato. In sostanza è un elenco di debitori,

che diviene esecutivo (cioè ha forza di titolo esecutivo) nel momento in cui il funzionario della pubblica amministrazione pone la propria firma.

La fase conclusiva di tale procedimento è da individuarsi nella **cartella di pagamento** che è l'atto immediatamente successivo all'iscrizione al ruolo. Tale atto è il veicolo documentale che trasporta il ruolo; esso contiene il provvedimento esecutivo con il quale si porta a conoscenza il contribuente della propria situazione.

6.2 Solidarietà

Il dovere tributario è uno dei doveri di solidarietà sanciti dall'art.2 della Costituzione. Inoltre l'art.53 della stessa ribadisce che a tale dovere sono tenuti tutti, ma in ragione della loro effettiva capacità contributiva.

La nozione di solidarietà è riportata dall'articolo 1292 del Codice Civile, il quale enuncia:

“L’Obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all’adempimento per la totalità, e l’adempimento da parte di uno libera gli altri; oppure tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l’adempimento dell’intera obbligazione e l’adempimento conseguito da ognuno di loro, libera il debitore verso tutti i creditori.

Ci sembra corretto indicare anche l'art. 1294, il quale indica che la solidarietà passiva è una presunzione relativa, per cui è soggetta a prova contraria; per la solidarietà attiva, invece, occorre una specifica manifestazione di volontà.

In ambito Tributario risulta interessante l'applicazione dell'art. 1306 c.c., anch'esso come il 1292, esteso all'ambito tributario:

“La sentenza pronunciata tra creditore e uno dei debitori in solido, o tra debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o gli altri creditori.

Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore; gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi.”

Massime delle decisioni della Corte di Cassazione a sezioni unite in applicazione dell'art. 1306:

- Quando l'imposta di registro gravi solidalmente su più soggetti (come si verifica, rispetto a compravendita immobiliare, a carico di tutte le parti contraenti, per il primo di detti tributi, in altre parole a carico dei compratori comproprietari, per il secondo) e uno dei coobbligati, insorgendo avverso l'accertamento in rettifica di maggior valore, l'altro coobbligato per il medesimo tributo, può opporre, contro la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria di conseguire il pagamento sulla base di detto maggior valore e alla stregua della sua inerzia contro l'accertamento di rettifica, quel giudicato favorevole (salva l'irripetibilità di quanto sia stato versato in adesione alla pretesa stessa) secondo la previsione dell'art. 1306 comma 2 c.c., considerando che tale norma opera sul piano processuale, in deroga ai comuni limiti soggettivi dell'autorità del giudicato e con la sola eccezione della formazione di un giudicato diretto nei confronti del coobbligato, con la conseguenza che la sua applicazione, in favore del condebitore d'imposta, non trova ostacolo nell'inerzia di questi nei riguardi dell'accertamento, la quale configura vicenda extraprocessuale inerente al rapporto sostanziale e non equiparabile al giudicato diretto. (Cass. s.u. 22 giugno 1991, n° 7053)
- L'interesse di uno dei debitori in solido ad opporre al creditore il giudicato a lui sfavorevole formatosi nel rapporto con l'altro debitore, ai sensi dell'art. 1306 comma 2 c.c. diviene attuale solo se e quando il creditore medesimo reclami l'adempimento. Pertanto con riguardo all'obbligazione solidale del venditore e del compratore in tema d'imposta di registro, si deve negare l'invocabilità della

citata norma, da parte di uno di detti condebitori, nell'ambito del procedimento d'impugnazione dell'avviso d'accertamento di maggior valore, perché il suddetto interesse postulato che nei suoi confronti sia stato emesso avviso di liquidazione o ingiunzione di pagamento. (Cass.s.u. 21 gennaio 1991 n°535)

- **SOLIDARIETA' PARITETICA:** più soggetti sono obbligati ad un determinato adempimento; lo troviamo nelle imposte indirette (ad es. se vendiamo un immobile)
- **SOLIDARIETA' DIPENDENTE:** è caratterizzata dall'alternarsi degli interventi di più soggetti; c'è un distacco temporale.
Ad es. il notaio paga all'Erario, poi è rimborsato dal cliente; analogamente il datore di lavoro trattiene una certa somma di denaro dalla retribuzione del dipendente per conto dell'Erario.
- **SUPER SOLIDARIETA':** è tipica delle società di persone; ad es. l'avviso d'accertamento per uno dei soci vale anche per gli altri.

6.3 Le presunzioni

Secondo l'art. 2727 c.c., le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato.

Le presunzioni hanno le seguenti caratteristiche:

- **grave:** idonea ad apportare elementi conoscitivi estranei significativi ai fini dell'obiettivo da perseguire;
- **precisa:** concretamente riferita ad aspetti propri della situazione di fatto del soggetto passivo d'imposta risultando inibita, quindi, qualsivoglia applicazione di dati od elementi di carattere generale;
- **concordante:** atteso che l'amministrazione finanziaria non ha la possibilità di scegliere, nell'ambito di una gamma di presunzioni che portano a risultati divergenti, quella che più si adatta a sostenere la tesi accertativa, ignorando le altre.

Secondo la classificazione tradizionale, le prove si dividono in dirette ed in indirette, secondo che il fatto osservato dal giudice sia lo stesso fatto che si vuole provare, oppure un fatto diverso, dal quale però si può desumere l'esistenza del fatto da provare.

Nell'ambito delle prove indirette si distinguono a loro volta due categorie. Nella prova indiretta *storica* l'esistenza del fatto rilevante per il giudizio si ricava dal fatto osservato in virtù della sua efficacia rappresentativa.

Nella prova indiretta *critica*, invece, l'esistenza del fatto da provare si ricava dal fatto osservato mediante un procedimento meramente logico: dall'esistenza del secondo si deduce l'esistenza del primo.

Le prove indirette critiche prendono anche il nome di “presunzioni” e più precisamente di presunzioni “semplici” se sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice, o presunzioni “legali” se sono stabilite dalla legge.

Per esempio nel caso delle plusvalenze realizzate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa costituiscono reddito e quindi sono imponibili solo alla presenza di un preordinato intento speculativo. L'onere di fornire la prova dell'intento speculativo è addossato all'Amministrazione finanziaria. Essa per sottoporre ad imposizione una plusvalenza, deve dimostrare che l'intento speculativo era presente in maniera certa sia al momento dell'acquisto, sia al momento della vendita.

L'intento speculativo è un requisito sfornito di connotazioni esteriori, di conseguenza la sua esistenza non poteva essere dimostrata con una prova diretta, ma solamente con una prova indiretta, e in particolare con quella critica. L'Amministrazione finanziaria doveva quindi fornire la prova dell'intento speculativo in base a presunzioni.

La prova dell'intento speculativo doveva dunque essere fornita, dimostrando l'esistenza di un fatto che, secondo la comune esperienza, rappresentasse un sicuro

indizio della sua presenza. La decisione era riservata al prudente apprezzamento del giudice, il quale, tuttavia, doveva esercitare un controllo molto rigoroso, ammettendo soltanto le presunzioni sorrette da indizi gravi, precisi e concordanti.

Quindi le presunzioni si distinguono in:

- a) Si dicono **legali** quando è la stessa legge che in via generale, attribuisce ad un fatto valore di prova in ordine ad un altro fatto che quindi è presunto (es. presunzione che chi ha il possesso di una cosa altrui sia in buona fede art. 1147 c.c.). Le presunzioni legali si distinguono a loro volta in: *assolute* e *relative*. In particolare, in materia tributaria sono previste quelle *relative* le quali ammettono prova contraria. Le presunzioni *assolute* sono presunzioni rispetto alle quali è esclusa la prova contraria e che pertanto comportano una semplificazione degli elementi della fattispecie legale fonte dell'effetto giuridico. Queste ultime possono concernere l'esistenza del presupposto di fatto o la determinazione del valore della base imponibile. E' chiaro che un problema di legittimità costituzionale con riferimento al requisito d'effettività della capacità contributiva non si pone per le presunzioni legali relative: esse, infatti, pur esonerando il fisco dall'onere di fornire la prova del fatto presunto consentono al tempo stesso al contribuente che non abbia la capacità contributiva presunta dalla legge, di dimostrare che tale capacità non esiste. Con riferimento alle presunzioni assolute si può concludere che queste possano ritenersi costituzionalmente legittime soltanto se siano suscettibili di prova contraria. Nel caso delle indagini bancarie, la guardia di finanza effettua dei controlli sul c/c del contribuente e quindi richiede la dimostrazione di tutti i versamenti e prelevamenti nell'arco di un periodo. In questo caso si parla di presunzioni legali quasi assolute perché risulta molto difficile fornire una prova concreta di tutti i movimenti bancari avvenuti in un anno. In alcuni casi c'è da parte della guardia di finanza la richiesta di una verifica sostanziale, cioè occorre accertare non solo il c/c della ditta del

contribuente principale, ma anche il c/c d'eventuali parenti purché ci siano indizi gravi, precisi e concordanti. Si parla poi di presunzioni *miste* quando la prova contraria è ammessa ma soltanto con determinati mezzi di prova.

- b) Le presunzioni ***semplici*** sono quelle che non sono espressamente previste dalla legge, ma che possono comunque emergere da elementi raccolti nel corso di una verifica fiscale. Queste ultime sono formulate dapprima dall'Amministrazione finanziaria nell'avviso d'accertamento e successivamente dal giudice. Secondo l'art. 2729 c.c., le presunzioni semplici devono essere basate su elementi gravi, precisi e concordanti. E' di fondamentale rilevanza la presenza di tutti gli elementi sopra citati affinché la presunzione possa essere fondata. Oltre che rispettare i requisiti di gravità, precisione e concordanza, occorre sottostare al principio civilistico secondo il quale il fatto ignoto oggetto della presunzione deve essere desumibile da un fatto noto e non da un fatto a sua volta presunto (art. 2727 c.c.). Lo stesso art. 39 del D.P.R. 600/1973 stabilisce i criteri per l'accertamento o di rettifica dei redditi d'impresa, da determinarsi ordinariamente in base alle scritture contabili. Infatti, l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici purché queste siano gravi, precise e concordanti.

Esistono poi le presunzioni "semplicissime" per le quali il legislatore non richiede che siano basate su elementi gravi, precisi e concordanti. Tali presunzioni riguardano casi in cui non si tratta di accertare un fatto ma di determinare un valore, quindi il giudice qualora il danno non possa essere provato nel suo preciso ammontare lo liquida con valutazione equitativa.

In conclusione le presunzioni semplicissime non sono autentiche presunzioni perché non riguardano l'accertamento di un fatto ma rinviano ad una valutazione equitativa.

6.4 Studi di settore.

Lo studio di settore ha finito per determinare redditi non veri, ma verosimili, questo perché il contribuente paga sulla base di un reddito diverso (superiore o inferiore) a quello effettivo: chi ha un reddito superiore a quello presente per il cluster a cui appartiene ha un chiaro interesse a non contestare il metodo di accertamento; invece, chi ha un reddito inferiore non trova parimenti conveniente contestare il suddetto, pagando così un'imposta su un reddito superiore a ciò che gli è dovuto, al fine di evitare l'accertamento.

Questa situazione ha fatto sì che lo studio di settore, pur contestato nella sua legittimità, sia stato convalidato dagli stessi gruppi di contribuenti.

Tuttavia occorre prendere atto che tale metodo di accertamento crea disparità di trattamento, poiché i risultati a cui perviene non potranno mai essere equilibrati: si pensi a due esercizi commerciali svolgenti attività analoghe e appartenenti allo stesso cluster; essi pur essendo situati nella medesima via, sono collocati in lati opposti, caratterizzati da un diverso flusso di persone e da diverse possibilità di guadagno.

È opportuno allora l'inserimento di indici di correzione, che rendono più specifici i generici criteri che sono alla base dello studio di settore.

Ha trovato il suo fondamento nel fatto che in Italia circa 3.600.000 imprese su 4.000.000 fatturano sotto il 10 mld (vecchie lire). Occorreva trovare un sistema che non fosse in conflitto con il principio del rispetto della capacità contributiva ex art.53 della Cost. Con lo studio di settore, la capacità contributiva non è più reddito-entrata, ossia reddito effettivo, bensì reddito normalizzato, che è possibile ricostruire *aliunde* sulla base di un reddito generale. In sostanza un reddito che è verosimile ottenere sulla base di certi dati o indizi.

La Corte Cost. ha ritenuto che tale "reddito normalizzato" non offendeva l'art.53 Cost., l'importante era che ci fossero i presupposti della ragionevolezza e della razionalità.

Gli indici contabili analizzano, fini di questa questione, tali parametri:

- locali per mq.
- dipendenti
- rimanenze
- costo del venduto

Sulla base di questi parametri si sono costruiti dei clusters d'impresa. La conclusione cui si è pervenuti è che, siccome un'ipotetica impresa può rientrare in un cluster di quelli identificati, per questo stesso motivo si può affermare che tale impresa abbia un reddito stimato coincidente con quello definito per quel cluster.

Lo studio di settore è diventato sofisticato attraverso un percorso di calcolo matematico-statistico: si fa una ricostruzione induttiva del reddito.

La critica che si potrebbe muovere allo studio di settore è che si tratta di un tipo di presunzione semplice: ma è anche grave, precisa e concordante? Alcuni ritengono di no.

Comunque si è fatto in modo di invertire l'onere della prova, ma si tratta di ricostruire una prova che nella sostanza è *prova diabolica*, cioè davvero molto ardua, in quanto si basa su indici contabili e matematici.

6.5 La prova contraria

Arrivati a questo punto non resta che analizzare il grado o il ventaglio delle prove contrarie adducibili dal contribuente per contrastare l'accertamento basato sul risultato degli studi di settore.

E' stato appena ricordato che si tratta di una presunzione la quale racchiude in sé i presupposti della gravità, della precisione e della concordanza. Ci si trova di fronte insomma ad una presunzione semplice contro la quale è ammessa, in teoria, ogni forma di prova contraria; non esiste dunque nessuna limitazione.

Anche la presunzione derivante dall'applicazione dell'accertamento bancario è tale, ma ha un margine di contrapposizione molto limitato: i versamenti ed i prelievi

risultanti dai conti correnti bancari e postali possono essere sterilizzati solo se si prova che gli stessi non hanno rilevanza reddituale o che se n'è già tenuto conto nelle scritture contabili. Si tratta di una prova contraria “unidirezionale” che manca, concettualmente, del paradigma normativo riguardante l'accertamento sugli studi di settore.

Ecco che allora il contribuente ben potrà dimostrare che la sua attività è svolta in un certo modo ed ha certe caratteristiche peculiari che la allontanano dallo stereotipo prefigurato dallo studio d'appartenenza. Ecco che allora ogni elemento adducibile, d'ordine economico e patrimoniale, ben potrà ben essere opposto in contestazione. Non ci sono, in astratto, limitazioni,

Il ragionamento si fa più emblematico, tuttavia, allorché ci si deve confrontare con un risultato degli studi affinato via con strumenti di manutenzione speciali o, come si sta verificando dopo l'approvazione del decreto direttoriale pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 19 gennaio 2001, con aggiustamenti di tipo soggettivo o territoriale.

Non vi è dubbio, tanto per concludere su quest'aspetto, che non esistono limiti alla prova contraria: il contribuente può portare a suo favore tutti quegli elementi negativi utili ad inficiare gli elementi ed i dati posti a base dello studio.

Ma, per l'appunto, passando dall'astratta teoria alla concretezza delle cose: come questo può avvenire?

Quali tecniche di contrapposizione possono frapporsi una volta che lo studio è così raffinato e sottile tanto da divenire trasparente?

Non ci si riferisce qui a questioni legate alla chiusura dell'attività o alla mutazione urbanistica che potrebbero rendere irraggiungibili, di fatto, quei risultati.

Ci si riferisce a questioni legate proprio all'economia dell'impresa o alle difficoltà dell'azienda di rapportarsi alla stessa stregua di quelle più virtuose facenti parte del medesimo gruppo. Quid iuris, sarà dunque sufficiente dimostrare con perizie o con la

produzione di schede tecniche o di centri di costo specifici che, in fondo in fondo, quel reddito è impensabile visto che i volumi non possono essere come quelli sperati dallo studio ?

Non vi è dubbio che, stando per lo meno a quanto si è andati sin qui dicendo in merito al grado di opponibilità alle presunzioni, tutto questo sarà certamente possibile ma anche oltremodo difficoltoso rendendo dunque la prova possibile in astratto ma quasi impensabile o diabolica in pratica.

Ecco allora che si ritorna a quanto è stato detto all'inizio. Solo con un rinnovato spirito collaborativo tra contribuente ed amministrazione finanziaria si riuscirà ad uscire da quest'impasse argomentativa.

Più gli uffici saranno sensibili alle confutazioni del contribuente valutandole con occhio attento e propositivo e più quel reddito, così come rideterminato in base agli studi di settore, diventerà veramente effettivo e, quindi, accettabile.

Molte aziende del nostro comparto regionale si sono ritrovate a non essere più competitive, da sole, sul mercato. Le stesse, per continuare a sopravvivere e non disperdere così la specificità delle risorse umane impiegate, hanno accettato di lavorare per grossi committenti pur mantenendo la propria struttura operativa.

Va da sé, è stato detto altre volte, che i margini d'utilità sono strettissimi e non sono allineati alla normalità riferibile al settore d'appartenenza. Anzi, come sovente accade, i materiali da impiegarsi nella produzione sono forniti dallo stesso committente che li fattura integralmente al proprio lavorante e sia a sua volta fatturata a prezzo pieno la produzione che riceve.

Si tratta ovviamente di un sistema adulterato, laddove i volumi realizzati non sono quelli contabili bensì solo quelli al netto del materiale ricevuto. La differenza rappresenta, per grosse linee, l'effettivo volume d'affari. (Nell'esempio, riferito ad un'impresa compresa nello studio SD08U il cui codice d'attività è il 19301, si vedono le differenze operative dovute alla predetta anomalia).

L'unica difesa seriamente possibile per l'impresa di specie, al fine di contrastare la realizzazione dei volumi indicati, è quella di procedere ad una revisione interna professionale che dia conto di tutte le peculiarità rilevate.

In tal caso la prova contraria è certamente possibile ma diventa poco praticabile se non a costo d'ulteriori sacrifici.

6.6 Natura dell'avviso d'accertamento.

La dottrina, si dibatte se nel procedimento d'accertamento vi sia accertamento in senso stretto o qualcosa di meno (un acclaramento⁵) o qualcosa di più (un provvedimento); a seconda della soluzione, l'accertamento è da alcuni ritenuto **atto dichiarativo**, da altri **costitutivo**, da altri ancora un atto avente ambedue i caratteri.

Vi è un notevole gruppo di opinioni che dalla natura legale dell'ablazione tributaria vorrebbero derivare che gli atti dell'ufficio tributario siano da ritenere atti di attuazione volti alla realizzazione del credito tributario. Vi è chi sostiene l'opposto, ossia che gli atti dell'ufficio diano vita a provvedimenti, come l'accertamento, l'avviso di accertamento, l'iscrizione al ruolo, l'ingiunzione fiscale.

- **natura dichiarativa:** la legge tributaria fa scaturire direttamente dal presupposto gli effetti obbligatori con il quale sarà risolto il tributo, attribuendo all'avviso d'accertamento una mera funzione dichiarativa della situazione preesistente. Autorevole dottrina sostiene tale tesi per giustificare la funzione del giudice in materia tributaria che non è dovuto obbligatoriamente ad applicare la sanzione massima; egli può adottare anche soluzioni equitative per le parti.

⁵ **Acclaramento:** gli acclaramenti possono essere tanto semplici atti istruttori quanto procedimenti di atto del procedimento, quanto infine procedimenti autonomi. Essi sono caratterizzati dall'oggetto, che è il concernere fatti materiali, o stati di fatto, qualità di fatto, insomma dati fattuali del mondo reale. Nei procedimenti di accertamento vi è qualcosa di più dell'acclaramento, in quanto l'apprensione dei dati fattuali è ordinata alla possibilità di attribuire una qualità giuridica ad una persona, una cosa, un rapporto. Come gli acclaramenti, gli accertamenti possono vertere sull'esistenza, sulla misurazione e sull'analisi tecnica o amministrativa di dati fattuali; però vanno oltre questi dati, per investire anche il dato giuridico. Il dato giuridico che forma oggetto dell'accertamento è, peraltro, una qualità giuridica che inerisce sempre ad un quid più ampio.

- **Natura costitutiva:** in questo caso le norme sono definite strumentali, ovvero è solo l'avviso d'accertamento che fa scaturire l'obbligo tributario nei confronti del contribuente, limando quindi la loro funzione pubblicistica.

Massime della Suprema Corte

Nella sent. 3 dicembre 2001 n° 15234, un contribuente ricorre contro la commissione tributaria in quanto nell'avviso di accertamento a lui imputato non vi è alcuna "nota" che lo stesso avviso adduce come motivazione per relationem. Tale Nota dell'Ispettorato compartimentale delle imposte dirette, fu prodotta dall'Ufficio solo dopo la costituzione in giudizio, e si opponeva al ricorso poiché l'avviso era emanato nel rispetto delle condizioni e dei presupposti richiesti dal citato art. 42 del d.p.r. 600/73.

La commissione rifiuta il ricorso in quanto il soggetto era stato messo, dopo "l'integrazione", a conoscenza dei fatti, e per cui capace di difendersi.

La Suprema Corte, invece, accetta tale ricorso, in quanto censura la mancata allegazione della nota, e secondo l'art. 42, la motivazione di accertamento non portata a conoscenza del contribuente rendeva detto atto illegittimo.

È fatto divieto integrare la motivazione dell'avviso di accertamento con atti successivi (*mutatio libelli*); se la commissione lo ha accettato e perché ha considerato l'avviso come atto costitutivo, in qualità di atto diretto ad instaurare il contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio.

Autorevole dottrina sostiene che l'avviso ha meramente natura dichiarativa, per cui la motivazione concorre a delimitare la materia del contendere nel giudizio, e per questo vieta la possibilità di successive "integrazioni".

Trattasi dunque di un requisito avente la finalità essenzialmente informativa, ma solo se sono conosciuti dal contribuente o a lui comunicati, pena l'illegittimità dell'avviso di accertamento, ex. Art. 42.

6.7 Accertamento Bancario

Tale sistema di verifica e da considerarsi una metodologia d'accertamento forte e particolareggiata. Tale sistema d'accertamento ebbe inizio quando ci fu l'abolizione del segreto bancario con la legge n. 431/91, con la quale si dava libero accesso al mondo bancario, per permettere alle autorità tributarie il controllo su indizi d'evasione.

L'abolizione del segreto bancario solo a particolari condizioni, una di queste era rappresentata dal "Condono Fiscale" del 1991, con il quale si cancellavano le anteriori condizioni di illegalità dei contribuenti, azzerandone la loro situazione nei confronti del fisco.

La procedura d'accertamento è formata da varie fasi, che devono rispettare un rigoroso ordine sequenziale, pena illegittimità dello stesso, le fasi principali dell'accertamento bancario sono:

- 1) L'autorità tributaria procede al controllo del c/c del contribuente verificandone ogni voce sia in entrata sia in uscita, contestando e chiedendo la dimostrazione d'ogni voce che alla stessa risulti anomala, le voci contestate vanno ad aumentare i ricavi del contribuente;
- 2) Fase del contraddittorio: tale fase è ritenuta dalla Corte di Cassazione come facoltativa, non obbligatoriamente da eseguire prima dell'avviso d'accertamento, in tale fase il contribuente è chiamato a giustificare le voci dei c/c contestabili dall'autorità tributaria. Tale fase si conclude con la redazione di un verbale sottoscritto dal verificato e da un suo rappresentante. Il contraddittorio se affrontato prima dell'avviso d'accertamento è da considerarsi come fase *sostanziale* dello stesso.
- 3) L'avviso d'accertamento: con tale atto si pone la fine al procedimento di verifica e si avvia la fase processuale. Se il contraddittorio è posto in essere in tale fase, il contribuente è tenuto a difendersi, in sede di

giudizio, contro un vero e proprio atto amministrativo che fa parte della fase processuale e non più sostanziale dell'accertamento.

Con la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005), sono state introdotte numerose disposizioni in materia di accertamento, finalizzate al contrasto dell'evasione in materia di imposte sui redditi ed IVA. Apposite misure sono state previste anche con specifico riguardo al comparto dei redditi immobiliari.

Una parte significativa delle novità legislative ha riguardato la disciplina in materia di indagini bancarie.

Gli interventi svolti ed i successivi provvedimenti normativi emanati in materia, da un lato, nonché la più recente emanazione delle previste disposizioni di attuazione, dall'altro, hanno permesso di pervenire alla concreta applicazione della nuova disciplina sui poteri di accesso alle informazioni bancarie e finanziarie da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, vanno evidenziati i seguenti provvedimenti;

1. il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248 – recante “Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria” – mediante il quale la suddetta disciplina è stata ulteriormente modificata;
2. il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2005, recante “Disposizioni attuative dell'articolo 32, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 51, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relative alle modalità di trasmissione telematica delle richieste e delle risposte, nonché di dati, notizie e documenti in esse contenuti”.

Il regime normativo previgente

In via generale, gli uffici finanziari e la Guardia di finanza, nell'esercizio dell'attività di accertamento, possono richiedere notizie e documentazione fiscalmente rilevanti sia al contribuente sottoposto ad accertamento, sia a soggetti terzi che con il medesimo contribuente abbiano intrattenuto, ovvero intrattengano, rapporti economici.

La disciplina che, in particolare, regola l'accesso dei conti bancari è contenuta negli articoli 32, comma 1, n. 7), del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633; in base a tale normativa, nonché alle istruzioni fornite dal Ministero delle finanze con la circolare n. 116 del 10 maggio 1996, gli uffici finanziari potevano richiedere alle banche ed alle Poste:

1. copia dei conti intrattenuti dal contribuente nominativamente individuato, con la specificazione dei rapporti inerenti e connessi, comprese le garanzie prestate da terzi, e per il quale fosse stata rilasciata l'apposita autorizzazione all'indagine bancaria;
2. ulteriori dati, notizie e documentazione relativi ai conti dei quali sia stata acquisita copia secondo le modalità indicate al punto sub 1) potevano essere richiesti mediante utilizzo dell'apposito questionario.

Le risposte alle richieste di cui ai precedenti numeri 1 e 2 dovevano essere fornite entro il termine assegnato dagli uffici, che non poteva essere inferiore a 60 giorni, salvo richiesta di proroga di ulteriori 30 giorni. In caso di esito positivo della richiesta, la banca era tenuta a dare immediata comunicazione della richiesta al contribuente interessato.

E' utile rammentare che l'oggetto dell'indagine bancaria era limitato, come espressamente confermato dallo stesso Ministero delle finanze, ai rapporti di conto, dovendosi intendere il termine di conto nel senso di "conto movimentabile fondato su un rapporto contrattuale tra banca e clientela". In tale ambito potevano, pertanto,

essere censiti anche i rapporti di *credito e finanziamento* regolati in conto corrente, nonché tutti i rapporti regolati mediante un sottostante rapporto di conto (ad es., conto titoli). Restavano, quindi, escluse le operazioni bancarie eseguite per cassa allo sportello senza interessamento di un conto bancario, nonché tutte le documentazioni relative ad operazioni non collegate a rapporti di conto.

La suesposta disciplina non ha mancato di sollevare dubbi circa la puntuale applicazione della normativa, facendo emergere anche alcuni contrasti tra i destinatari delle richieste di informazioni e gli stessi uffici finanziari. Il motivo del contendere era essenzialmente rappresentato dalla pretesa degli uffici finanziari di accedere alle informazioni riservate anche sulla base di normative diverse dai richiamati articoli 32, comma 1, n. 7), del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (come, ad es., a fronte di richieste per categorie non nominative, per tipologie di rapporti intrattenuti, ecc.).

Inoltre, poiché la letterale formulazione di tale apposita normativa faceva riferimento esclusivamente alle banche ed alle Poste, era emersa anche una problematica di tipo interpretativo con riguardo agli altri intermediari finanziari, quali, ad es., SIM, SGR, ecc.. Tant'è che, in merito ad una diatriba sorta con una società fiduciaria, la stessa Agenzia delle entrate aveva ravvisato la necessità di richiedere il parere del Consiglio di Stato, il quale rilevava l'esistenza di un vuoto normativo ed auspicava un intervento risolutore da parte del legislatore (cfr. il parere n. 2345 del 1° luglio 2003).

La necessità di disciplinare organicamente la materia, nonché la correlativa esigenza, per l'Amministrazione finanziaria, di disporre di un adeguato strumento di indagine, soprattutto in considerazione della mancata attuazione dell'Anagrafe dei rapporti di conto e deposito, di cui al D.M. n. 269 del 2000, hanno contribuito a creare le premesse per l'avvio di una riforma sulla materia.

Le modifiche introdotte dalla Legge 30 dicembre 2004, n. 311

Con la legge finanziaria 2005 è stata operata una profonda rivisitazione della disciplina in materia di indagini bancarie. In particolare, va segnalata la norma di cui all'art. 1, comma 402, della legge n. 311 del 2004, in base alla quale:

- viene modificato l'art. 32, comma 1, n. 7), del DPR 29 settembre 1973, n. 600, la cui attuale formulazione prevede che gli uffici finanziari e la Guardia di finanza possono “richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane S.p.a., per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio ed alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.”;
- viene modificato il successivo comma 2 del citato art. 32, in base al quale è stabilito che per l'adempimento relativo alle richieste di dati bancari deve essere previsto un termine che non può essere inferiore a 30 giorni, prorogabile per un periodo di 20 giorni;

- viene, inoltre, inserito un nuovo comma 3 al già citato art. 32, il quale dispone che “Le richieste di cui al primo comma, numero 7), nonché le relative risposte, anche se negative, devono essere effettuate esclusivamente in via telematica. Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate sono stabilite le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione delle richieste, delle risposte, nonché dei dati e delle notizie riguardanti i rapporti e le operazioni indicati nel citato numero 7).”

L’art. 1, comma 403, della citata legge n. 311 del 2004, riproduce le suesposte modifiche ed innovazioni agli effetti dell’IVA.

La nuova disciplina in materia di indagini bancarie e finanziarie

Sulla base di un primo raffronto tra la previgente disciplina e le innovazioni apportate dalla citata legge n. 311 del 2004, è possibile rilevare che:

- sotto il profilo soggettivo, l’applicabilità della suesposta procedura viene estesa agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;
- sotto il profilo oggettivo, la richiesta è riferita ai dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti;
- il termine minimo entro il quale deve essere fornita risposta alle richieste viene ridotto da 60 a 30 giorni, fermo restando la possibilità di proroga di ulteriori 20 giorni, in luogo dei 30 giorni precedentemente previsti;
- le richieste e le relative risposte devono essere inviate per via telematica;
- l’obbligo di identificare la clientela ed acquisirne il codice fiscale, in precedenza previsto soltanto per i rapporti di conto e deposito, viene esteso a qualsiasi operazione di natura finanziaria effettuata, a prescindere dalla sottostante esistenza di un rapporto di conto (c.d. operazioni fuori conto o per cassa).

A) L'ambito di applicazione temporale della normativa

La nuova normativa, la cui entrata in vigore era stata stabilita al 1° gennaio 2005, ad eccezione del collegamento telematico, ha comportato l'emergere di numerose problematiche.

Sia le banche, sia gli intermediari finanziari che per la prima volta si sono trovati nella condizione di essere ricompresi nel novero dei soggetti destinatari delle richieste in oggetto, debbono ora fronteggiare:

- i più ristretti termini entro i quali dare riscontro alle richieste degli uffici finanziari;
- l'ambito delle nuove richieste, che appare decisamente più ampio rispetto al precedente (in quanto estensibile anche alle c.d. operazioni effettuate "fuori conto");
- l'unificazione delle due fasi attraverso le quali le richieste di dati ed informazioni potevano essere formulate. Si ricorda, infatti, che, in precedenza, era prevista una prima fase, esclusivamente finalizzata alla richiesta della copia dei conti, e una seconda fase, con la quale procedere alla richiesta di ulteriori dati, notizie e documentazione relativamente ai conti dei quali fossero già acquisite le copie.

Inoltre, con l'immediata entrata in vigore della nuova legge, non è stato in alcun modo tenuto conto della evidente necessità di approntamento e/o adeguamento, da parte dei soggetti obbligati, delle necessarie procedure da utilizzare per la rilevazione ed archiviazione degli ulteriori dati che potevano essere richiesti dall'inizio del 2005.

Una ulteriore problematica di carattere interpretativo è emersa in seguito all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate in merito all'applicabilità della nuova disciplina ai periodi d'imposta anteriori all'anno 2005. Infatti, muovendo dal presupposto che le nuove disposizioni hanno natura meramente procedurale,

l'Agenzia ha, dapprima, sostenuto che queste debbono ritenersi applicabili anche ai periodi d'imposta precedenti la loro entrata in vigore. Successivamente, tale interpretazione è stata parzialmente riconsiderata, sulla base di un criterio maggiormente orientato al principio della "ragionevolezza della norma" e, dunque, più in linea con l'effettivo ambito applicativo delle nuove disposizioni, nel senso di ritenere corretto che l'immediata applicabilità delle nuove norme per il passato trovi riconoscimento limitatamente agli aspetti procedurali. In altri termini, la paventata retroattività delle nuove disposizioni deve considerarsi esclusa per quanto concerne i profili di diritto sostanziale recati dalle disposizioni in oggetto. Una conferma in tal senso, del resto, è rinvenibile nelle istruzioni impartite dall'Agenzia delle entrate, nelle quali è stato affermato che le nuove disposizioni "in quanto aventi ad oggetto poteri istruttori, hanno natura procedimentale. Da tale natura deriva che, gli effetti da esse prodotte, si riflettono a carico del contribuente anche per gli anni pregressi...".

Al fine di ovviare al perdurare dell'incertezza in merito alla suesposta problematica, dovuta anche al fatto che l'Amministrazione finanziaria non si era ancora pronunciata circa gli adempimenti delle banche e degli altri intermediari finanziari, che sono soggetti terzi rispetto al contribuente, la dottrina prevalente ritiene che le richieste degli uffici finanziari, formulate in base ai nuovi e più ampi poteri di indagine, relative ai periodi d'imposta anteriori l'anno 2005, dovevano essere sostanzialmente riscontrate sulla base della previgente normativa.

Ciò in quanto le banche, di fatto, erano impossibilitate a recuperare gli ulteriori dati richiesti, dal momento che non era stata eseguita l'archiviazione elettronica di tali dati, stante la mancanza di un espresso obbligo in tal senso.

Né poteva essere ipotizzabile in via ordinaria il recupero della documentazione cartacea mediante una sistematica ricerca negli archivi delle banche (c.d. apertura delle buste di cassa), come inizialmente ipotizzato da taluno.

Tale orientamento è stato condiviso anche dal Comando Generale della Guardia di finanza con la circolare n. 128000 del 21 aprile 2005.

Le recenti modifiche normative

Particolare rilievo presentano alcune disposizioni normative di recente introdotte dal citato D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248 mediante le quali:

1. viene integrato il testo dell'art. 7, comma 6, del DPR 29 settembre 1973, n. 605, in base al quale risulta espressamente stabilita l'obbligatorietà di acquisire anche i dati identificativi ed il codice fiscale del soggetto che materialmente esegue l'operazione per conto o a nome di terzi (cfr. art. 2, comma 14, lett. c, n. 1);
2. viene riconosciuta la propedeuticità della suddetta norma in ordine alla nuova disciplina sulle indagini bancarie, essendosi stabilito che le rilevazioni ed evidenziazioni in materia di codice fiscale sono utilizzate ai fini delle richieste e delle risposte in via telematica di cui all'art. 32, comma 1, n. 7), del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e 51, comma 2, n. 7), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. art. 2, comma 14, lett. c-bis, n. 2);
3. viene previsto che non sussiste alcun obbligo di trasmissione periodica all'Amministrazione finanziaria dei dati identificativi della clientela e del codice fiscale, come, invece, stabilito per le altre rilevazioni di cui alla medesima norma sul codice fiscale (cfr. art. 2, comma 14, lett. c-bis, n. 1);
4. viene disposto un sostanziale differimento del nuovo obbligo da parte degli operatori finanziari, in quanto gli effetti della norma vengono posticipati dal 1° gennaio 2005 al 1° gennaio 2006 (cfr. art. 2, comma 14-bis).

In buona sostanza, con le suseposte norme, gli operatori finanziari dovranno approntare un'unica procedura, finalizzata esclusivamente all'assolvimento dei

correlativi obblighi di segnalazione previsti dalla normativa in materia di indagini bancarie.

A tale ultimo riguardo, viene sancito (cfr. art. 2, comma 14-ter), con riferimento a tutti i periodi anteriori al 1° gennaio 2006, che l'ambito oggettivo delle richieste di accesso ai dati bancari e finanziari relative alle operazioni non annotate nei conti, effettuate fino al 31 dicembre 2005, è limitato alle operazioni delle quali è stata tenuta memoria in adempimento della normativa antiriciclaggio, ovvero a quelle operazioni per le quali le banche erano già tenute all'obbligo di rilevazione ed evidenza anteriormente al 1° gennaio 2005, termine questo ora prorogato di un ulteriore anno. Vengono, in tal modo, risolte anche le controversie di carattere interpretativo emerse con riguardo alla retroattività, o meno, della nuova disciplina di accesso ai dati bancari. La nuova disposizione, pertanto, evita al sistema, con riguardo alle richieste formulate per tutti i periodi anteriori al 1° gennaio 2006, la ricerca di dati ulteriori e diversi da quelli dei quali era già prevista ed era stata effettuata l'archiviazione con apposite modalità, sulla base di normative già in vigore per detti periodi.

Il Provvedimento di approvazione delle modalità di trasmissione telematica delle richieste di informazioni e delle relative risposte

Con l'approvazione del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2005 – recante “Disposizioni attuative dell'articolo 32, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 51, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relative alle modalità di trasmissione telematica delle richieste e delle risposte, nonché dei dati, notizie e documenti in esse contenuti - è stato previsto che lo scambio delle informazioni tra gli operatori finanziari e gli uffici finanziari dovrà avvenire, a decorrere dal 1° marzo 2006, esclusivamente in via telematica.

1. Oggetto della richiesta

L'ambito delle nuove richieste appare decisamente più ampio rispetto al passato, in quanto estensibile anche alle operazioni effettuate "fuori conto".

Ulteriore innovazione di rilievo è rappresentata anche dalle modalità di richiesta dei dati, essendo stato abolito il doppio grado in base al quale le richieste dovevano essere formulate, e cioè esclusivamente la copia dei conti in prima fase e soltanto in un secondo momento ulteriori dati, notizie e documentazione relativi ai conti dei quali fosse stata acquisita copia, da formularsi mediante l'apposito modello di questionario. In realtà, il nuovo contesto, pur essendo caratterizzato da un più ampio potere di accertamento, non attribuisce agli uffici la possibilità di formulare una richiesta illimitata, dal momento che l'azione accertatrice deve essere comunque improntata ad un principio di massima razionalità. Conseguentemente, in una prima fase, l'ufficio può richiedere alla banca la copia dei conti intrattenuti dal contribuente, con la specificazione dei rapporti inerenti o connessi, comprese le garanzie prestate da terzi, nonché il dettaglio delle operazioni effettuate "per cassa" allo sportello, senza interessamento del conto. In una seconda fase, acquisita detta documentazione, l'ufficio può, se lo ritiene opportuno, richiedere ulteriori dati, notizie e documenti, relativi alle informazioni ricevute.

Va, altresì, sottolineato che la richiesta deve essere sempre relativa ad un determinato nominativo per il quale sia stata rilasciata l'apposita autorizzazione ad eseguire l'indagine bancaria. La circostanza che il tracciato preveda la possibilità di eseguire il tipo di richiesta per soggetto o per operazione trova la sua ratio esclusivamente in ordine alla speciale disposizione, contenuta nei richiamati nn. 7 degli art. 32 e 51, in base alla quale "Alle società fiduciarie di cui alla L. 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando

i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.”

Sotto tale profilo, pertanto, deve considerarsi tuttora applicabile quanto precisato nella circolare del Ministero delle finanze n. 116/E del 1996, e cioè, gli uffici, qualora siano venuti a conoscenza di un numero di conto corrente bancario (ad es., sulla base di assegni o altri documenti reperiti nel corso di accessi e di ispezioni effettuati presso il contribuente o presso terzi), non hanno il potere di richiedere alla banca trattaria le generalità del proprio cliente, in quanto la banca, come già detto, è tenuta a fornire soltanto la copia dei conti e relative specificazioni riferite a contribuenti nominativamente indicati. Nella fattispecie, l'unica possibilità per gli uffici di acquisire le generalità dell'emittente dell'assegno è quella di richiederle direttamente al contribuente interessato, avvalendosi dei poteri loro attribuiti dall'art. 32, punto 2, del D.P.R. n. 600 del 1973.

2. Informativa al contribuente

L'operatore finanziario, una volta ricevuta la notifica della richiesta, deve darne notizia immediata al contribuente interessato. A differenza di quanto previsto per le richieste formulate dalla Magistratura, per le quali le banche hanno un vincolo di segretezza, nel caso delle richieste formulate dagli uffici finanziari o dalla Guardia di finanza, che operino ai sensi della normativa sopra richiamata nella esplicazione di un potere amministrativo di accertamento, l'obbligo della banca è proprio quello di informare il contribuente per il quale gli uffici accertatori abbiano richiesto la copia dei conti, con la specificazione dei rapporti inerenti o connessi, comprese le garanzie prestate da terzi, nonché il dettaglio delle operazioni effettuate “per cassa” allo sportello.

L'obbligo di informazione riguarda esclusivamente il contribuente interessato, vale a dire il contribuente sottoposto ad accertamento, al nominativo del quale

l'ufficio finanziario ha riferito la richiesta indirizzata alla banca. Ne deriva che non sussiste alcun obbligo di informare della richiesta ricevuta né i soggetti con i quali non vengano intrattenuti rapporti (e, cioè, in caso di esito negativo della risposta), né qualsiasi altro terzo soggetto le cui generalità possano emergere dai dati, notizie o documenti da fornire agli uffici.

Il principio, vale sia relativamente al soggetto cointestatario del rapporto e/o dell'operazione eseguita dal contribuente assoggettato ad accertamento, sia relativamente al soggetto intestatario del rapporto nella disponibilità del contribuente stesso. La mancanza di un obbligo di informazione non esclude, tuttavia, la facoltà di informare i soggetti in questione.

Nulla precisando la norma in proposito, deve ritenersi che l'informazione al contribuente interessato possa essere realizzata in qualsiasi forma che permetta di conservare una prova dell'avvenuto adempimento (normalmente mediante una nota recapitata al contribuente, con acquisizione di una ricevuta). L'informazione deve essere immediata e, quindi, pur non dovendosi rispettare un termine stabilito, va eseguita nel più breve tempo possibile.

La documentazione trasmessa all'ufficio accertatore non è coperta da segreto nei confronti del contribuente, il quale ha pertanto libero accesso, presso il soggetto fornitore dei dati, ad ogni informazione concernente sia le richieste notificate dagli uffici, sia i relativi adempimenti posti in essere.

3. Operazioni finanziarie oggetto della richiesta

L'allegato 1 al Provvedimento, che detta le modalità di trasmissione telematica delle richieste di informazione e delle relative risposte, elenca le operazioni per le quali è disposto l'obbligo di rilevazione ed evidenza. La gran parte delle operazioni sono classificate sulla base della codifica Corporate Banking Interbancario (CBI), mentre le restanti operazioni recano la codifica Ufficio Italiano Cambi (UIC).

Sono escluse espressamente dall'obbligo di rilevazione le seguenti operazioni effettuate "extra conto" relative a:

- pagamento di utenze;
- imposte e tasse;
- contributi assicurativi e previdenziali.

Sono, inoltre, esclusi, in quanto volutamente non elencate nella tabella, di cui al citato allegato 1, il pagamento ed il collocamento di prodotti assicurativi, nonché le operazioni effettuate tra intermediari finanziari (banca-banca / fondi propri).

In relazione a specifiche richieste di chiarimenti, si precisa che sono ricomprese nel novero delle utenze i servizi di somministrazione dell'energia, dell'acqua, dei servizi di telecomunicazione, ivi incluso il canone RAI. Sono, poi, da intendersi per imposte e tasse tutti i pagamenti eseguiti a tale titolo a favore dell'Amministrazione finanziaria, con le relative sanzioni e interessi, nonché i tributi regionali e locali (ICI, Tarsu, ecc.), con le relative sanzioni e interessi, nonché, le tasse scolastiche ed universitarie (escluso l'importo corrisposto a titolo di retta), le tasse automobilistiche.

Alcune problematiche

a) Rapporti con gli enti di Tesoreria

Nell'ambito dello svolgimento del servizio di tesoreria per gli enti pubblici, quali Stato, Comuni, scuole, ASL, Università, ecc., vengono eseguite numerose operazioni di versamento da parte dei cittadini per il pagamento di rette scolastiche, oneri concessori, ticket sanitari, canoni cimiteriali, penalità per violazioni al codice della strada. Vengono parimenti disposti, da parte degli enti, pagamenti a vario titolo quali, ad es., sussidi comunali, forniture di servizi e di materiali, stipendi, ecc..

La molteplicità delle suindicate operazioni, spesso per importi di modesta entità, non può fondatamente presentare interesse per lo svolgimento delle indagini bancarie. Conseguentemente, l'Agenzia delle entrate ha escluso dall'obbligo di

rilevazione ed evidenza previsto dall'art. 7, comma 6, del DPR n. 605 del 1973, tutte le operazioni di pagamento ed incasso effettuate nell'ambito del servizio di tesoreria svolto per conto dello Stato, degli enti pubblici territoriali o di enti pubblici non economici.

b) Rapporti cointestati

Per quanto concerne l'ambito dei rapporti cointestati, siano essi cointestati tra persone fisiche, siano essi intestati a persone non fisiche con l'indicazione dei soggetti formalmente delegati ad operare, si pone il problema di dover preventivamente individuare l'esecutore dell'operazione. Tale adempimento risulta in via pratica alquanto difficoltoso per le operazioni eseguite per corrispondenza ovvero mediante apparecchiature automatiche, oltre che superfluo per le operazioni eseguite mediante interessamento di un rapporto continuativo. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato "in quali casi vanno rilevati i dati anagrafici, compreso il codice fiscale" della persona fisica che materialmente esegue le operazioni, per la cui individuazione si rinvia a quanto espressamente riportato nella citata nota del 30 gennaio 2006, n. 2006/12051. Sostanzialmente, in tali ipotesi, le operazioni relative ai suddetti rapporti vanno ricondotte alla titolarità del rapporto, analogamente a quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio. In tal modo, sono state evitate onerose modifiche alle attuali procedure, ferma restando, comunque, la possibilità per il fisco, qualora se ne ravvisi la necessità, di conoscere l'esecutore dell'operazione.

c) Operazioni finanziarie escluse

Sono state, altresì, escluse dai predetti obblighi le seguenti operazioni:

- a. pagamento di pensioni;
- b. pagamento di ticket sanitari;
- c. pagamento di canoni cimiteriali per lampade votive;
- d. pagamenti relativi a titoli di trasporto pubblico e privati;

- e. acquisto e/o prenotazione di biglietti relativi a manifestazioni sportive, fieristiche, artistiche e spettacoli di vario genere.

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato che le predette esclusioni sono da estendere anche ai pagamenti effettuati tramite RID, MAV e RAV.

Ulteriori problematiche

Va inoltre rilevata una serie di operazioni per le quali si ritiene di poter fornire, e fino ad esplicito contrario avviso espresso dall'Agenzia delle Entrate alcuni chiarimenti, avuto presente che le soluzioni prospettate:

- rispondono ai principi enunciati dall'Agenzia delle entrate nella richiamata nota n. 2006/12051 del 30 gennaio 2006, ovverosia: “L'individuazione delle operazioni oggetto delle indagini finanziarie trova la sua ratio in due principi fondamentali: cioè che le informazioni relative alle operazioni devono essere significative ai fini dei controlli e che non sono da acquisire le informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, perché già comunicate secondo altre modalità”;
- sono coerenti con la normativa e con la sua finalità;
- consentono di ridurre notevolmente i tempi di lavorazione ed i relativi costi;
- rendono maggiormente proficua l'azione di indagine dell'Amministrazione finanziaria, in quanto rivolta ai soli dati di effettiva utilità.

Operazioni eseguite dai pubblici ufficiali e dai coadiutori di giustizia

La realtà operativa delle banche è caratterizzata, tra l'altro, da un elevato numero di operazioni di invio, ai pubblici ufficiali incaricati (notai, segretari e messi comunali), di titoli cambiari ed assegni insoluti, affinché i predetti soggetti possano procedere alla levata del protesto.

I pubblici ufficiali, nonché i loro incaricati, sono soliti riscuotere le somme dovute e procedere al riversamento delle stesse in banca in forma cumulativa e, quindi, senza indicare i dati del soggetto che esegue il pagamento.

Ulteriori ipotesi da evidenziare sono:

- i coadiutori di giustizia, come, ad es., il curatore fallimentare, che nell'esercizio delle sue mansioni procede ad incassare somme dovute alla massa fallimentare, nonché ad eseguire i pagamenti dovuti;
- i pubblici ufficiali incaricati di riversare le somme incassate a titolo di penalità (multe, ammende, ecc.), che procedono a versare il relativo ammontare in unica soluzione sui conti dell'Amministrazione di appartenenza.

Le operazioni menzionate, nonché tutte quelle eseguite dai pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro mansioni, sono dispensate dall'adempimento in discorso.

Operazioni di pagamento di importo unitario inferiore a 1.500,00 euro.

Il predetto art. 7, comma 6, del DPR n. 605 del 1973, prevede una espressa deroga dall'obbligo di rilevazione e tenuta in evidenza per le operazioni di natura finanziaria effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500,00 euro. La letterale formulazione di tale previsione suscita forti perplessità circa l'ambito di applicazione della medesima.

Va, infatti, sottolineato che il riferimento "all'operazione finanziaria effettuata tramite bollettino di conto corrente postale" postula un'operazione di versamento sul conto corrente postale.

A tale riguardo si rileva, da un lato, che nell'ordinaria operatività il conto corrente postale è equiparato a quello bancario, e, dall'altro lato, che il bollettino di conto corrente postale non è l'unico mezzo per eseguire versamenti sul conto corrente postale.

Tali ultimi versamenti, infatti, possono essere eseguiti anche tramite il canale bancario mediante altri mezzi (MAV, RAV, bollettino freccia, ecc.); conseguentemente, sembrerebbe legittimo ritenere che tutte le operazioni di versamento in conto corrente bancario, effettuate tramite i mezzi di pagamento sopraelencati, equivalenti al bollettino di conto corrente postale, per un importo unitario inferiore a 1.500,00 euro, devono ritenersi dispensate dall'obbligo di rilevazione ed evidenza.

Una diversa e più restrittiva interpretazione, peraltro, oltre ai possibili profili di incostituzionalità, sarebbe, comunque, distorsiva della concorrenza, in quanto il diverso trattamento normativo comporterebbe una indiscriminata agevolazione per un determinato operatore finanziario rispetto agli altri. Sotto tale ultimo, specifico, profilo, inoltre, la norma potrebbe fondatamente essere considerata illegittima dalla Corte di Giustizia CEE. Si tratterebbe, infatti, di una norma specifica e selettiva a vantaggio economico solo dell'impresa interessata (Poste s.p.a.), che si vedrebbe alleggerita degli oneri gravanti sul proprio bilancio.

Capitolo 7

7.1 Strumenti ante processo tributario

7.1.1 Accertamento con adesione

La disciplina **dell'Accertamento con adesione**, detto anche, in via meno formale, **“Concordato Amministrativo”** è contenuta nel **Decreto Legislativo 218/1997**.

Sono interessati i contribuenti, nonché i sostituiti d'Imposta; per questi ultimi la norma (D.lgs. 218/97 art.2,7) prevede l'applicazione delle disposizioni sul concordato “in quanto compatibili”.

Con **C.M. 21.6.99** n.136 sono impartite istruzioni agli organi periferici riguardo all'attivazione autonoma del procedimento d'accertamento con adesione, mediante invio dell'invito a comparire *ex D.lgs 218/97 art.5,1* (contraddittorio su iniziativa dell'ufficio).

La norma (D.lgs. 218/97 art.2,1) stabilisce che:

- L'adesione che rileva per le imposte sui redditi ha effetto anche ai fini IVA, ma solo per le “fattispecie per essa rilevanti”.
- È possibile effettuare l'adesione anche per fattispecie che rilevano solo ai fini IVA.

Nel caso tipico del concordato (accertamenti induttivi di maggiori ricavi o compensi), la natura stessa dell'accertamento comporta una rilevanza ai fini IVA: i maggiori ricavi o compensi, infatti, rivestono immediatamente la caratteristica di maggiori corrispettivi.

Diversa è invece la situazione nel caso d'altre componenti positive di Reddito: si pensi al caso di una maggiore valutazione delle merci costituenti le rimanenze finali, che non incide sull'IVA.

Concordato dei Soci: l'ufficio che deve operare la definizione con i soci è quello competente per la società o associazione e cioè l'ufficio nella cui circoscrizione la società ha il domicilio fiscale.

Inoltre, la definizione deve avvenire anche nei confronti dei soci e associati con un unico atto e in contraddittorio.

Il concordato delle società di persone e dei soggetti a loro equiparate deve essere effettuato unitamente al concordato dei soci nei confronti dei quali è ribaltato per "trasparenza" il reddito per la tassazione dello stesso, ai fini dell'imposta personale.

Il reddito definito anche nei confronti di un solo socio o associato è accertato, in relazione alla quota di partecipazione.

Il concordato ha le seguenti caratteristiche (D.lgs. 218/97 art.2,3)

- Non è impugnabile da parte del contribuente
- Non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio.
- Esso, inoltre, non ha rilevanza ai fini extratributari (salvo per quanto riguarda i contributi previdenziali e assistenziali la cui quantificazione è legata al reddito).

In caso di concordato, si applicano nella misura di un quarto del minimo le sanzioni relative a:

- Violazioni che riguardano i tributi oggetti di definizione commesse nel periodo d'imposta
- Violazioni che riguardano il contenuto delle Dichiarazioni.

Le sanzioni continuano ad essere applicabili nella misura piena nei seguenti casi (D.lgs 218/97 art. 2,5)

- Liquidazione delle Imposte dirette (DPR 600/73 art.36 bis)
- Liquidazione IVA (DPR 633/72 art.60,6)
- Mancata, incompleta o non veritiera risposta a questionari.

Riguardo alle disposizioni penali tributarie, in vigore dal 15 aprile 2000 (D.lgs. 74/00), non hanno natura *d'esimente* (causa d'esclusione delle responsabilità penali),

ma *d'attenuante* (elemento accidentale della pena che comporta una riduzione della pena).

L'art.13 dispone, infatti, la riduzione alla metà delle sanzioni penali e la non applicazione delle pene accessorie se, prima della dichiarazione d'apertura del dibattimento, sono stati pagati i debiti tributari, anche a seguito di conciliazione o concordato.

Devono però essere corrisposte le sanzioni amministrative.

Gli uffici potranno procedere ad accertamento dopo il concordato solo quando si verificano due condizioni:

- La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi
- L'emersione di un nuovo reddito superiore al 50% di quello di definito o comunque superiore a 150 ml.

Gli altri casi in cui è possibile l'intervento dell'Ufficio, anche dopo il Concordato sono i seguenti:

- Quando il concordato ha riguardato un accertamento parziale (D.lgs. 218/97 art.2,4, b)
- Quando la definizione ha avuto per oggetto un reddito di partecipazione in società di persone (D.lgs 218/97 art.2,4, c)
 - Quando l'accertamento successivo riguarda la società di persone o l'associazione cui il contribuente partecipa (D.lgs. 218/97 art.2,4, d).

7.1.2 La procedura

La definizione deve avvenire presso l'ufficio delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente (D.lgs. 218/97 art.4,1).

Il concordato può essere innescato sia dall'Amministrazione Finanziaria sia dal Contribuente.

Nella prima ipotesi l'ufficio imposte invita il contribuente a comparire, indicando il giorno e il luogo della comparizione e i periodi d'imposta che sono suscettibili d'accertamento per adesione.

L'attivazione della procedura da parte del contribuente è invece possibile in due casi:

1. Quando il contribuente è stato oggetto d'accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche se tale attività istruttoria non si è ancora tradotta in un atto d'imposizione, cioè l'avviso d'accertamento non è ancora scattato.
2. Quando ha ricevuto un avviso d'accertamento o di rettifica.

Il contribuente avrà la possibilità di presentare un'istanza in carta libera con la quale mostrare la propria disponibilità ad un confronto per definire la propria posizione con lo strumento dell'accertamento con adesione.

L'iniziativa per l'avvio della procedura di concordato spetta esclusivamente all'ufficio quando si è alla presenza di periodi d'imposta non accertati né oggetto di verifica.

L'ufficio che intende procedere verso il concordato formula un invito a comparire nel quale devono essere indicati i seguenti elementi (D.lgs 218/97 art.5,1):

1. I periodi d'imposta interessati
2. L'invito a presentarsi per definire l'accertamento con adesione
3. Il giorno e il luogo della comparizione

Circa le modalità d'inoltro dell'invito al contribuente, la CM 235/E 8.8.97 prevede due ipotesi:

1. Lettera raccomandata con avviso di ricevimento
2. Notifica (DPR 600/73 art.60)

L'invito è comunicazione che non rappresenta alcun obbligo. Il destinatario potrà decidere liberamente il proprio comportamento, cioè non comparire, recarsi all'ufficio senza concludere il concordato, comparire e giungere all'accordo.

Per periodi d'imposta sottoposti a verifica, il concordato può prendere impulso dall'iniziativa del contribuente.

È, infatti, prevista la possibilità di presentazione di un'istanza da parte del contribuente sottoposto a verifica, che rappresenta una richiesta di formulazione della proposta d'accertamento ai fini dell'eventuale adesione, il contribuente stimola quindi l'ufficio a formalizzare le sue richieste in una proposta d'adesione.

L'ufficio cui deve essere inviata la richiesta è quello delle imposte dirette, o il competente ufficio IVA nel caso in cui il controllo riguarda fattispecie rilevanti solo ai fini IVA.

Nel caso d'avviso d'accertamento, si può attivare la procedura se questa non è preceduta da avviso a comparire, altrimenti il contribuente non ha possibilità di innescare la procedura del concordato.

L'istanza ha due effetti:

1. “obbliga” l'ufficio a formulare un invito a comparire al contribuente entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza
2. sospende per 90 giorni, dalla data di presentazione, i termini per impugnare l'avviso d'accertamento.

Il contribuente non è tenuto a presentarsi direttamente presso l'ufficio: egli potrà farsi rappresentare, adottando le normali regole (DPR 600/73).

La rappresentanza spetta quindi ad un procuratore generale o speciale, da conferire per iscritto o con firma autenticata.

L'autenticazione della firma non è necessaria quando il Procuratore appartiene alla seguente lista di soggetti: coniuge, parenti o affini entro il quarto grado, dipendenti di persone giuridiche.

Se il Procuratore è un professionista iscritto all'albo, può egli stesso procedere all'autentica della firma.

La definizione dell'accertamento avviene in “contraddittorio” (tra ufficio e contribuente).

Il *concordato* si materializza in un documento redatto in due esemplari, che deve essere sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio competente o da un suo delegato.

L'atto deve contenere la liquidazione delle maggiori imposte e sanzioni, nonché i motivi e le variabili che hanno portato al raggiungimento dell'accordo tra le parti.

Non esiste una forma obbligatoria in quanto il D.lgs 218/97 art.7, considera essenziali:

1. gli elementi e la motivazione dell'adesione
2. la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme dovute per effetto del concordato.

Il concordato si perfeziona solo col pagamento delle somme dovute (o con il versamento della prima rata, accompagnato dalla presentazione delle garanzie per le rate successive).

Entro 20 giorni dalla redazione dell'atto d'adesione il contribuente deve provvedere al versamento delle somme dovute seguito del concordato in unica soluzione o forma rateale. Entro 10 giorni dal versamento delle somme il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza di versamento a fronte della quale l'ufficio rilascerà la copia dell'atto d'accertamento per adesione.

La presentazione dell'istanza di concordato provoca la sospensione (D.lgs 218/97 art.6,3) dei termini per l'impugnazione degli accertamenti.

La sospensione è di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione dell'istanza. La RM 159/E dell'11.11.1999 ha precisato che la richiesta d'adesione può comportare due sospensioni del termine per impugnare gli accertamenti, sia quella di 90 giorni per l'istanza di concordato sia quella feriale (1 agosto – 15 settembre). La

presentazione di un eventuale ricorso comporta la rinuncia all'istanza di concordato e quindi fa decadere gli effetti della sospensione (D.lgs. 218/97 art.6,3).

L'accertamento con adesione comporta indubbi vantaggi per le parti:

- Per il contribuente, la sanzione è ridotta ad $\frac{1}{4}$ del minimo, non affronta il processo e non si assume le eventuali spese processuali; il periodo d'imposta non è più oggetto di verifica.
- Per l'Amministrazione Finanziaria, c'è la convenienza ad incassare subito e con certezza, evento del tutto aleatorio se affrontasse il processo.
- Il periodo d'imposta accertato non è più oggetto di verifica successiva.

7.2 L'autotutela

➤ L'autotutela nel diritto amministrativo

Per comprendere in modo corretto il significato dell'autotutela amministrativa possiamo partire dal concetto di *tutela*, rispetto al quale assume un suo preciso significato quello di *autotutela*.

La tutela, o meglio il sistema di tutela, è quel complesso di istituti giuridici attraverso i quali si dà attuazione al principio, di rilievo anche costituzionale per taluni aspetti, della difesa giustiziale del cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione. Difesa giustiziale che si inquadra e si sostanzia nella Giustizia amministrativa o meglio nella Giustizia dell'Amministrazione e che si articola nei due grandi filoni della tutela amministrativa e della tutela giurisdizionale. Entrambi questi filoni sono preordinati, (pur con diversità di strumenti, di procedimenti e di forme di garanzia), ad assicurare che il soggetto destinatario dell'azione amministrativa sia legittimato, in conformità di quanto previsto dai precetti costituzionali contenuti nell'art. 113 Cost., ad esperire idonei mezzi di difesa, possa cioè presentare ricorsi, amministrativi e/o giurisdizionali, volti ad ottenere una imparziale decisione della controversia sorta con l'Amministrazione attiva ed involgente suoi diritti o interessi legittimi.

Il sistema di tutela costituisce dunque uno strumento di difesa di posizioni soggettive proprie dei destinatari dell'azione amministrativa, un sistema riconducibile alle forme tipiche della "giurisdizione in senso soggettivo e non già in senso oggettivo", che si basa sulla proposizione di ricorsi (amministrativi o giurisdizionali a seconda dei casi) che generano l'obbligo giuridico dell'Amministrazione o del Giudice di emettere una pronuncia giustiziale al fine precipuo di risolvere un conflitto di interessi intersoggettivo, cioè una controversia in senso stretto.

Se si ha ben presente il concetto di tutela, si comprende agevolmente quello di autotutela.

L'autotutela, a differenza della tutela, è quello strumento che, in presenza di determinati presupposti e con specifiche garanzie formali e sostanziali, consente a chi è titolare del relativo potere di "farsi giustizia da sé". Cioè di portare a compimento (meglio, ad esecuzione) autonomamente propri atti e proprie iniziative, senza l'intervento di organi estranei al proprio apparato, che agiscano in posizione di terzietà e di neutralità.

L'autotutela, dunque, è uno strumento non già posto a disposizione del destinatario dell'azione amministrativa, il quale tenda alla tutela di propri diritti ed interessi; è invece strumento posto esclusivamente a disposizione della Pubblica Amministrazione in considerazione della sua natura di soggetto investito di potestà pubbliche autoritative. E questo spiega perché è istituito avente carattere di generalità soltanto nel diritto amministrativo e non anche in altri rami del diritto. In diritto privato, infatti, come è noto, non è consentita, in linea generale, l'autotutela; anzi vi è al riguardo, come comunemente si afferma, un divieto di autotutela privata, giacché il farsi giustizia da sé costituisce una fattispecie di illecito penale.

In forma positiva, pertanto, l'autotutela può definirsi come la speciale capacità riconosciuta dall'ordinamento alla Pubblica Amministrazione di attuare autoritativamente le proprie determinazioni volte al perseguimento di interessi pubblici, di difendere da sé stessa i propri beni e di ripiegarsi su sé stessa per un riesame critico della propria attività provvedimentale in vista della esigenza di assicurare il più efficace perseguimento dell'interesse pubblico generale affidato alle sue cure (che costituisce fonte di legittimazione e limite del proprio operato) e non già di garantire al cittadino un ulteriore mezzo di difesa, oltre quelli assicurati dal sistema di tutela amministrativa di cui si è detto.

Alla luce di quanto si è detto, si comprende bene come la giurisprudenza amministrativa abbia da tempo memorabile affermato il principio secondo il quale per l'esercizio della potestà di autotutela amministrativa non vi è necessità di alcun

atto di iniziativa o di sollecitazione proveniente dal privato interessato che si senta leso nei suoi diritti o interessi.

Da tale principio fondamentale è stato poi enucleato il corollario per il quale l'eventuale presentazione di atti di impulso o di iniziativa o di sollecitazione del cittadino non generano alcun obbligo dell'Amministrazione di provvedere, né costituisce il presupposto indispensabile per la rituale formazione del silenzio - rifiuto impugnabile davanti agli organi della Giustizia amministrativa.

Si è, dunque, in presenza della più sicura e piena manifestazione della c.d. autodichia, rispetto alla quale non venga in rilievo una situazione soggettiva di estranei alla Pubblica Amministrazione, che possa assumere una qualche giuridica rilevanza formale o sostanziale agli effetti dell'intervento di competenza dell'Autorità pubblica

L'atto di autotutela, costituente esercizio di discrezionalità amministrativa o pura, deve essere adeguatamente motivato e soprattutto giustificato da reali e concrete ragioni di interesse pubblico che consiglino tale tipo di intervento correttivo. Costituisce, a questo riguardo, principio giurisprudenziale ormai pacificamente acquisito quello secondo il quale l'annullamento d'ufficio non rappresenta uno strumento volto al mero ripristino della legalità, ma esso deve essere accompagnato e giustificato da una valutazione di tipo discrezionale in ordine alla sussistenza di concrete ragioni di interesse pubblico per la caducazione del precedente provvedimento adottato.

➤ **L'autotutela nel diritto tributario**

Si tratta ora di vedere in qual modo si atteggi l'autotutela amministrativa, sotto l'aspetto dell'annullamento d'ufficio, per quanto attiene agli atti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria nel suo rapporto con il contribuente.

Vale, dunque, anche in questo campo il principio fondamentale più volte affermato dalla giurisprudenza amministrativa, secondo cui il destinatario dell'azione

amministrativa non ha il diritto di pretendere che l'Amministrazione eserciti il potere di autotutela a lei conferito; che anzi, rispetto all'istanza eventualmente presentata dall'interessato all'Amministrazione, diretta a sollecitare l'esercizio di detto potere, non sussiste alcun obbligo dell'Amministrazione di esaminarla e di dare risposta, tanto è vero che la mancata risposta dell'Amministrazione non è neanche idonea a far configurare il c.d. silenzio – rifiuto, impugnabile davanti agli organi di Giustizia nell'Amministrazione.

A questa conclusione la giurisprudenza è pervenuta proprio dopo aver qualificato esattamente l'autotutela come uno strumento riservato all'Amministrazione ed espressione pura dello *ius poenitendi*.

Dunque, l'autotutela è applicabile anche in diritto tributario. Essa è applicabile, in particolare, nei confronti dell'atto di imposizione fiscale, giacché la più accreditata ricostruzione sistematica di questo lo colloca tra i *provvedimenti amministrativi a carattere negativo*, idonei cioè ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridica del destinatario, restringendola. Se l'atto di imposizione fiscale è quello che può rappresentare il più naturale oggetto dell'intervento in autotutela, è da riconoscere che l'istituto in questione bene è applicabile anche in rapporto ad altri tipi di provvedimenti incidenti nella materia fiscale, quali, ad esempio, i dinieghi di agevolazioni richieste dal contribuente, i mancati rimborsi di imposte che si assumono non dovute o corrisposte in più del dovuto ecc.

Non vi è dubbio che l'autotutela possa essere esercitata dall'Amministrazione finanziaria al fine di eliminare, in vista dell'interesse pubblico di cui si è detto, i provvedimenti incidenti in modo negativo sulla sfera giuridica del contribuente.

Ci si chiede, però, se il suddetto intervento possa essere esercitato anche nei confronti dei provvedimenti a contenuto favorevole per il destinatario; se, in altri termini, l'Amministrazione finanziaria possa correggere la propria azione provvedimentale a danno e non a favore dell'interessato.

Il problema è molto delicato. Basti qui dire che, a stretto rigore, nulla si oppone a che l'Amministrazione proceda all'annullamento d'ufficio di provvedimenti favorevoli per il contribuente, purché - è ovvio - sussistano i consueti presupposti che rendano legittimo l'intervento in autotutela.

Tuttavia, occorre rilevare che questi tipi di interventi devono essere valutati, quanto alla loro ammissibilità e legittimità, in rapporto alla esistenza di normative che pongano termini perentori di decadenza per far valere, da parte del Fisco, pretese tributarie, sicché è questo il fondamentale ostacolo che può generalmente frapporsi all'esercizio del potere di annullamento *ex officio* degli atti a contenuto ampliato della sfera giuridica del destinatario.

Ci si potrebbe inoltre chiedere se l'esercizio del potere di autotutela incontri limiti nella esistenza di un contenzioso in atto tra contribuente e Ufficio impositore.

In linea generale, la risposta è nel senso che il potere in questione non incontra il limite della pendenza della lite. Anzi, è considerato del tutto normale che l'Amministrazione, sia pure dopo la proposizione del ricorso da parte del contribuente e proprio in seguito alle doglianze da questi mosse all'atto di imposizione, si ravveda e proceda alla eliminazione o alla parziale correzione dell'atto stesso, determinando una situazione di cessazione della materia del contendere.

Viceversa è generalmente non consentito che l'Amministrazione, resa edotta con il ricorso proposto dal contribuente della esistenza di determinati vizi formali dell'atto di imposizione, li corregga esercitando il potere di autotutela, allo scopo di paralizzare l'ulteriore corso della impugnativa proposta dall'interessato.

La giurisprudenza, in effetti, ha riconosciuto la illegittimità del comportamento dell'Amministrazione in casi del genere, in quanto qui l'autotutela non viene esercitata per la salvaguardia di un pubblico interesse, bensì allo scopo di paralizzare

o neutralizzare l'impugnazione proposta dal contribuente; e ciò non può essere evidentemente consentito.

➤ **Autotutela e contenzioso tributario**

Se volessimo concretamente andare ad analizzare come l'autotutela si inserisce nello svolgimento del contenzioso tributario, potremmo partire chiedendoci che cosa potrebbe fare un contribuente contro un avviso di accertamento. Egli naturalmente lo potrebbe impugnare, ai sensi dell'art.18 del decreto legislativo 546/92.

Esercitare il diritto di autotutela è formalmente una facoltà dell'amministrazione finanziaria, come più volte ricordato sopra, anche se sostanzialmente tale diritto diventa un obbligo, nel rispetto del principio di collaborazione e buona fede tra la stessa e il contribuente (vedi lo Statuto dei diritti del contribuente).

Con tale diritto di autotutela l'amministrazione finanziaria corregge di propria iniziativa gli atti che risultino illegittimi o infondati, annullandoli, sanandoli o revocandoli. Gli strumenti giuridici attraverso cui si attua tali finalità sono l'annullamento e la revoca, atti tipici utilizzati il primo per la rimozione dei vizi di legittimità e il secondo per quelli di merito.

Se l'Amministrazione Finanziaria risponde, l'avviso è annullato o revocato, e si chiude la controversia.

Se l'Amministrazione Finanziaria non risponde, il contribuente può impugnare l'atto, e se questo è palesemente infondato allora, può chiedere il risarcimento del danno per lite temeraria, istituto che tende ad accertare la responsabilità della P.A.

Anche qui però occorre fare delle precisazioni: infatti secondo autorevole dottrina il silenzio rifiuto, costituendo comportamento concludente, assume valenza d'atto, e quindi come tale impugnabile.

Più precisamente si tratta di un non - atto impugnabile, nel termine di 90 giorni. E' quindi possibile chiedere la sospensione del silenzio rifiuto? Sappiamo che la sospensione è istituto applicabile a tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria,

purché possiedano certi requisiti, ai sensi dell'art.47 D.Lgs.546/92, che sono impugnabilità, *fumus boni iuris*, *periculum in mora* ed esecutività, caratteri questi tutti presenti nel silenzio rifiuto (che non è atto esecutivo formalmente ma sostanzialmente). Parte della dottrina invocando la rubrica dell'art.47 sopra citato, che parla genericamente di “sospensione dell'atto impugnato”, sostiene che il silenzio - rifiuto, in quanto atto impugnabile, è sospendibile⁶.

Tuttavia non manca chi propenda per la teoria della non sospendibilità, poiché scettico sulle possibilità di rendere positivo un atto che, come il silenzio - rifiuto, è di per sé negativo. In definitiva, come si potrebbe trasformare un atto di diniego in atto d'assenso?

Concretamente il contribuente, per evitare l'onerosità del processo, diffida l'Amministrazione ad emettere l'autotutela prima di impugnare l'atto, proponendo istanza su istanza.

Nel caso in cui ci sia stato un processo con sentenza passata in giudicato e, sfavorevole per il contribuente, se questa riguarda non il merito della pretesa, ma la forma, l'autotutela è comunque possibile.

Non vi sono limiti temporali entro i quali il dovere di ricorrere all'autotutela si esaurisce: non rileva né il fatto che l'atto sia diventato definitivo per decorso dei termini, né all'assenza d'istanza del contribuente. Può essere dunque esercitata ogni volta che l'ufficio riconosca un proprio atto illegittimo o infondato.

Tale istituto è stato molto utilizzato in quanto ha addolcito la responsabilità del funzionario (perché prima era responsabile per ogni atto infondato o illegittimo emesso anche per colpa lieve, ora solo per dolo o colpa grave), anche con incentivi economici.

La questione ancora aperta della discrezionalità o obbligatorietà dell'autotutela

L'autotutela è una questione di delicata importanza, nonché di notevole attualità.

⁶ Si veda paragrafo 8.5, “la sospensione”.

Più volte si ripropone il dilemma sul carattere discrezionale o meno della pubblica amministrazione nell'esercizio del diritto di autotutela.

A favore della discrezionalità:

- La Cassazione, con sentenza n. 8685, adottata a sezioni unite in data 4 ottobre 1996, abbia avuto modo di rimarcare il carattere discrezionale dell'intervento correttivo dell'Amministrazione sulla base dell'interesse pubblico a rimuovere l'atto non identificabile con il mero ristabilimento dell'ordine giuridico violato, è altrettanto innegabile che tale concetto lo si sta via via eliminando.

Infatti a sostenere la tesi dell'obbligatorietà dell'autotutela troviamo⁷:

- L'art.10⁸ della L. 27 luglio 2000, n. 212, meglio noto come Statuto dei diritti del contribuente, il quale fa riferimento alla collaborazione e buona fede cui deve essere improntato il rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria.
- La recente sentenza della Cassazione⁹ di dare valenza di legge rinforzata allo statuto, è ancora più fondato il nostro sospetto secondo il quale talvolta debba ravvisarsi una “velata obbligatorietà” dell'amministrazione nell'esercizio del diritto di autotutela. Se essa infatti non si adoperasse in tal senso, si avrebbe l'allontanamento da uno dei principi - cardine ai

⁷ In tal senso, si veda paragrafo 8.7, “rapporto tra giudicato penale e processo tributario”.

⁸ *Art.10.(Tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente)*

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

⁹ La sentenza cui si fa riferimento è la 17526 del 10/12/02, in base alla quale la Cassazione ha deciso di conferire il connotato di legge rinforzata allo statuto, intesa dunque come legge alla quale bisogna sempre e comunque guardare.

quali il rapporto contribuente - amministrazione finanziaria dovrebbe tendere, principio al quale una legge rinforzata fa riferimento.

- Inoltre i vari sistemi transattivi (concordato amministrativo, conciliazione, ecc.) stanno rivalutando un ruolo discrezionale dell'amministrazione finanziaria nel pretendere le imposte accertate.

Le fonti normative di questa facoltà sono rinvenibili, oltre nel generale potere di autotutela riconosciuto alla pubblica amministrazione, nel:

- D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, all'art. 68 stabilisce che *“salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto”*
- D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (convertito nella legge 30 novembre 1994, n. 656), all'art. 2-*quater* ha previsto che con decreto del Ministero delle finanze fossero indicati *“gli organi dell'amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati.”*
- D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che integra la disciplina contenuta nei citati artt. 68 e 2-*quater*.

Di fronte alla scarsa disciplina normativa “specificata”, estendere meccanicamente al diritto tributario l'istituto dell'autotutela definito in diritto amministrativo può portare ad alcune perplessità: l'autotutela in materia tributaria è riconducibile, come *species a genus*, nell'alveo del generale istituto proprio del diritto amministrativo ovvero la medesima costituisce materia autonoma e con tratti differenziali?

Alcune riflessioni:

- a) l'autotutela amministrativa si risolve in un potere ampiamente discrezionale, i cui presupposti indefettibili sono:

- la presenza di un vizio di legittimità nell'atto che si intende annullare d'ufficio,
 - la ricorrenza di un **interesse pubblico specifico** a siffatto annullamento (diverso quindi da quello generico del mero ripristino della legalità violata)
- b) l'autotutela (comunque discrezionale) nel diritto tributario si realizza alla presenza dei medesimi presupposti di illegittimità (o infondatezza) dell'atto, ma, come emerge dalla relazione al decreto ministeriale citato, in vista dell'esigenza del più efficace perseguimento **dell'interesse generale della corretta esenzione delle imposte dovute in base alla legge**

Presidiano alla corretta esenzione:

- l'art. 53 Cost. in ordine alla correlazione tra concorso nelle spese pubbliche e capacità contributiva,
- l'art. 97 Cost. che sancisce il principio del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione.

Ne discende che il **fondamento del potere di autotutela spettante all'amministrazione finanziaria** consiste nell'interesse pubblico a dare un'immagine di correttezza e di comportamento giusto della stessa (**funzione giustiziale**).

In virtù del diverso "interesse pubblico", si può concludere che in campo tributario esercitare il diritto d'autotutela è formalmente una **facoltà** dell'amministrazione finanziaria, anche se sostanzialmente, tale diritto **diventa un obbligo**, nel rispetto del principio di collaborazione e buona fede tra la stessa ed il contribuente, quando dovesse essere compromessa la funzione giustiziale della pubblica amministrazione a causa di un atto impositivo illegittimo che violi i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione.

7.3 La conciliazione

Oltre all'autotutela, all'accertamento con adesione e all'acquiescenza totale, identificate quali strumenti di contenimento promossi dal legislatore fiscale per ridurre l'eccessiva quantità di contenzioso in essere, e quindi utilizzabili anteriormente all'instaurazione del giudizio, troviamo l'istituto della conciliazione giudiziale (art. 48 d.lgs. 546). Consiste in un accordo transattivo tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente.

La conciliazione può avvenire solo davanti alla Commissione Provinciale, sia prima (extra udienza) sia durante e non oltre la prima udienza utile.

- *Conciliazione in udienza*: la proposta viene fatta direttamente dalle parti nel corso dell'udienza per iniziativa delle parti.

Nel caso non siano esse ad attivarsi in tal senso, sarà il giudice che durante l'udienza propone la conciliazione. Tale potere del giudice tributario è direttamente mutuato dal rito civile, art. 183 c.p.c.; tuttavia non può considerarsi motivo di nullità del processo la mancanza del tentativo di conciliazione. Affinché si possa fare proposta conciliativa occorre che le parti siano presenti, ovvero del loro relativo assistente tecnico, e che la discussione avvenga in pubblica udienza. Sarà compito della commissione verificare la sussistenza dei requisiti necessari per ammetterla.

La sentenza può terminare con esito *positivo*, la commissione redige il processo verbale sottoscritto dal collegio giudicante e dalle parti, il quale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.

Nel caso la sentenza abbia esito *negativo*, l'ufficio fiscale ha la possibilità di riformulare la proposta conciliativa nel termine di 60 gg a condizione che l'altra parte abbia preventivamente accettato alla proposta.

- *Conciliazione fuori udienza*: anche in tal caso la proposta deve essere avanzata da ciascuna delle parti con atto sottoscritto e depositato presso la segreteria della commissione secondo le norme di rito.

In caso d'esito *positivo*, il contribuente deve provvedere al pagamento delle somme dovute entro 20 gg dalla comunicazione del decreto del presidente della commissione.

Nel caso la sentenza abbia esito *negativo*, il presidente della commissione fissa la data in cui avverrà l'udienza, provvedimento che dovrà essere depositato entro 10 gg dalla proposta.

Possono accedervi entrambe le parti processuali (contribuente e Amministrazione Finanziaria) e consente di chiudere la controversia finanziaria anticipatamente, prima cioè della pronuncia della sentenza da parte della Commissione tributaria.

La conciliazione inoltre può essere **totale** o **parziale**:

- se sono definite tutte le questioni oggetto della lite (totale), il collegio dichiara estinto il giudizio con ordinanza non impugnabile
- qualora invece la conciliazione abbia ad oggetto soltanto alcuni aspetti della controversia (parziale), il processo continua il suo normale iter, fino alla pronuncia della commissione sulla parte ancora in contestazione, determinandosi altresì la cessazione della materia del contendere relativamente alla parte oggetto di conciliazione.

Premesso che essa può essere iniziata solo se è stata stabilita la data della prima udienza (diverso dal concordato che può iniziare anche prima dell'udienza), a seguito dell'accordo conciliativo, l'ammontare delle sanzioni è ridotto ad 1/3 delle somme dovute.

La conciliazione, se da un lato estingue la materia del contendere, dall'altro non preclude all'Ufficio la possibilità di emettere futuri avvisi d'accertamento per lo stesso periodo d'imposta; ciò in quanto la conciliazione produce soltanto

l'estinzione di quella specifica controversia, al contrario del concordato che invece non consente all'Ufficio ulteriori accertamenti nello stesso periodo d'imposta, tranne i casi previsti dalla legge.

Capitolo 8

8.1 Il processo tributario

L'art. 1 del D.Lgs. 546/96, enuncia che al processo tributario sono applicabili le norme di quello ordinario laddove con il primo compatibile e non diversamente disposto.

Il contenzioso tributario, precedentemente alla modifica apportata con la L.448/2001, trovava applicazione per un numero limitato di imposte e precisamente:

1. LE IMPOSTE SUI REDDITI
2. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (eccetto l'IVA all'importazione e quella riscossa unitamente all'imposta sugli intrattenimenti)
3. L'IMPOSTA COMUNALE SULL' INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI.
4. L'IMPOSTA DI REGISTRO
5. L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI
6. L'IMPOSTA IPOTECARIA E QUELLA CATASTALE
7. L'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI
8. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE E IL TRIBUTO SPECIALE (regionale) PER IL DEPOSITO IN DISCARICA DEI RIFIUTI SOLIDI
9. I TRIBUTI COMUNALI E LOCALI.

L'elencazione si chiudeva con una lettera che indicava "ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie".

Come già anticipato con la modifica dell'art.2 del D.Lgs 546/92 attuata con L. 448/2001, la competenza della giurisdizione tributaria viene ampliata notevolmente, tanto che oggi si può parlare di una giurisdizione piena, in quanto estesa ai tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e

le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari gli interessi e ogni altro accessorio. Al contrario sono escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

La competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie viene allargata anche dal secondo comma dell'art. 2 , il quale include le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Infine il terzo comma stabilisce che il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

E' ammesso, nel processo tributario il regolamento preventivo di giurisdizione, secondo l'articolo 41 C.P.C.; ciò significa che nel corso del giudizio di primo grado, può essere chiesto alla Corte di Cassazione di stabilire a quale giudice spetta la giurisdizione.

Il ricorso non costituisce impugnazione di una precedente pronuncia, ma precede qualsiasi pronuncia di merito. Infatti, lo scopo dell'istituto è di ottenere che la giurisdizione sia fissata in via preventiva, così da evitare che la questione si trascini per tutto il corso del processo, e che un processo si svolga per tutti i gradi dinanzi al giudice che non ha giurisdizione.

A chi deve rivolgere le proprie istanze il contribuente?

- COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI
- COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI

In merito alle commissioni è opportuno fare un riferimento alle riforme del 1991/92 che hanno portato all'assetto attuale della tutela del cittadino nei confronti del fisco.

Le commissioni tributarie, in origine, erano organi amministrativi istituiti per l'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile, ma che, in seguito, per effetto di vari cambiamenti, assunsero la veste d'organi contenziosi che giudicavano i ricorsi relativi alle imposte dirette e alla maggior parte delle imposte indirette.

Esse erano articolate in tre gradi, cui si aggiungeva il giudizio dinanzi al giudice ordinario; si aveva così un sistema di tutela molto complesso, che si componeva di tre gradi di giudizio dinanzi alle commissioni, e di tre gradi dinanzi al giudice ordinario.

Questo era il sistema, quando intervenne la legge delega per la riforma tributaria (1971), in base alla quale fu emanato il DPR n. 636/72, che ha regolato il sistema delle commissioni fino al 1996. Con la riforma del '72, il processo si componeva di due gradi di giudizio che si svolgevano dinanzi a commissioni di primo e secondo grado; vi era poi un terzo grado di giudizio, che poteva svolgersi alternativamente, dinanzi alla commissione tributaria centrale o dinanzi alla corte d'appello.

La disciplina del processo tributario contenuta nel DPR n. 636 del '72 presentava difetti e lacune, così si avvertiva l'esigenza di una riforma che è stata realizzata sul piano normativo nel 1992, ma che è divenuta operante nel 1996 con il D.lgs 31/12/92

n. 546. Tuttavia, ai difetti del precedente sistema non ha posto rimedio la riforma del 1991-92, che è alla base del sistema vigente.

Questa riforma ha preso l'avvio dall'art. 30 della Legge n. 413 del 1991, con cui il Parlamento delegò il Governo a riformare le commissioni e il processo tributario.

Alla delega sono seguiti il D.lgs n. 545 e 546 del 31/12/1992 che riguardano rispettivamente l'ordinamento delle commissioni ed il processo tributario. Quindi sono state istituite commissioni tributarie provinciali e commissioni tributarie regionali.

Il giudizio è articolato in due gradi di merito, dinanzi alle commissioni, cui segue il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione che ha sostituito la Commissione tributaria centrale.

In conclusione il contribuente deve rivolgersi alle commissioni tributarie provinciali e regionali che assumono decisioni concernenti questioni che guardano al merito.

Quindi non deve rivolgersi alla Corte di Cassazione, che giudica sui ricorsi contro le sentenze adottate in sede d'appello dagli organi giurisdizionali ordinari, nonché in tema di regolamento di giurisdizione o regolamento di competenza fra più giudici ordinari.

Il ricorso alla Corte di Cassazione può riguardare solo le eventuali violazioni di legge compiute dagli organi giudicanti, e non anche il merito delle singole questioni decise. Si parla quindi della Cassazione come giudice della legittimità.

Con l'entrata in vigore del D.lgs 546/92 si è giunti ad una riforma sia dell'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, sia delle regole procedurali cui s'informa il processo che davanti ai medesimi si svolge.

In particolare, le precedenti commissioni tributarie di primo e secondo grado sono state sostituite rispettivamente dalle commissioni provinciali e regionali, inoltre il loro funzionamento è stato in parte modificato.

8.2 Competenza territoriale

La competenza territoriale riguarda i rapporti e la distribuzione delle liti tra i giudici dello stesso ordine. Secondo l'art. 4 del D.lgs 546/92, la competenza dei giudici tributari è inderogabile e stabilita in base al territorio, mentre altri criteri di competenza non hanno alcun rilievo.

La competenza territoriale delle commissioni tributarie provinciali è determinata dalla sede dell'ufficio o ente che ha emesso l'atto che s'impugna: quindi occorre proporre il ricorso alla commissione nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio o ente contro di cui si agisce. Quando il ricorso è proposto, è competente la commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio delle entrate al quale spettano le attribuzioni sul tributo in contestazione.

Le commissioni tributarie regionali accolgono gli appelli contro le sentenze delle commissioni provinciali con sede nella loro circoscrizione (regionale).

La presentazione di un ricorso ad un giudice territorialmente non competente non è irrimediabile; infatti, dopo che la commissione si è dichiarata incompetente, il ricorrente può riassumere la causa dinanzi alla commissione dichiarata competente. Se la riassunzione non è fatta nei termini, il processo si estingue e l'atto impugnato diventa definitivo; né è possibile, essendo decorso il termine per impugnare, riproporre il ricorso.

E' invece possibile per il ricorrente, ove la proposizione del ricorso a giudice territorialmente incompetente sia frutto d'errore indotto dall'Amministrazione Finanziaria, chiedere al giudice di essere rimesso in termini, invocando l'applicazione dell'art.184 bis C.P.C.

8.3 Quali sono gli atti impugnabili?

Solo attraverso l'atto impugnabile, il contribuente può avere accesso al processo tributario; questo, infatti, può essere instaurato solo se il contribuente ha ricevuto la

notifica di un atto dell'amministrazione finanziaria, e solo se si tratta di uno degli atti indicati dal legislatore, che divide gli atti impugnabili in due categorie:

1. ATTI “ AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI”
2. ATTI NON IMPUGNABILI AUTONOMAMENTE

Gli atti autonomamente impugnabili sono:

- Avviso d'accertamento
- Avviso di liquidazione
- Provvedimento d'irrogazione delle sanzioni
- Iscrizione a ruolo e cartella di pagamento
- Avviso di mora
- Atti delle operazioni catastali
- Rifiuto, anche tacito, della restituzione di tributi o sanzioni
- Diniego o revoca d'agevolazioni
- Altri atti autonomamente impugnabili davanti alle commissioni

Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente, ma unitamente a quelli impugnabili.

Questo significa che il contribuente, ricevuto un atto non compreso tra quelli espressamente indicati come impugnabili autonomamente, deve attendere che gli sia notificato un atto autonomamente impugnabile, e proporre ricorso contro di entrambi.

Quindi prendendo in considerazione l'art. 19 del D.lgs. 546/92, inerente all'elencazione degli atti impugnabili, è corretto far rientrare nell'ambito dell'impugnabilità ogni atto conclusivo di un procedimento o sub procedimento in quanto avente come causa l'affermazione di un obbligazione tributaria nonché la capacità di incidere concretamente nella sfera giuridica del soggetto passivo del tributo.

Tra gli atti impugnabili deve farsi comprendere il rifiuto anche tacito alla restituzione di tributi o sanzioni: in merito occorre precisare che il silenzio-rifiuto, costituendo comportamento concludente, assume la valenza d'atto e quindi come tale impugnabile. Più precisamente, secondo la migliore dottrina, si tratta di un non-atto impugnabile, nel termine di 90 giorni.

E' possibile chiedere la sospensione del silenzio-rifiuto?

Per esempio, se il contribuente propone istanza di rimborso del credito IVA all'Ufficio, ma questo non risponde entro i successivi 90 giorni, ciò come detto si configura quale silenzio-rifiuto, che è atto impugnabile. Sappiamo che la sospensione è istituito applicabile a tutti gli atti dell'Amministrazione Finanziaria, purché possiedano i seguenti requisiti: impugnabilità, *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, esecutività; caratteri questi, tutti presenti nel silenzio-rifiuto (che non è atto esecutivo formalmente, ma sostanzialmente).

Parte della dottrina, invocando la rubrica dell'art. 47 D. Lgs.546/92, che parla genericamente di "sospensione dell'atto impugnato", sostiene che il silenzio-rifiuto, in quanto atto impugnabile, è sospendibile¹⁰.

Tuttavia non manca chi propenda per la teoria della non sospendibilità, poiché scettico sulle possibilità di rendere positivo un atto che, come il silenzio-rifiuto, è di per sé negativo¹¹.

In definitiva, come si può trasformare un atto di diniego in atto d'assenso?

In merito al provvedimento che irroga le sanzioni di natura amministrativa è opportuno evidenziare che quando l'irrogazione delle sanzioni è comunicata al contribuente con lo stesso avviso d'accertamento; detto atto mantiene un'autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto.

¹⁰ Si fa esplicito rinvio al paragrafo 8.5: la sospensione.

¹¹ Come precedentemente indicato nell'analisi del concetto di autotutela, paragrafo 7.2.

Per cui, in linea di principio, l'accertamento dovrebbe considerarsi atto comprensivo di un altro atto (l'irrogazione della sanzione), la cui impugnazione deve essere distinta pena l'inaammissibilità dell'uno e dell'altro.

In concreto, però, essendo il secondo amalgamato ed adagiato su contenuto impositivo del primo, non si vede perché lo si debba specificatamente contestare, quando con l'annullamento dell'avviso di accertamento deve automaticamente cadere il sub-atto sull'irrogazione delle sanzioni.

Ricordando che la notifica è lo strumento con il quale un atto d'imposizione è portato a conoscenza del destinatario da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per quanto concerne i termini decadenziali d'impugnativa, la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del *ruolo*.

L'iscrizione a ruolo avviene o in base alla dichiarazione dello stesso contribuente o in base ad un avviso di accertamento e rappresenta un modo per la riscossione di somme dovute dai contribuenti.

La formazione del ruolo è di competenza dei centri di servizi e degli uffici delle entrate.

Il ruolo è sottoscritto dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato; con la sottoscrizione, il ruolo diviene esecutivo. Il concessionario deve rendere note ai singoli soggetti iscritti a ruolo le iscrizioni che li riguardano mediante notificazione della cartella di pagamento che in sostanza, riproduce i dati della singola "partita" di ruolo; dalla sua notificazione decorre il termine (60 gg) per ricorrere. L'esecutività del ruolo è molto importante, infatti, se non lo si rende esecutivo entro un certo termine che è quello stabilito dall'art. 17 del DPR 602/73, il ruolo stesso diventa illegittimo.

Esempio:

Al 31/12/01 vi è la compilazione della dichiarazione dei redditi

La cartella di pagamento, cioè l'atto trasportatore del ruolo, è notificata il 10/02/02

Il ruolo è reso esecutivo con la firma il 29/12/01

In questo caso la cartella non è viziata, perché il ruolo è stato reso esecutivo entro i termini indicati dalla legge (nel caso di specie entro il 31/12/01); quindi, a prescindere dalla data della notifica della cartella di pagamento, esso è valido. Ai fini dell'impugnazione il contribuente ha tempo 60gg dalla data della notifica della cartella.

La cartella di pagamento può assumere la veste di:

- **ATTO RISCOSSIVO:** quando è preceduta dall'avviso d'accertamento quale atto impositivo. In questo caso il ruolo avendo titolo esecutivo è incluso nella cartella di pagamento, permettendo la riscossione delle imposte.
- **ATTO IMPOSITIVO:** quando manca l'avviso d'accertamento. La mancanza cui si fa riferimento non è solo quella giuridica propria dell'atto stesso, ma potrebbe essere relativa alla notifica inesistente che rende l'avviso d'accertamento privo d'effetti giuridici.

La cartella di pagamento può essere impugnata:

- per vizi propri solo se preceduta dall'avviso d'accertamento;
- per vizi diversi da quelli propri solo se non è stata preceduta dall'avviso d'accertamento.

Quando il contribuente impugna la cartella di pagamento per vizi diversi da quelli propri, deve convenire in giudizio l'Ufficio finanziario. Quando invece impugna la cartella di pagamento per vizi propri, il contribuente chiama in giudizio il concessionario alla riscossione.

I vizi propri possono riguardare il codice tributo, errori di calcolo, inesatte indicazioni della cartella ecc.

8.4 Cosa deve contenere il ricorso?

L'atto iniziale del processo tributario è il ricorso, che è un atto il cui contenuto tipico ed essenziale è una domanda motivata che il ricorrente rivolge al giudice.

In dettaglio, il ricorso deve contenere l'indicazione:

1. della commissione tributaria cui è diretto
2. dati identificativi del ricorrente e del suo rappresentante legale, della relativa residenza o sede legale, nonché del codice fiscale
3. del soggetto o ufficio contro di cui il ricorso è proposto
4. dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda
5. dei motivi

Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e dal ricorrente e deve contenere l'indicazione dell'incarico.

L'oggetto del processo si compone di due elementi: petitum (oggetto della domanda) e causa petendi (motivi del ricorso). Oggetto della domanda è il provvedimento che si chiede al giudice: nei processi d'impugnazione, al giudice si chiede l'annullamento (totale o parziale) di un atto o di un provvedimento (avviso d'accertamento, ruolo ecc.)

Indicare i motivi del ricorso significa, nei processi d'impugnazione, indicare i vizi dell'atto che s'impugna.

Se manca o è assolutamente incerto alcuno degli elementi sopra indicati, il ricorso è inammissibile. Infatti, tranne l'indicazione del codice fiscale, tutte le altre indicazioni sono prescritte a pena di inammissibilità; è quindi inammissibile ad esempio il ricorso non motivato o non sottoscritto.

Quando il ricorso non è sottoscritto più che d'atto inammissibile sarebbe maggiormente appropriato parlare d'atto inesistente. E' essenziale che sia sottoscritto non solo l'originale ma anche la copia.

L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo e non è sanata dalla costituzione del resistente (cioè l'Ufficio finanziario).

A differenza dell'inammissibilità, che è una valutazione preliminare attinente all'impugnabilità dell'atto, al decorso dei termini o alla mancata adozione delle forme prescritte dalla legge, l'improcedibilità, figura peraltro scomparsa dal sistema sanzionatorio tributario, può essere rilevata solo nel primo grado del processo e indica la mancanza delle condizioni necessarie perché il giudizio, una volta instaurato, possa proseguire fino alla pronuncia di una sentenza.

Quando il ricorso è notificato mediante consegna o spedizione postale, la conformità all'originale del ricorso, depositato, consegnato o spedito, deve essere attestata nel ricorso.

Per dare avvio al processo, il ricorso deve essere prima portato a conoscenza della controparte (mediante notificazione) e poi portato a conoscenza del giudice (mediante il deposito e la contestuale costituzione in giudizio).

Per quanto concerne i motivi da indicare nel ricorso, la giurisprudenza ha ritenuto che una motivazione per relationem, la quale rinvia semplicemente ad altri atti, processuali, non è da ritenersi giuridicamente tale portando quindi all'inammissibilità del ricorso.

Anche una generica motivazione è stata ritenuta censurabile in quanto mirata a contestare superficialmente l'operato dell'amministrazione finanziaria senza addurre precise confutazioni in diritto.

E' difficile che potranno verificarsi casi d'inammissibilità riferiti all'oggetto della domanda in quanto il ricorso deve chiudersi con una richiesta comunque sia indirizzata alla commissione.

Se l'oggetto del ricorso (petitum) non è ben specificato, il giudice non dichiara il ricorso inammissibile qualora sia in grado di desumerlo dai motivi; al contrario tutti i motivi devono essere interamente esplicitati dal ricorrente già nel ricorso, poiché vigendo il divieto di mutare l'oggetto del ricorso (mutatio libelli) ed essendo i motivi

stessi in fondamento della domanda (ossia dell'oggetto del ricorso), non è possibile integrarli successivamente all'instaurazione del giudizio.

Motivi del ricorso: sono le ragioni in fatto e in diritto che il contribuente adduce a fondamento del ricorso.

In linea generale va detto che ogni atto può essere impugnato per vizi che lo concernono, vale a dire vizi “propri”, e non per vizi che riguardano altri atti; ad esempio un atto non può essere impugnato per vizi d'atti precedenti (anche perché se l'atto precedente non è stato impugnato, il vizio non può essere fatto valere).

Nel ricorso contro un avviso di liquidazione può essere fatto valere ogni vizio che attenga appunto, alla liquidazione ma non possono essere sollevate questioni che, concernendo la determinazione dell'imponibile, dovevano essere proposte nel ricorso contro l'avviso d'accertamento.

Nell'elenco degli atti impugnabili, ruolo e cartella di pagamento sono indicati come atti distintamente impugnabili; tuttavia, poiché la cartella di pagamento è l'atto con cui il ruolo è portato a conoscenza del contribuente, il ricorso si rivolge di regola contro il ruolo, così come conosciuto dal contribuente attraverso la cartella di pagamento.

L'art. 21 del D.lgs 546/92 prevede la sanzione d'inammissibilità riferita all'infruttuoso decorrere del termine di 60gg dalla notifica dell'avviso d'accertamento, entro cui il ricorso deve essere proposto. Entro i 30 giorni successivi alla data d'invio del ricorso, l'originale o una copia autentica dello stesso, deve essere depositato presso la segreteria della Commissione tributaria adita. Adempimento quest'ultimo necessario ai fini dell'instaurazione del processo e della costituzione del ricorrente in giudizio. Solo per il ricorso avverso il rifiuto tacito alla restituzione delle imposte è previsto un termine di decorrenza dalla notificazione, diverso da quello fissato per gli altri atti. Infatti, in questo caso occorre aspettare il decorso di 90gg al fine di poter assimilare il silenzio serbato dall'amministrazione

relativamente ad un atto impugnabile; trascorso tale termine decorre quello prescrizione di 10 anni, previsto dall'art. 2947 c.c., per impugnare l'atto.

a) Procedimento

Il contribuente svolge nel processo contemporaneamente due differenti ruoli:

Attore formale, in quanto colui che impugnando l'atto, propone la domanda introduttiva del giudizio.

Convenuto sostanziale, poiché spetta a lui, e non all'Ufficio, fornire le prove della propria pretesa, derogando al principio giuridico generale che impone al soggetto che vanta un diritto di credito (nel processo tributario l'Amministrazione Finanziaria) di produrre le prove che ne costituiscono il fondamento.

L'Amministrazione Finanziaria, appartenendo alla P.A., gode in generale di un favore legislativo che determina uno sbilanciamento di poteri, diritti e facoltà ad esclusivo svantaggio del contribuente. Prova ne sia che tutti i casi d'inammissibilità sono posti a sfavore del contribuente; ad esempio mentre il contribuente deve notificare il ricorso entro i 60 giorni successivi alla ricezione dell'atto e costituirsi in giudizio nei 30 giorni successivi alla data di notifica del ricorso, termini previsti a pena di decadenza e quindi d'inammissibilità del ricorso stesso, l'Ufficio dispone parimenti di un termine di 60 giorni, decorrenti dalla proposizione del ricorso, ma che non essendo previsto a pena di decadenza, permette al suddetto Ufficio di costituirsi in giudizio fino a 10 giorni prima della prima udienza. Quindi se l'udienza è fissata il 10.07.03, l'Ufficio può costituirsi fino al 30.06.03.

Va da sé che un giudizio così incardinato si presenti fortemente squilibrato: l'Ufficio dispone di un tempo maggiore rispetto al contribuente, per organizzare la propria difesa, essendo inoltre già a conoscenza dei motivi addotti dallo stesso nel ricorso.

Come può il contribuente sollecitare l'Ufficio a costituirsi in giudizio nel minor tempo possibile, al fine di poter vagliare la consistenza delle difese avversarie?

Il legislatore tributario ha fornito al contribuente lo strumento della sospensione: dato il carattere d'urgenza che riveste l'istituto, l'istanza di sospensione deve essere discussa nel minor tempo possibile nel contraddittorio delle parti (ossia alla presenza di entrambe).

Usualmente l'Ufficio si presenta all'udienza di discussione della causa di sospensione, pubblica o in camera di consiglio, senza essersi preventivamente costituito, violando le norme processuali che impongono alle parti che vogliano partecipare attivamente al processo, la costituzione in giudizio. Il ricorrente accorto potrà eccepire al giudice l'avvenuta costituzione, per fatti concludenti, dell'Ufficio finanziario.

b) Deposito del ricorso

Il deposito del ricorso è atto necessario al fine dell'instaurazione del giudizio. In merito si riscontrano due differenti orientamenti:

- La Cassazione interpreta la lettera della legge nel senso di contratto di diritto privato; quindi per deposito la Suprema Corte intende consegna a mano da parte dello stesso ricorrente o suo delegato, considerando inammissibile forme alternative di deposito
- Autorevole dottrina sostiene in senso difforme che non possa essere dichiarato inammissibile il ricorso spedito per posta o inviato tramite corriere espresso, prassi peraltro d'uso comune anteriormente alla sentenza della Cassazione. Poiché l'inammissibilità è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, ne consegue che la sanzione d'inammissibilità per violazione delle norme sul deposito, produce effetti disastrosi per il ricorrente soprattutto quando sia rilevata in stato avanzato di giudizio, in ordine all'accollo delle spese processuali.

Il processo si svolge ordinariamente in camera di consiglio costituendo la pubblica udienza l'eccezione.

Il processo tributario è processo documentale, in ciò assimilandosi al processo civile e differenziandosi dal penale, caratterizzato invece dall'oralità.

La riforma del 1992 ha introdotto la possibilità per la parte vittoriosa di chiedere la condanna alle spese della parte soccombente (art. 92 C.P.C.)¹² Ciò ha avuto l'effetto di spingere l'Amministrazione Finanziaria a costituirsi in giudizio il più tardi possibile, per il timore di dover pagare le spese processuali.

Una volta terminato il processo, di quali mezzi dispone il ricorrente vittorioso per costringere a pagare, l'Ufficio soccombente che si rifiuti di farlo?

Non potrà invocare alcuna norma di carattere processuale, quale l'art.283 C.P.C. (a norma del quale la sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva), poiché applicabile ex-art.1 comma 2 L.546/92 solo se compatibile, o l'art.70 L.546/92, che consente il ricorso al giudizio d'ottemperanza solo per l'esecuzione delle sentenze passate in giudicato.

Il contribuente disporrà esclusivamente di rimedi extra-processuali, quali quelli forniti da due norme di carattere sostanziale: gli artt.650 e 328 c.p. (omissioni d'atti d'ufficio).

Il giudice tributario ha il potere di ridurre l'imponibile accertato?

Sì, poiché il processo tributario possiede la capacità di incidere sul rapporto tributario, dispiegando quindi effetti costitutivi, al contrario dell'avviso d'accertamento che produce solo effetti dichiarativi.

Massime sul deposito del ricorso

Con la sentenza del 17 marzo n° 12/28/99, la Commissione Tributaria Regionale per il Lazio respingeva il ricorso della contribuente che addiceva una presunta violazione degli art. 22 e 53 del D. Leg. 546/93, in quanto l'Amministrazione non si era

¹² Nel nuovo rito tributario è da ritenersi applicabile il risarcimento del danno derivante dall'instaurazione o dalla conservazione di una lite temeraria, quando si dimostri la sussistenza della mala fede o della colpa grave perpetrata dalla parte totalmente soccombente del giudizio.

costituita mediante deposito degli atti in segreteria a mezzo di un suo funzionario, ma ha inviato tali atti per posta.

Fino ad oggi la Corte Suprema di Cassazione ha interpretato la definizione di deposito nel senso del diritto privato, ovvero consegna a mano da parte dello stesso ricorrente o suo delegato.

Per contro, autorevole dottrina, ha da sempre sostenuto che il deposito possa avvenire con qualsiasi mezzo, anche attraverso corriere espresso, purché si rispettino i termini di 30 gg (non è applicabile, infatti, il 5° comma dell'art. 16 che la equipara alla spedizione con raccomandata senza plico).

La corte con questa sentenza, contrariamente alla tesi sostenuta sin ora, adduce che sebbene l'art. 22 del D. leg. 546/92 “sembra dia per scontata la consegna diretta a mani alla segreteria dell'atto di costituzione, simile formalità non è resa obbligatoria”.

Del resto la materialità del deposito è una formalità meramente esecutiva, priva di qualsiasi contenuto volitivo autonomo, che può essere demandato ad un soggetto privo di *ius postulandi*, ma ad un nuncio qualificato: ad esempio un collaboratore dello studio o, perché no, un postino!

8.5 La sospensione

L'istituto della sospensione degli atti impugnabili, art. 47 del DPR 546/92, consiste nella facoltà concessa al contribuente di richiedere alla commissione tributaria provinciale competente per il territorio di poter sospendere l'esecutività dell'atto o con istanza motivata proposta nel ricorso, o con atto separato notificato alle parti e depositato in segreteria, come previsto dall'art. 22.

Sono sospendibili tutti gli atti avente forza esecutiva, ma anche in un altro caso è possibile richiedere la sospensione dell'atto impugnato, ovvero quando sussistano i seguenti presupposti:

- **fumus boni juris**: è la sensazione fondata che le ragioni del contribuente possano trovare accoglimento in sede di ricorso;
- **periculum in mora**: pericolo che con il ritardo si cagioni un danno grave e irreparabile al soggetto. A differenza del fumus boni juris, questa posizione deve essere provata dal contribuente attraverso il reperimento di tutta la documentazione possibile a sua disposizione.

Devono sussistere entrambi i presupposti per operare la sospensione.

La sospensione del processo tributario

La sospensione del processo tributario può avvenire tassativamente (art.39 D.lgs. 546/92) quando:

- sia presentata **querela di falso** (art.295 C.P.C.);
- debba essere decisa una questione attinente lo **stato** o **capacità delle persone**, avente carattere pregiudiziale.

La sospensione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto (art.28 ammette il reclamo contro il decreto di sospensione) o dalla Commissione con ordinanza, quando sia stata accertata l'esistenza della causa che l'ha determinata.

a) querela di falso: per la qual è stabilita la competenza esclusiva del Tribunale (art.9 C.P.C.) può essere proposta:

- in via principale (come oggetto di uno specifico procedimento, avviato al fine di accertare la falsità di un documento);
- in corso di causa in qualunque stato e grado di giudizio.

Quando durante un processo tributario sia presentata querela di falso (art.313 C.P.C.), in corso di causa, il giudice interpella la parte che ha prodotto il documento per sapere se intenda continuare a valersene (art.22 C.P.C.). La controparte, con risposta all'interpello, può decidere di rinunciare al documento e proseguire nel processo o mantenere il documento. Se la controparte decide di mantenere il documento, ad esso farà seguito il giudizio di rilevanza del documento, che se

negativo comporterà la prosecuzione del processo e se positivo permetterà alla controparte di avere l'autorizzazione alla proposizione della querela. Al giudizio positivo seguiranno:

- la sospensione del giudizio e la trasmissione degli atti al Tribunale (art.313 C.P.C.);
- la trasmissione degli atti al Tribunale e prosecuzione del giudizio relativamente ai capi non influenzati dal documento impugnato (art.225 C.P.C.).

b) questione dello stato o capacità delle persone avente carattere pregiudiziale:

quando si verifica questa situazione, la Commissione tributaria dovrà sospendere il procedimento e trasmettere gli atti al Tribunale, competente per materia.

La sospensione preclude il compimento di qualsiasi attività processuale, che se ugualmente svolta porta all'invalidità degli atti posti in essere nel periodo di sospensione.

Entro 6 mesi dalla cessazione della causa di sospensione, una delle parti può presentare **istanza di trattazione**, con cui il processo tributario può riprendere il suo normale corso.

Gli elementi obbligatori dell'istanza di trattazione sono:

- la causa e gli estremi del provvedimento di sospensione;
- il motivo che giustifichi la ripresa del processo.

8.6 Le prove

Il Codice Civile regola le prove all'interno del processo; l'art.2697 chiaramente statuisce che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

E' questo il principio del cosiddetto onere della prova, che è alla base del processo civile, a differenza di quello penale ove le prove della eventuale colpevolezza devono

essere addotte dal magistrato accusatore, presumendosi l'imputato innocente fino a prova contraria ai sensi dell'art.27 della Cost.

Pertanto nel processo civile vige il *principio dispositivo* in conseguenza del quale il giudice deve esclusivamente valutare sulla base delle prove fornite in giudizio dalle parti. Solo raramente, se la controversia ha ad oggetto diritti indisponibili, il principio dispositivo convive con il *principio inquisitorio* caratteristico del processo penale.

L'onere della prova relativo a diritti disponibili può essere pattizamente invertito o modificato, ma in tal caso la legge pretende che l'inversione non abbia l'effetto di rendere ad una delle parti eccessivamente difficile l'esercizio del diritto stesso (art.2698). Talvolta poi è la stessa legge che dispone un'inversione dell'onere della prova; (pensiamo all'art.1988 del C.C.: la promessa di pagamento o il riconoscimento dispensa colui a favore del quale è operato dall'onere di provare il rapporto fondamentale che ha dato origine alla promessa o al debito oggetto del riconoscimento, cosicché se il creditore conviene in giudizio, in caso di mancato pagamento, il promettente o colui che ha operato il riconoscimento, spetterà a costui, pur se convenuto dare la prova dell'assenza di un rapporto fondamentale)

8.7 Rapporto tra giudicato penale e processo tributario

Il P.V.C. è il documento conclusivo di tutte le indagini (verifiche, accessi, ispezioni). Se all'interno del P.V.C. esiste "notitia criminis" secondo quanto stabilito dal D.lgs. n. 74/2000 il P.M. dà inizio al procedimento penale, nel quale saranno fatte le indagini del caso secondo le garanzie proprie di questo procedimento (ben più ampie rispetto a quelle del processo tributario dove non sono ammesse a norma dell'art. 7 del D.lgs 546/1992 il giuramento e la prova testimoniale).

Cosa succede in caso di assoluzione in via definitiva nel processo penale per non aver commesso il fatto (art. 530 c.p.p.)?

La logica vorrebbe che il risultato di questo processo funga da prova legale e venga direttamente recepita dal giudice tributario.

Così non è, e la motivazione va ricercata sia nel 654 C.p.p. dove si *subordina* l'efficacia di prova legale della sentenza irrevocabile, purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, intendendosi per legge civile semplicemente la legge extrapenale.

Ulteriori ragioni di separazione tra i giudizi, vanno ricercate nel titolo IV del D.lgs. 74/2000 ¹³ che regola i “rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti”:

- Art. 19. Principio di Specialità: quando uno stesso fatto è punito da sanzione penale secondo il titolo II del D.lgs. 74/2000 e da una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale (ovvero la sanzione penale).
- Art. 20. Il procedimento amministrativo d'accertamento ed il processo tributario, non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.
- Art. 21. L'ufficio competente *irroga* comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. *Tali sanzioni non sono eseguibili, salvo* che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o *sentenza irrevocabile di assoluzione* o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

A ben vedere, dunque, questi tre articoli che regolano i rapporti tra processo penale e procedimento amministrativo/tributario, sottolineano la netta separazione dei due (*cosiddetto principio del doppio binario*): il procedimento amministrativo va avanti comunque sia (autonomo e parallelo al processo penale), sino all'irrogazione delle sanzioni, si dovrà solo attendere (nel rispetto del principio di specialità per cui non si può essere condannati due volte per lo stesso fatto) l'assoluzione per non rilevanza nel giudicato penale, per poter procedere all'effettiva riscossione delle sanzioni.

Prima del D.lgs. 74/2000 operava il D.L. 429/82 all'interno del quale, l'art. 12 voleva che fosse il giudice tributario a conformarsi al giudicato penale, norma che strideva però con l'art 654 c.p.p., perché introduceva di fatto la prova testimoniale e il giuramento anche nel processo amministrativo (a riguardo sentenze 120/92 e 264/97).

La normativa attuale, dunque, non prevede che il giudice tributario debba conformarsi al giudicato penale dato nella formula di "assoluzione per non aver commesso il fatto": non ci sono rapporti tra i due procedimenti, e vanno avanti senza nessuna interferenza (a riguardo la ragione giuridica va cercata nei menzionati 654 c.p.p. e art. 7 del D.lgs 546/1992). Questo modo di procedere separatamente, però, può portare all'assurdo risultato di essere assolti per non aver commesso il fatto in campo penale, e ad essere invece condannati per lo stesso fatto (non commesso secondo il giudizio del ben più approfondito processo penale) in campo tributario.

Come possiamo quindi difenderci da questa pretesa tributaria che si fonda su di un fatto non commesso? Cosa dice a riguardo la corte di cassazione?

La questione va risolta alla luce dell'art. 4, allegato E della legge n. 2248 del 1865 che costituisce un principio generale dell'intero sistema normativo interno, cioè *l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di conformarsi al giudicato dei Tribunali*.

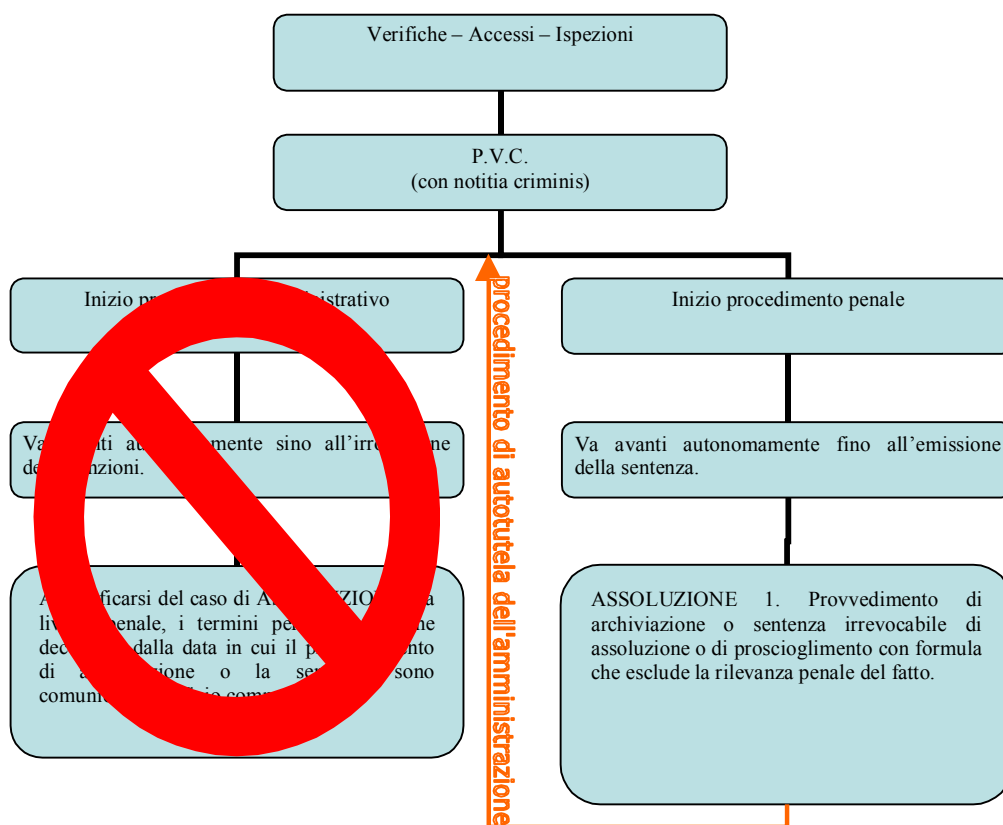
Bisogna, in buona sostanza, una volta ottenuta sentenza di assoluzione, far attivare l'amministrazione, affinché inizi un provvedimento di autotutela¹⁴ (che ben sappiamo essere discrezionale) alla luce del giudicato penale e dei principi di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, sanciti sia dall'art. 97 cost. e richiamate anche dalla legge 27 luglio 2000, n. 212.

¹³ Per un ulteriore approfondimento del rapporto tra giudicato penale e processo tributario, nonché sulla riforma dei reati tributari, si fa rinvio al prossimo capitolo 9.

¹⁴ Per il concetto di autotutela, si rinvia a quanto indicato nel paragrafo 7.2.

Si è verificato che l'amministrazione finanziaria non abbia però dato corso alla richiesta di autotutela, adducendo tra le sue ragioni la discrezionalità del provvedimento di autotutela e l'indisponibilità della pretesa finanziaria.

E' questo un caso verificatosi a cui la corte di cassazione ha risposto con sentenza n. 1191/2003. *Il risultato di questa sentenza è che l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di uniformarsi al giudicato penale favorevole al contribuente riguardante i medesimi fatti in contestazione. Da qui la necessità di eliminare e annullare eventuali atti impositivi o riscossivi. Se non lo fa commette un illecito risarcibile a favore del contribuente (art. 2043 c.c.).*



Dunque come possiamo vedere dal grafico, il contribuente, una volta ottenuta sentenza d'assoluzione per non aver commesso il fatto, chiederà all'amministrazione finanziaria di emettere un atto di autotutela che, in questo caso, come sancito dalla corte con sentenza 1191/2003 , è obbligatorio e non più discrezionale!

L'autotutela posta in essere dall'amministrazione finanziaria, andrà ad incidere direttamente nel processo tributario: verrà infatti modificato l'avviso di accertamento sulla base della sentenza di assoluzione ottenuta in sede penale e tutto il processo tributario sarà di fatto concluso. Cosa fare nel caso in cui l'amministrazione dovesse non rispondere alla sollecitazione del contribuente, che abbia richiesto atto di autotutela?

- Possiamo chiedere l'annullamento del “non atto” davanti al TAR, perché, anche se non rientra in quelli autonomamente impugnabili secondo quanto stabilito dall'art. 19 D.lgs 542/92, lo possiamo impugnare in base all'art. 12 della 212/2000, per violazione del principio sancito dall'art. 4, allegato E della legge n. 2248 del 1865 e cioè *dell'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di conformarsi al giudicato dei Tribunali*;
- L'art. 21 del 74/2000 parla di “assoluzione che esclude la rilevanza penale del fatto” come condizione necessaria per rendere esecutive le sanzioni, quindi il giudice tributario non dovrebbe applicarle nel caso non previsto di “assoluzione per non aver commesso il fatto”, comunque...
- ...se il processo tributario è in corso chiediamo anche la “lite temeraria¹⁵” in base al 196 c.p.c., altrimenti, se il processo tributario si è concluso, possiamo chiedere l'applicazione del 2043 c.c.
- ...allo stesso tempo, facciamo denuncia alla Procura per omissione di atti di ufficio (art. 328 c.p.).

¹⁵ vedi sentenza del 27 gennaio 2005, del Tribunale di Bologna, sez. II civile

Capitolo 9

9.1 La riforma dei reati tributari

Come già anticipato nel capitolo precedente, il titolo IV del d.lgs. n° 74 del 2000 disciplina i rapporti tra il sistema tributario e quello penale, in forza del principio di specialità.

L'art. 19 del suddetto decreto stabilisce che l'ipotesi in cui il medesimo fatto è disciplinato dalle disposizioni del presente e da una disposizione tributaria non penale, si applica la disposizione speciale. Tale disposizione è detta speciale in quanto presenta un *quid aggiuntivo* che la contraddistingue dalla disposizione generale (ovvero la rende più specifica).

Il principio di specialità è stato introdotto dall'art. 15 del c.p. per disciplinare i rapporti tra leggi penali che regolavano la medesima materia. L'art. 19 estende tale principio ai rapporti tra le disposizioni penali, contenute nel titolo secondo del medesimo, e le disposizioni che prevedono sanzioni amministrative.

Esso dà un segnale forte a favore della politica di armonizzazione del diritto tributario penale, al sistema penale generale.

Alla base del principio di specialità, *ne bis in idem*, vi è la necessità di evitare che una persona venga punita due volte per il medesimo fatto.

Il comma 2 dell'art. 19 prevede una deroga al principio di specialità di cui al comma 1, tesa a soddisfare un'esigenza superiore, legata all'effettività della sanzione e alla stessa credibilità della sanzione amministrativa.

La disposizione in esame trova applicazione sia nel caso in cui all'autore della violazione non possa essere irrogata alcuna sanzione, sia nell'ipotesi di applicazione della sanzione penale speciale rispetto alle disposizioni contenenti la sanzione amministrativa. In quest'ultimo caso l'autore materiale del fatto, in sede penale, potrebbe evitare la concreta applicazione della severa sanzione, attraverso gli istituti previsti dall'ordinamento (es. la sospensione condizionale della pena).

La relazione governativa precisa che il comma 2 va in contro al timore che l'autore materiale sia stimolato a superare quelle soglie di punibilità, cioè a commettere reati e non mere violazioni amministrative, considerando una maggiore efficacia delle sanzioni amministrative.

Il comma 2 compensa l'ipotesi di un'eventuale impunità di fatto, in sede penale, dell'autore materiale, con la previsione dell'applicazione, in ogni caso, delle sanzioni amministrative nei confronti dei trasgressori.

Nell'ambito del generale progetto di depenalizzazione dei reati minori, ispirato dalla legge delega n. 205 del 25 giugno 1999, la riforma del sistema penale tributario riveste sicuramente un ruolo di primissimo piano.

L'intento dichiarato è quello di ridurre all'essenziale le fattispecie delittuose, in modo da snellire tutta la fase procedurale e rendere il sistema più incisivo; infatti, a fronte di una diminuzione del numero dei reati previsti, le pene sono particolarmente incisive, specie per le ipotesi più pregiudizievoli per il fisco.

Infatti, prima, la volontà di escludere dalle competenze del giudice penale portava direttamente a colpire i reati prodromici, a prescindere dall'effettivo manifestarsi dell'evasione, ora, la nuova disciplina, mira a coinvolgere l'organo giudiziario anche nell'accertamento del passivo.

Cosicché sono ora previste quattro fattispecie principali e tre, per così dire sussidiarie, nelle quali si esaurisce l'intervento penale tributario.

La più grave delle fattispecie è individuata nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; accanto a tale ipotesi si colloca l'analoga previsione di dichiarazione fraudolenta messa in opera, però, attraverso altri artifici contabili. Un gradino sotto è la dichiarazione semplicemente infedele, quella cioè che, seppur caratterizzata dal dolo specifico d'evasione, non presenta quelle particolari insidie tese ad ostacolare l'accertamento da parte degli Uffici finanziari.

La mera omissione della presentazione non può che essere trattata in modo ancora più blando, essendo del tutto manifesta l'intenzione del contribuente di sottrarsi agli obblighi tributari a lui ascritti.

Per ciò che concerne le altre fattispecie delittuose, non direttamente legate alla presentazione della dichiarazione annuale, restano in vita l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, reato legato a doppio filo alla dichiarazione fraudolenta o infedele concepita con l'utilizzo dei medesimi documenti, l'occultamento o la distruzione della contabilità e la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte attraverso atti fraudolenti su beni propri o altrui.

1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Si tratta della forma più grave di reato; viene punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni colui che indica elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali dei redditi o dell'Iva utilizzando fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con il fine specifico di evadere le imposte in questione.

Per chiarire meglio il concetto d'utilizzazione dei documenti indicati si fa riferimento alla loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o alla loro conservazione a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Caratteristica fondamentale della disposizione è che essa non prevede una soglia d'evasione minima per la configurazione del reato; tuttavia se gli elementi passivi fittizi sono inferiori a 300 milioni (lire) la pena è irrogata in misura ridotta, potendo variare da sei mesi a due anni. La dichiarazione fraudolenta non solo è infedele, ossia presenta elementi che distorcono la realtà dei fatti ma in più è redatta in modo da ostacolare l'eventuale accertamento dell'amministrazione finanziaria; può trattarsi di un complesso "impianto contabile" allestito a hoc, solo con il fine specifico di configurare come vero il documento finale.

La volontà espressa dalla legge delega di trattare diversamente le fattispecie attuate per mezzo di documentazione non veritiera, rispetto a quelle poste in essere con semplici artifici contabili ha reso necessaria una differenziazione: le prime sono, infatti, punibili a prescindere dall'importo sottratto a tassazione mentre per le seconde il superamento di determinate soglie, percentuali o assolute, è presupposto indispensabile per connotare il reato.

Nella nuova disciplina viene esplicitato puntualmente cosa si debba intendere per utilizzazione di fatture o documenti per operazioni inesistenti: si tratta della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie, o in ogni modo della detenzione a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

2. La dichiarazione fraudolenta attuata mediante altri artifici contabili

L'altra fattispecie di dichiarazione infedele è punita con la stessa pena (da un anno e mezzo a sei anni) chiunque indichi in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale o elementi passivi in misura maggiore di quella veritiera "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento". Il tutto corredato dal dolo specifico d'evasione.

La punibilità non è comunque automatica visto che è necessaria la concomitante presenza di due elementi quantitativi senza i quali nessun reato può essere configurato. Innanzi tutto l'imposta evasa, con riferimento ad ognuno dei tributi chiamati in causa, deve essere superiore a 150 milioni di lire; secondariamente l'ammontare degli elementi evasi deve essere superiore al 5% del totale degli elementi attivi presenti in dichiarazione; tuttavia la punibilità scatta allorché gli elementi attivi sottratti ad imposizione sia superiore a 3 miliardi.

La dichiarazione mendace può ora avvenire sia sulla base di una falsa rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie sia avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento: in

sostanza la violazione degli obblighi contabili non è più qualificata tout court come «artificio»; sarà invece compito dei verificatori accertare che tale comportamento possa configurare l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta o solo infedele.

In merito alla determinazione delle due tipologie di soglie, un'assoluta e l'altra percentuale, vale la pena sottolineare che il limite di 150 milioni è riferito ad ogni singola imposta indicata nella dichiarazione; particolare questo fondamentale nel sistema della dichiarazione unificata perché consente di neutralizzare il cumulo delle varie evasioni nella determinazione del superamento della soglia senza per questo ostacolare la punibilità delle fattispecie rilevanti in rapporto ad una soltanto delle imposte considerate.

3. La dichiarazione infedele

La terza ipotesi delittuosa prevista dalla nuova disciplina attiene alla semplice infedeltà della dichiarazione. E' prevista la reclusione da uno a tre anni per chiunque indichi in una delle dichiarazioni annuali delle imposte dirette o dell'Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale o elementi passivi fittizi mosso dal dolo specifico d'evasione.

Anche qui la condotta non è automaticamente punibile se non vengono superate determinate soglie minime quantitative. Contemporaneamente, infatti, l'imposta evasa dovrà essere d'ammontare superiore a 200 milioni (lire) e gli elementi attivi sottratti ad imposizione dovranno costituire una percentuale superiore al 10% dell'ammontare complessivo dichiarato, fatta salva la punibilità diretta per sottrazione d'imponibile superiore a 4 miliardi (lire).

Strutturalmente quell'infedele si configura come la dichiarazione fraudolenta basata su artifici contabili, anche se manca della particolare "insidiosità" richiesta per la più grave fattispecie. Proprio la minore gravità del fatto ha determinato la previsione di pene meno severe, nonché l'introduzione di soglie di punibilità più alte rispetto alla

dichiarazione fraudolenta. Impostazione questa accentuata in sede di stesura definitiva del provvedimento.

In particolare, la soglia relativa all'imposta evasa viene stabilita in lire duecento milioni a fronte dell'originaria previsione di 150 milioni; allo stesso modo il limite proporzionale è doppio rispetto a quello necessario per configurare una dichiarazione fraudolenta; infine il limite assoluto, pari a 4 miliardi sostituisce quell'iniziale fissato in 3 miliardi. Posto, infatti, che la delega imponeva per le ipotesi d'omessa dichiarazione una soglia di punibilità minore rispetto a quella stabilita per i casi d'infedeltà, nessun ostacolo si frappone alla possibilità di determinare soglie diverse all'interno delle ipotesi più gravi.

4. L'omessa presentazione della dichiarazione

La meno grave tra le ipotesi delittuose previste è l'omessa dichiarazione annuale. E' dunque punito con la reclusione da uno a tre anni chi non presenta una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette o dell'Iva con lo scopo specifico di evadere le imposte.

Anche in tale fattispecie, ovviamente, è prevista una soglia minima d'evasione al di sotto della quale non c'è alcun intervento penale. L'imposta evasa deve essere, infatti, per ogni singolo tributo, superiore a lire 150 milioni. Il comma 2 dell'articolo 5 chiarisce inoltre che non si considera omessa la dichiarazione comunque presentata entro 90 giorni dalla data di scadenza o non sottoscritta o non redatta su stampati conformi al modello prescritto.

9.2 Le false fatturazioni

Accanto alle quattro fattispecie principali di reato legate alla dichiarazione annuale trovano posto altre tre ipotesi complementari, necessarie per armonizzare e perfezionare l'intero impianto. La più importante e grave delle violazioni previste in tale ambito è l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; è prevista quindi la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chi emetta tali

documenti con il fine specifico di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'Iva. Se l'ammontare relativo allo stesso periodo d'imposta è inferiore a lire 300 milioni è prevista la reclusione da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni. Il riferimento è alle cosiddette società cartiere, quelle cioè che vengono appositamente costituite con l'unico intento di "immettere sul «mercato» documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione d'elementi passivi fittizi".

9.3 Le altre ipotesi di reato

Le altre due ipotesi residuali di reato sono costituite:

- *dall'occultamento o distruzione di documenti contabili*
- *dalla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.*

Con la prima fattispecie viene punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chi occulta o distrugge in tutto o in parte i documenti di cui è obbligatoria la conservazione al fine di evadere direttamente le imposte dirette o sul valore aggiunto o di consentire la sottrazione a terzi.

Anche qui è necessario il dolo specifico d'evasione e l'elemento oggettivo del reato è costituito da quei documenti di cui sia obbligatoria la conservazione.

La sottrazione fraudolenta punisce con la reclusione da sei mesi a quattro anni chi aliena simulatamente o compie atti fraudolenti su beni propri o altrui con il fine specifico di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva. La previsione riguarda anche la sottrazione al pagamento di sanzioni ed interessi ed opera solo per importi sottratti complessivamente superiori a 100 milioni (lire).

Anche la soglia di punibilità è stata aumentata a lire cento milioni e va riferita all'ammontare complessivo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative il cui pagamento s'intendeva eludere. Ciò non di meno la pena massima, precedentemente fissata in tre anni è stata elevata fino a quattro anni.

Anche qui è escluso il concorso con reati di maggiore spessore, quali la bancarotta fraudolenta patrimoniale che in ogni caso prevale sull'illecito in questione.

CAPITOLO 10

10.1 La riforma delle sanzioni tributarie non penali

I principi e i criteri direttivi contenuti nella delega conferita dal parlamento con la legge 23 dicembre 1996, n. 662, hanno trovato realizzazione in tre distinti decreti legislativi, e precisamente nel:

- a) decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, contenente la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge n. 662 del 1996;
- b) decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge n. 662 del 1996;
- c) decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, contenente la revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge n. 662 del 1996.

In materia di sanzioni cosiddette tributarie non penali il primo dei decreti legislativi che va esaminato è quello contenente i principi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Il decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997 contiene infatti le disposizioni di riordino della disciplina delle sanzioni, incentrata sulla adozione di un'unica sanzione amministrativa assoggettata ai principi di legalità, imputabilità e colpevolezza.

Dai primi articoli del suddetto decreto si evince che la commisurazione della sanzione amministrativa è ispirata ai criteri previsti dal codice penale e già contenuti nella legge 24 novembre 1981, n. 689. E' stata prevista quindi una sanzione unica con carattere afflittivo ed intimidatorio, che viene a sostituire i due tipi di sanzione

autonome preesistenti, pena pecuniaria e soprattutto, contemplate dalla legge n. 4 del 1929, aventi caratteristiche e funzioni eguali.

Altro principio di impronta penalistica è quello enunciato dall'articolo 3, laddove è disposto che nella successione di leggi nel tempo qualora le stesse prevedano sanzioni di entità diversa, in base al principio del "favor rei" si applica quella più favorevole al trasgressore, salvo che il provvedimento irrogativo della sanzione sia divenuto definitivo.

L'articolo 29 del decreto legislativo n. 472 abroga espressamente l'articolo 20 della legge n. 4 del 1929, il quale prevedeva che erano applicabili le sanzioni per le violazioni delle leggi finanziarie ai fatti commessi quando erano in vigore, anche quando le stesse erano state abrogate o modificate al tempo della loro applicazione.

La sanzione deve essere riferita all'autore della violazione, cioè al soggetto che ha posto in essere il comportamento riprovevole.

Quindi la sanzione non può che essere riferita ad un essere umano, in quanto secondo un famoso motto latino "societas delinquere non potest". L'applicazione della sanzione esige che l'azione od omissione del soggetto sia cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

Nella legge di riforma non vi è necessariamente coincidenza tra il soggetto destinatario della norma (persona fisica, persona giuridica, società) e il soggetto che viola la norma, vale a dire l'autore della violazione o trasgressore. L'ipotesi di coincidenza tra soggetto destinatario della norma e trasgressore è l'ipotesi più semplice che si possa prospettare.

Le problematiche infatti sorgono proprio quando non vi è più coincidenza tra il soggetto passivo del tributo e il soggetto autore della violazione. I casi possono essere i più disparati, si va infatti dalla violazione commessa dal dipendente di una persona fisica, al rappresentante legale o negoziale di una persona fisica, al legale rappresentante di una società, etc.. A parte l'ipotesi di violazione commessa con dolo

o colpa grave, la cui dimostrazione è posta a carico dell'Amministrazione, l'articolo 11, comma 2, prevede una presunzione di colpa nei confronti del soggetto ritenuto autore della violazione, sul quale incombe l'onere di provare il contrario. Al riguardo, si ritiene che tale presunzione, che opera nei confronti di chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi, rende inoperante il principio della responsabilità personale.

10.2 Rilevanza dell'elemento soggettivo nell'applicazione della sanzione tributaria ed onere della prova

Nell'ambito dei nuovi principi generali che regolano il sistema sanzionatorio in materia tributaria assume grande rilevanza l'elemento soggettivo (dolo o colpa) per determinare la colpevolezza. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Grava sul presunto autore della violazione tributaria l'onere di dimostrare l'assenza di colpa.

Dalla stessa definizione che ne dà il codice penale (articolo 43) si evince che la delimitazione della responsabilità non opera quando una data condotta non rientra nella sfera delle possibilità soggettive di controllo. Nell'escludere la responsabilità per fatto altrui, ciò che viene richiesto è che il soggetto abbia in qualche modo contribuito alla commissione dell'illecito.

In base ai nuovi principi per l'applicazione della sanzione amministrativa si presuppone che il soggetto imputabile (persona fisica) abbia posto in essere un illecito tributario con un'azione od omissione caratterizzata dalla colpa. L'elemento che in genere contraddistingue in negativo un comportamento colposo è l'assenza di qualsiasi volontà di commettere l'illecito. La colpa discende infatti dalla inosservanza di regole espressamente prescritte; quindi dall'inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline, oltre che dalla negligenza, imprudenza o imperizia.

Si è soliti distinguere tra colpa generica, quando il comportamento posto in essere è inosservante di regole non formalizzate, e colpa specifica, quando la violazione è conseguenza dell'inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

L'articolo 5 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (Disposizioni generali in materia di sanzioni tributarie non penali), prevede che nelle violazioni punite con sanzione amministrativa ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Orbene, se la sanzione amministrativa, come era nelle intenzioni del legislatore delegante, deve essere riferita all'autore della violazione non è ammissibile che, come affermato nella relazione governativa al decreto delegato, l'onere di dimostrare l'inesistenza di colpa grava sull'autore della violazione, che in tal caso sarebbe meglio qualificare come "presunto autore della violazione".

A differenza delle ipotesi di dolo e colpa grave che incombe all'Amministrazione provare, opera una presunzione di colpa nei confronti del soggetto ritenuto autore della violazione.

Viene presuntivamente ritenuto autore della violazione, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, chi ha sottoscritto gli atti illegittimi ovvero compiuto gli atti illegittimi. In tale disposizione si rileva una contraddizione, in quanto è difficile immaginare che una volta individuato chi ha compiuto un atto ritenuto illegittimo sia necessario che operi la presunzione di colpa nei confronti dello stesso. Né è ipotizzabile una necessaria coincidenza tra il soggetto che ha sottoscritto un atto (ad esempio, la dichiarazione annuale) ritenuto presuntivamente autore della violazione, e chi ha in concreto posto in essere la violazione.

Stando così le cose, può non essere correttamente applicato il principio tanto decantato della responsabilità personale dell'autore della violazione, stabilito dalla legge di delegazione. Il principio di colpevolezza, che dovrebbe rappresentare uno

dei capisaldi della riforma, in tal modo opera sulla base di una presunzione di esistenza dell'elemento soggettivo.

Vero è che la presunzione contenuta nell'articolo 11, come sostenuto nella relazione al decreto, agevola l'azione dell'Amministrazione, ma è pur vero che comporta la disapplicazione del principio della responsabilità personale dell'autore della violazione. Né fa salvo il principio l'attenuazione della responsabilità prevista per il presunto trasgressore relativamente alle violazioni compiute senza dolo o colpa grave, attuata attraverso la limitazione ad una somma massima dell'entità della sanzione irrogabile in concreto e la possibilità di assunzione del debito da parte della società o dell'ente.

10.3 Il procedimento di irrogazione delle sanzioni

Le sanzioni amministrative sono irrogate dall'ente competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. Il procedimento che l'ente deve seguire nell'applicare la sanzione amministrativa è disciplinato dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 472.

Nelle ipotesi in cui l'ente impositore riscontri delle violazioni alle norme tributarie deve notificare al contribuente un atto di contestazione, in cui vanno indicati:

- a) le norme che si ritengono violate;
- b) gli elementi probatori posti a fondamento dell'atto;
- c) l'entità della sanzione e il criterio di determinazione della stessa;
- d) l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni, con indicazione del beneficio della riduzione della sanzione ad un quarto;
- e) l'invito a produrre, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto, le deduzioni difensive, se il trasgressore non intende addivenire alla definizione agevolata;
- f) l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione.

Nelle ipotesi di violazioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento dei tributi, l'ente può provvedere alla irrogazione delle sanzioni mediante iscrizione a ruolo, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto citato. In tal caso non è consentito al contribuente usufruire della definizione agevolata, con la riduzione ad un quarto della sanzione.

Infatti, relativamente a tali violazioni anche il procedimento di irrogazione ha una sua tipicità in quanto non è prevista una previa contestazione e, di conseguenza, non è data facoltà al contribuente né di presentare deduzioni difensive, né tantomeno di beneficiare della definizione agevolata.

Negli altri casi invece è rimessa alla scelta del contribuente l'alternativa tra l'impugnazione immediata, nel termine di sessanta giorni, innanzi all'organo giurisdizionale e la presentazione di deduzioni difensive, entro lo stesso termine, innanzi all'ente competente. Infatti, se il trasgressore dopo la notifica dell'atto di contestazione non addivene alla definizione agevolata può presentare delle deduzioni difensive.

La mancata presentazione di deduzioni difensive fa assumere all'atto di contestazione le diverse sembianze di atto di irrogazione, soggetto ad impugnazione nel termine di decadenza di sessanta giorni dalla sua notificazione.

L'impugnazione immediata dell'atto non è ammessa ove vengano presentate delle deduzioni difensive. Ciò si rileva dal tenore letterale dell'art. 16, comma 5, laddove è previsto che l'eventuale ricorso presentato innanzi alle commissioni tributarie diviene improcedibile se il trasgressore aveva già proposto innanzi all'ente le deduzioni difensive in ordine all'atto di contestazione.

Si ritiene che in tal caso è più corretto qualificarla come causa di inammissibilità del ricorso, atteso che non esiste alcuna possibilità di sanatoria per rendere il ricorso procedibile.

La presentazione di deduzioni difensive, come già rilevato, fa venir meno la possibilità per il trasgressore di proporre ricorso, in quanto sarà l'ente che, sulla base della fondatezza delle deduzioni stesse, entro il termine di un anno dalla loro presentazione, valuterà se procedere o no alla notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni. La mancata notifica dell'atto stesso nel termine di centoventi giorni fa venir meno l'efficacia delle misure cautelari (ipoteca e sequestro conservativo) eventualmente concesse.

La possibilità d'attenuazione delle sanzioni non viene meno a seguito della presentazione delle deduzioni difensive da parte del contribuente e dell'instaurazione con l'ente del contraddittorio anticipato, in quanto non è precluso al contribuente stesso di usufruire in un secondo momento della definizione agevolata, mediante il pagamento di un importo pari al quarto della sanzione eventualmente irrogata. Infatti, la presentazione di deduzioni difensive avverso l'atto di contestazione di determinate violazioni e l'instaurazione del cosiddetto contraddittorio anticipato, consente alle parti un dialogo la cui finalità è quella, se possibile, di prevenire la controversia. Pertanto, considerato che la previsione della facoltà di instaurare il contraddittorio anticipato è posto più a tutela dell'ente impositore che del contribuente, in quanto gli consente un riesame critico dei propri atti, non è pensabile che l'eventuale notifica dell'atto di irrogazione della sanzione, entro il termine di un anno, impedisca al contribuente di usufruire della definizione agevolata, la quale è espressamente esclusa soltanto per le sanzioni relative all'omesso o ritardato versamento del tributo. Occorre anche precisare che il termine di un anno per la notifica dell'atto di irrogazione della sanzione, decorrente dalla presentazione delle deduzioni, non è, come impropriamente lo qualifica il legislatore, un termine di decadenza, in quanto sia per l'atto di contestazione che per l'atto di irrogazione il termine di decadenza è quello previsto dall'articolo 20, laddove è previsto che devono essere notificati entro

il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel maggior termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

Pertanto, soltanto il mancato rispetto di tale ultimo termine fa decadere l'Amministrazione dal potere di sanzionare la violazione.

La notifica dell'atto di contestazione costituisce atto dovuto da parte dell'ente nei casi in cui intende irrogare delle sanzioni relative a violazioni formali, non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo.

Quando invece le sanzioni scaturiscono dal procedimento di accertamento o di rettifica del tributo, in deroga a quanto disposto dall'articolo 16, l'ente può procedere alla irrogazione delle sanzioni, senza previa contestazione, con lo stesso atto di accertamento o di rettifica.

CAPITOLO 11

11.1 I V A

L'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dal d.p.r. 633/72, può essere definita come un tributo a due facce:

1. *funzione economica*: colpisce i consumi, vale a dire l'acquisto di beni e servizi effettuati al di fuori dell'ambito di un'attività economica.
2. *funzione giuridica*: colpisce tutti gli scambi di beni e servizi effettuati dagli operatori economici nell'ambito di un'attività d'impresa o professionale.

Per questo nell'IVA si è soliti distinguere tra contribuenti di fatto, per i quali essa rappresenta un prelievo che incide sulla loro ricchezza personale, e contribuenti di diritto, i quali non subiscono alcun impoverimento economico a seguito dell'applicazione del tributo. Questi ultimi sono coloro ai quali la legge affida il compito di procedere all'applicazione ed alla riscossione del tributo medesimo.

Le caratteristiche dell'IVA sono

- **indiretta (a riscossione mediata)**: E' applicata in una fase precedente al consumo, a carico delle imprese che intervengono nel processo di produzione o circolazione di beni e servizi. Per queste imprese l'imposta costituisce un elemento di costo che è conglobato nel prezzo di vendita e si scarica per traslazione sul consumatore della merce;
- **neutra nei passaggi intermedi**: la misura in cui essa grava sul prezzo finale della merce non varia in relazione al numero di passaggi;
- **a cascata (ad effetti cumulativi)**: il carico dell'imposta sul secondo passaggio si somma a quello del primo, quello del terzo si somma a quello del secondo e così via, per poi gravare in toto sul consumatore finale.

Presupposti dell'I.V.A.:

1. **SOGGETTIVO:** Applicazione nell'esercizio d'attività d'impresa per professione abituale, non esclusiva, delle attività commerciali o agricole (art. 4); nell'esercizio d'arti e professioni in modo abituale, non esclusivo e autonomo (art. 5).
2. **OGGETTIVO:** Cessione di beni (art.2), prestazione di servizi nell'esercizio d'impresa, arti e professioni (art.3).
3. **TERRITORIALE:** operazioni effettuate all'interno del territorio dello Stato (art.7).

La fase costitutiva del diritto di credito per l'IVA sorge nel momento in cui si registra la fattura nei libri contabili.

L'imposta diviene esigibile nel momento in cui è effettuata la dichiarazione IVA annuale, o al più tardi entro l'anno successivo. Con tale operazione l'Erario ha il diritto a chiedere il pagamento dell'Imposta al debitore. Se entro il termine stabilito non viene esercitato tale diritto, lo stesso decade per mancato esercizio.

L'individuazione del momento di effettuazione della registrazione si distingue a secondo dei seguenti casi:

1. Cessione di beni:
 - *Immobili:* Data di stipulazione del contratto, ma se gli effetti sono differiti conta il momento in cui si producono gli effetti (eccezione in merito è il contratto preliminare per persona da nominare)
 - *Mobili:* Ha rilievo la consegna o spedizione del bene, salvo che gli effetti traslativi siano differiti. In ogni caso, trascorso un anno, l'operazione si considera conclusa.
2. Prestazioni di servizi: Quando è pagato il corrispettivo.
3. Pagamento di acconti: Deve essere fatturato e sottoposto ad imposta perché fattispecie propria del contratto di vendita.

Le operazioni IVA:

1. **IMPONIBILI** Comportano il sorgere del debito d'imposta giacché sono presenti tutti i presupposti. Le operazioni riguardano le cessioni di beni, le prestazioni di servizi, gli acquisti intracomunitari e le importazioni da Paesi extracomunitari.
2. **NON IMPONIBILI (art. 8 d.p.r. 633/72)** Sono registrate, ma non comportano il sorgere d'un debito. Ad esempio il risarcimento del danno imputato con una nota d'addebito.
3. **NON RILEVANTI o FUORI CAMPO IVA** Non possiedono il requisito oggettivo, quindi non sottostanno all'art.1 e non sono soggette ad obblighi formali (manca il requisito reale della materialità). Un esempio è la caparra confirmatoria.
4. **ESENTI (art.10 d.p.r.633/72)** Comportano adempimenti formali (fatturazione, registrazione registri, etc.) e limitano le detrazioni dell'I.V.A. all'origine: per il soggetto passivo è un costo perché non vige il principio di neutralità. Sono delle agevolazioni riconosciute a livello comunitario per alcune tipologie di operazioni come ad esempio le attività mediche (es. operazioni finanziarie, assicurative, mediche).
5. **ESCLUSE (art.15 d.p.r.633/72)** Non hanno alcun rilievo ai fini dell'applicazione dell'I.V.A. la condizione di esclusione produce gli stessi effetti indipendentemente dal fatto che derivi dalla assenza di un requisito generale sulla assoggettabilità ad IVA dell'operazione (difetto di presupposto oggettivo, soggettivo o territoriale) ovvero da un'esplicita esclusione stabilita per legge (art. 15). Comportano adempimenti formali ma non incidono sulle detrazioni. Esempi sono le spese sostenute in nome e per conto della controparte che vanno fatturate.

a) I.V.A. INTRACOMUNITARIA:

Dal 1 gennaio 1993 (d.l. 331) il trasferimento di merci all'interno della Comunità non è più soggetto a controlli fiscali e alla tassazione doganale (I.V.A. sulle importazioni)

Per gli acquisti intracomunitari il soggetto Iva che cede il bene fattura l'operazione come "non imponibile", l'imposta è dovuta dall'acquirente che effettua l'autoliquidazione e registra la fattura estera con opportune registrazioni sia sul registro delle fatture emesse sia su quello degli acquisti in modo che l'Iva si azzeri.

Le cessioni intracomunitarie sono operazioni imponibili solo nel paese di destinazione.

b) I.V.A. EXTRACOMUNITARIA

I beni in entrata in Italia provenienti da Paesi al di fuori dell'Unione Europea costituiscono importazioni; tali operazioni sono assoggettate ad I.V.A. in Italia a cura degli uffici doganali all'atto del loro transito all'interno del territorio dello Stato.

I beni in uscita dall'Italia verso paesi al di fuori dell'Unione Europea costituiscono esportazioni, e godono di un particolare regime di *non imponibilità*.

Le esportazioni costituiscono comunque operazioni territorialmente effettuate in Italia; esse sono dunque operazioni rilevanti ai fini d'IVA, ma non subiscono il prelievo del tributo in considerazione del fatto che sconteranno l'I.V.A. nel Paese di destinazione.

In Tale ambito si deve analizzare la posizione specifica d'alcuni soggetti passivi, gli esportatori abituali. Gli esportatori sono potenzialmente soggetti alla rivalsa dell'I.V.A., per opera dei loro fornitori nazionali, sui beni che acquistano; se rivestono la figura di "soggetti I.V.A.", essi hanno però il diritto di portare in detrazione l'I.V.A. pagata ai fornitori sugli acquisti dell'I.V.A. addebitata ai clienti sulle vendite. Se una parte delle loro vendite è effettuata nei confronti di clienti esteri, extra U.E., gli esportatori non hanno la possibilità di addebitare nei loro confronti l'I.V.A. italiana, a causa dello speciale regime di non imponibilità sulle esportazioni.

Questa situazione porterebbe gli esportatori a trovarsi in una costante posizione di credito verso l'Erario. Per evitare queste ricorrenti situazioni di credito d'imposta, è

concesso agli esportatori di acquistare essi stessi in regime di non imponibilità dai propri fornitori. Tale possibilità non è concessa a tutti gli acquisti effettuati dagli esportatori, ma solo per un ammontare d'acquisti (cd *plafond*) corrispondente all'ammontare di vendite non imponibili effettuate nel corso dell'anno solare o dei 12 mesi precedenti.

Per poter acquisire dai propri fornitori in regime di non imponibilità, gli esportatori devono comunicare a questi ultimi la volontà di avvalersi di tale facoltà mediante il rilascio della “ *lettera d'intento* ” prima dell'effettuazione dell'operazione.

11.2 Art.26, D.P.R.633/72

L'art.26 del D.P.R. 633/72 considera le variazioni dell'imponibile o dell'imposta derivanti da rettifiche di fatturazione successive alla registrazione di “*un'operazione che viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare*”, sia “*per errori di conteggio per nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili sia in conseguenza dell'applicazione d'abbuoni o sconti previsti contrattualmente*”.

Il legislatore tributario, enucleando le fattispecie dalle quali potrebbero scaturire note di variazione, nonché utilizzando la fattispecie residuale avente il carattere della similarità, ha realizzato una norma “omnicomprensiva”.

Nel tempo c'è stato un notevole arricchimento della fattispecie, in seguito alla legge 30/1997, è stato in fatti aggiunto al comma 2 il seguente enunciato: “*Per mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose*”.

LIMITI: queste rettifiche possono essere eseguite entro un anno dall'effettuazione dell'operazione qualora i fatti suddetti accadano in dipendenza di un sopravvenuto accordo delle parti o per rettifiche di fatturazione (es. errore d'aliquota).

Se manca il sopravvenuto accordo delle parti non c'è il limite temporale di un anno.

CARATTERISTICHE DELLE NOTE DI VARIAZIONE: le operazioni di variazione costituiscono una vera e propria rettifica dell'operazione principale e a questa devono essere riferite in modo esplicito.

L'art.1 lettera g del D.M. del 29/11/78 in materia di bolla d'accompagnamento prescriveva che la bolla dovesse obbligatoriamente indicare gli estremi della fattura d'acquisto della merce oggetto del reso (ora vale per il documento di trasporto).

Le note di rettifica devono essere eseguite tenendo conto dell'aliquota vigente al momento dell'operazione cui si riferisce la rettifica.

OBBLIGO IN AUMENTO e FACOLTA' IN DIMINUZIONE: le disposizioni dell'art.26 al 1° e al 2° comma distinguono nettamente:

- l'imponibile o l'imposta vengono ad aumentare per qualsiasi motivo
- l'annullamento di un'operazione o la riduzione dell'imponibile

La differenza consiste nell'**obbligo** di procedere in ogni modo alla rettifica nel primo caso (*"le disposizioni.....devono essere osservate"*) e nella **facoltà** concessa, a determinate condizioni, nel secondo caso (*"il cedente ha diritto di portare in detrazione"*).

Basti pensare che la mancata emissione di una fattura in aumento è sanzionabile.

MOMENTO COSTITUTIVO: *nel momento in cui accadono gli elementi della fattispecie di cui all'art. 26, il venditore emette una nota di variazione in diminuzione e, nel rispetto del PRINCIPIO DI TRASPARENZA, CHIAREZZA E VERIDICITA' DEL BILANCIO D'IMPRESA effettua una dichiarazione annuale, essenziale ai fini dell'esigibilità.*

L'art.26, comma 2°, come già detto è stato ampliato con la L.30/1997 con la quale il legislatore ha enunciato altre fattispecie, che potenzialmente potrebbero causare riduzioni dell'ammontare imponibile.

Tali fattispecie sono *"procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose"*, ne individuiamo cinque: quattro previste dal R.D. 16/3/42 n.267 (la legge fallimentare) e sono:

- fallimento,
- concordato preventivo,

- amministrazione controllata
- liquidazione coatta amministrativa
- la 5^a è stata introdotta dalla L.95 del 3/04/79 poi riformata dal D.legisl.n.270 del 8/07/99 ed è l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato d'insolvenza.

Sono tutte **PROCEDURE GENERALI e COLLETTIVE**; generali perché coinvolgono tutto il patrimonio dell'imprenditore e collettive perché c'è parità di trattamento per tutti i creditori "*par condicio creditorum*".

Il problema applicativo dell'art.26 è che tali procedure non configurano per intero la fattispecie dell'articolo stesso, in particolare non in tutte le suddette procedure "*l'operazione viene meno in tutto o in parte*".

Con **l'amministrazione controllata**, ad esempio, l'operazione non muore, anzi potrebbe rivivere se nel biennio massimo concesso all'impresa, questa torna "in bonis", tornando quindi a soddisfare i diritti dei creditori. L'amministrazione controllata, che è una procedura meno notevole del fallimento, è applicata solo alla presenza di requisiti di meritevolezza dell'impresa in casi nei quali le sue difficoltà sono solo temporanee. In tal caso, trascorso il biennio, o l'impresa torna "in bonis" e posso emettere la nota, oppure iniziano altre procedure concorsuali di tono più notevole.

In caso di **fallimento**, posso emettere una nota di variazione non con la sentenza dichiarativa di fallimento, ma solo in seguito al progetto finale di riparto dell'attivo firmato dal giudice. Solo in tal caso "*l'operazione viene meno*" e quindi rientriamo nella fattispecie dell'art.26; proprio perché si considera che a tal punto subentri la certezza della non recuperabilità, e il momento costitutivo di tale non recuperabilità è proprio il riparto finale.

Anche il **concordato preventivo** è applicato alla presenza di requisiti di meritevolezza e consente di evitare il fallimento se l'imprenditore riesce a garantire

ai creditori il pagamento di una percentuale consistente (non meno del 40%) di quanto a loro dovuto. Anche in tal caso per emettere la nota di variazione è necessario attendere il riparto finale.

La **liquidazione coatta amministrativa** è applicata nei confronti d'impresе che svolgono attività di particolare rilievo economico (bancario e assicurativo), quindi sottoposte a vigilanza governativa. E' al pari del fallimento una procedura che porta all'eliminazione dell'impresa dal mercato assicurando la "*par condicio creditorum*"; è diversa dal fallimento perché è una procedura amministrativa e non giudiziaria.

L'**amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato d'insolvenza** è una procedura concorsuale MISTA, giudiziaria ed amministrativa articolata in due fasi: la prima si apre con la dichiarazione dello stato d'insolvenza da parte delle autorità giudiziarie, che solo in un secondo momento ammette all'amministrazione straordinaria vera e propria, dopo aver accertato che ricorrono concrete prospettive di riequilibrio economico dell'impresa, altrimenti dichiara il fallimento. E' invece devoluto all'autorità amministrativa (ministero dell'industria) la gestione delle procedure che si caratterizza per l'automatica continuazione dell'esercizio dell'impresa insolvente, prima da parte di un commissario giudiziale, poi da parte di un commissario straordinario di nomina ministeriale. Quest'ultimo provvede altresì alla predisposizione di un programma finalizzato a soddisfare i creditori attraverso la cessione dei complessi aziendali entro un anno o acconsente che l'imprenditore recupera la capacità di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni attraverso un programma di risanamento non superiore a due anni.

11.2.1 Come emettere la nota di variazione prima del riparto.

Con la **rinuncia al credito**; s'intende la possibilità di rinunciare in tutto o in parte al proprio credito purché l'altra parte non dichiari di non volerne approfittare entro un "congruo termine" (art.1326 c.c.).

E' un atto unilaterale recettizio (art.1334 c.c.) che si perfeziona solo con la dichiarazione dell'altra parte o in mancata risposta con la scadenza del termine.

Analizziamo adesso la parte dell'art.26 nella quale si parla di **procedure infruttuose**; se si dimostra che la procedura è infruttuosa, e che dunque il fallimento non ha niente di attivo, la nota di variazione può essere emessa prima del riparto (basta aspettare tre mesi).

E' interessante ricordare la disparità di trattamento tra società e piccolo imprenditore ex art.2083 c.c. il quale non può dichiararsi fallito.

- Per le società devo aspettare il riparto a meno che non si configurino alcune delle ipotesi di cui sopra

Per il piccolo imprenditore si configura una procedura esecutiva individuale e non ci sono termini per emettere la nota di variazione.

11.2.2 Contratto preliminare per persona da nominare.

Al momento della conclusione del contratto una parte, detta stipulante, può riservarsi la facoltà di nominare successivamente la persona che deve acquistare i diritti e assumere gli obblighi nascenti dal contratto con l'altra parte, detta promettente.

L'istituto nasce come risposta ad una precisa esigenza pratica: le persone di un certo rango sociale non desideravano apparire acquirenti alle vendite all'asta e fu così elaborato uno strumento che affidava alla nomina ad opera dello stipulante l'individuazione della persona del definitivo contraente, realizzandosi però da un punto di vista giuridico un unico trasferimento. Tale strumento si rivelò ben presto ottimo mezzo di evasione fiscale perché, prolungando i tempi della nomina, per il suo tramite si poteva realizzare un vero e proprio doppio trasferimento sul piano commerciale, soggetto tuttavia ad un'unica imposizione. Pertanto la legislazione fiscale impose la fissazione di un termine brevissimo per sciogliere la riserva, trascorso il quale l'eventuale nomina equivaleva ad un nuovo trasferimento.

Va segnalato che in caso di contratto preliminare spesso lo stipulante inserisce la riserva di nomina “per sé o per persona fisica o giuridica”, in tal modo lasciando aperta la possibilità di concludere il contratto definitivo anche ad una società che egli stesso o altri stia costituendo.

Il contatto nasce ambiguo sul piano soggettivo perché fino alla scadenza non si sa chi acquisterà i diritti e assumerà gli obblighi derivanti dal contratto. La teoria più accreditata è quella secondo cui lo stipulante sarebbe un rappresentante *in incertam personam* del designando.

Nell'ambito dell'emissione di note di variazione ai fini IVA, è interessante chiedersi che cosa accada se, in caso di un contratto preliminare per persona da nominare.

*Supponiamo che il soggetto X stipuli col soggetto Y un contratto preliminare, come tale avente **effetti obbligatori (obbligazione di fare)** tra le parti. Inoltre Y ha già versato a X un acconto di 250£ (sul totale del prezzo di acquisto che è 500£) e tale acconto è stato fatturato, dunque 250+IVA al 20% per un totale di 300£ in fattura. X fattura a Y 300 £ applicando l'aliquota IVA vigente al momento della fattura. A contratto definitivo il promissorio acquirente non è più Y, ma supponiamo un terzo soggetto Z. E la fattura iniziale?*

Sono due gli indirizzi fondamentali della giurisprudenza:

- il primo dice di stornare la fattura, si avrebbe così una variazione in diminuzione; il problema è che tale fattispecie non rientra nell'elencazione dell'art.26 (annullamento, rescissione.....). Se nel frattempo l'aliquota IVA è passata dal 20% al 10% annulla la fattura al 20% e al rifaccio al 10%; nel preliminare subentra l'acquirente definitivo in tutti gli obblighi e diritti del promissario acquirente.
- L'altra tesi sostiene di fatturare i restanti 250£ oltre a quelli già fatturati; la seconda parte, poiché è cambiata l'aliquota, sarà soggetta a nuova aliquota.

11.3 L'imposta di registro

L'imposta di registro nasce dall'esigenza di documentare i rapporti giuridici. A tale scopo gli atti erano conservati in pubblici archivi, con una procedura facilmente collegabile ad una qualche forma di imposizione tributaria. Con l'obbligatorietà della registrazione e la commisurazione via più marcata del prelievo fiscale ai corrispettivi contrattuali, o addirittura ai valori correnti dei beni trasferiti, l'istituto ha assunto le caratteristiche di una vera e propria imposta.

Si tratta di un tributo giustificato dal contenuto patrimoniale degli atti soggetti a registrazione, tanto è vero che l'imposta di registro costituisce il caso tipico delle cosiddette “imposte sui trasferimenti di ricchezza”.

L'imposta è disciplinata dal Testo Unico approvato con D.P.R. del 26 aprile 1986 n. 131, si propone di colpire tutti gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nel territorio dello Stato.

Quest'ambito di applicazione impone di far riferimento ad una TARIFFA in cui gli atti assoggettabili all'imposta sono suddivisi per tipologie omogenee in relazione all'oggetto o ad altre caratteristiche.

In relazione all'evento che rende obbligatoria la registrazione, e quindi il pagamento dell'imposta, possiamo distinguere i seguenti casi:

1. **termine fisso:** si ha quando la registrazione è obbligatoria;
2. **In caso d'uso:** quando un atto viene depositato presso le cancellerie giudiziarie nell'esplorazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo. Si noti che non costituisce caso d'uso l'utilizzazione dell'atto in un ordinaria controversia giurisdizionale. In tal caso la registrazione attesta l'esistenza degli atti e attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 c.c.

Prima di proseguire nell'illustrazione dell'imposta di registro, è opportuno esaminare un articolo importante del D.P.R. 131 e precisamente :

Art. 20 – interpretazione degli atti : “ l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”. E' intuitivo che per applicare correttamente l'imposta è necessario interpretare l'atto, collocarlo in una fattispecie giuridica ben definita, analizzare gli effetti economici che produce e, quindi, applicare la relativa aliquota prevista. Bisogna però fare attenzione nel ricordare che la volontà negoziale non può essere ricondotta a schemi né sempre a fattispecie codificate: l'atto deve essere ponderato con grande attenzione e sensibilità.

L'imposta di registro può essere definita attraverso le sue tre caratteristiche:

1. **PRINCIPALE** L'imposta proporzionale è pagata immediatamente su quell'atto quando è registrato. Ad esempio la registrazione di immobile all'Ufficio di registro.
2. **SUPPLETIVA** E' imposta ulteriore a quella principale per errori dovuti all'Ufficio. Ad esempio l'Ufficio corregge l'applicazione perché reinterpreta l'atto in maniera diversa.
3. **COMPLEMENTARE** Si applica in tutti gli altri casi. Un esempio deriva da valutazione di immobile sottoposto a registrazione il cui valore è successivamente rettificato dall'Ufficio finanziario che emette avviso d'accertamento.

PRINCIPIO DI ALTERNATIVITA' I.V.A./IMPOSTA DI REGISTRO: Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, *l'imposta si applica in misura fissa*. Fanno eccezione le operazioni esenti di cui all'art.10 del D.P.R.633/72.

ESEMPIO

LA “ Pinco e Pallino S.r.l.” vende con lo stesso atto:

- Terreno agricolo (non soggetto ad I.V.A.) —————→ Imposta di registro *15%*
- Ufficio a Roma (soggetto ad I.V.A.) —————→ imposta di registro
fissa.

CAPITOLO 12

12.1 L'irap

L'articolo 3, commi 143, 144 e 147 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, reca una delega al Governo per l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap).

A tale delega è stata data attuazione con il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, (articoli da 1 a 45) modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137. Il citato decreto legislativo n. 446 del 1997, le cui disposizioni sono entrate in vigore dal 1 gennaio 1998, introduce profonde modifiche strutturali al sistema tributario vigente, in quanto attua un significativo decentramento del prelievo dallo Stato alle Regioni, dotando queste ultime dell'autonomia finanziaria necessaria per svolgere una diretta e responsabile politica di bilancio, presupposto di una evoluzione in senso federalista dell'assetto istituzionale dello Stato. La riforma, entro il vincolo dell'invarianza del gettito complessivo, attua, altresì, una rilevante semplificazione del sistema tributario e contributivo, in quanto abolisce a far data dal 1 gennaio 1998:

- i contributi per il Servizio sanitario nazionale (compresa la cosiddetta tassa sulla salute) e altri prelievi contributivi minori;
- l'imposta locale sui redditi;
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita Iva;
- l'Iciap;
- le tasse di concessione comunale.

L'Irap assoggetta a tassazione il valore della produzione netta dei soggetti che abitualmente producono o scambiano beni ovvero prestano servizi. Sono, tra l'altro, soggetti passivi di detta imposta le società, gli enti e le persone fisiche che esercitano attività commerciali o agricole, gli esercenti arti e professioni, gli enti non

commerciali e le amministrazioni pubbliche. Ai fini dell'attribuzione delle risorse finanziarie correlate all'imposta regionale sulle attività produttive, qualora il soggetto passivo del tributo realizzi la produzione netta nel territorio di varie Regioni, la base imponibile globale deve essere ripartita tra le medesime, con riferimento a taluni parametri (retribuzioni, estensione dei terreni, ecc.) in relazione alle diverse tipologie di contribuenti interessati (imprese industriali, mercantili e di servizi, banche, imprese agricole, ecc.). L'aliquota di base è fissata nella misura del 4,25 per cento salve le deroghe di carattere temporaneo per singoli settori (es. imprese agricole, banche e assicurazioni). A decorrere dal terzo anno successivo al 1998 (cioè dall'anno 2001) le Regioni potranno esercitare la facoltà di maggiorare l'aliquota fino a un punto percentuale e di differenziarla tra categorie di contribuenti e tra settori di attività.

12.2 Istituzione dell'imposta.

L'articolo 1 istituisce l'Irap e ne definisce i caratteri essenziali:

- di imposta locale, in quanto la stessa è applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione;
- di imposta reale, oggettiva, che prende in esame non il soggetto di imposta ma le tipologie di attività esercitate dallo stesso, produttive di capacità contributiva;
- di imposta indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Si precisa che l'articolo 43, comma 1, stabilisce che le disposizioni del decreto legislativo in esame, che fanno un generico rinvio alle Regioni o al loro territorio, devono intendersi riferite, per le Regioni Trentino-Alto Adige, alle Province autonome di Trento e Bolzano o al loro territorio.

1.2 Presupposto dell'imposta. L'articolo 2, comma 1, primo periodo, individua il presupposto dell'imposta, cioè il fatto al cui verificarsi sorge l'obbligo del pagamento del tributo. Il presupposto dell'Irap è costituito dall'esercizio abituale di un'attività, autonomamente organizzata, diretta a produrre o scambiare beni o a prestare servizi,

ancorché tale attività non abbia carattere commerciale. Da tale definizione consegue che, qualora dette attività vengano esercitate in modo occasionale, le stesse non rilevano ai fini dell'applicazione dell'Irap.

Con riferimento alla locuzione autonomamente organizzata, si precisa che l'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato. È il caso, ad esempio, dell'attività di collaborazione coordinata e continuativa che si configura soltanto laddove non vengano impiegati propri mezzi organizzati (cfr. articolo 49, comma 2 lettera a), del Tuir). Il secondo periodo dello stesso articolo 2, comma 1, completa la definizione del presupposto dell'imposta dando particolare rilievo all'elemento soggettivo rispetto a quello oggettivo (attività esercitata), in quanto stabilisce che l'attività svolta dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta. Pertanto, costituiscono presupposto d'imposta anche le attività svolte dalle Amministrazioni dello Stato che configurano l'esercizio di una pubblica funzione. Va altresì osservato che dalla specifica definizione del presupposto dell'Irap consegue che il nuovo tributo va tenuto distinto sia dalle imposte sui redditi, che assumono come presupposto il possesso di redditi, sia dall'Iva, che è un'imposta sui consumi, la quale si applica sulle cessioni di beni, sulle prestazioni di servizi e sulle importazioni oltre che sugli acquisti intracomunitari. L'autonomia e la specificità del presupposto dell'Irap, rispetto a quello relativo alle suddette imposte, si desumono anche dalle ragioni e dagli obiettivi che sono alla base del nuovo tributo.

12.3 Valore della produzione.

L'articolo 4, comma 1, stabilisce che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione. Da tale formulazione normativa emerge che la base imponibile del tributo è costituita dal

'valore della produzione netta; pertanto, in questa sede, si rende necessario fornire chiarimenti in ordine agli elementi costitutivi di detto valore. Al riguardo va anzitutto rilevato che nell'ordinamento giuridico non è rinvenibile una definizione del valore della produzione anche se, nell'articolo 2425 del Codice civile, relativamente ai soggetti tenuti alla redazione del bilancio, vengono analiticamente indicati nelle voci da A1) ad A5) i componenti del valore della produzione stessa. Come già detto, la disposizione in esame assume quale base imponibile dell'imposta il valore della produzione al netto di taluni componenti che i successivi articoli individuano espressamente (cfr., in particolare, gli articoli 5, 6 e 7). In particolare, per quanto riguarda le imprese industriali, tale base è costituita, come già detto, dal valore della produzione di cui alla lettera A) dell'articolo 2425 del Codice civile, cioè dal valore dei beni e servizi prodotti nell'attività ordinaria dell'impresa, al netto dei costi sostenuti per l'acquisto dei beni (materie prime, merci, beni strumentali, ecc.) e servizi, di cui alla lettera B) di detto articolo, necessari per la produzione. Non sono pertanto deducibili, ad esempio, quei costi indicati alla voce B9 (salari, stipendi, oneri sociali, ecc.), che per la loro natura non sono suscettibili di deduzione proprio in coerenza con la finalità dell'imposta. Tra i costi della produzione di cui alla predetta lettera B) non sono altresì ammessi in deduzione quelli relativi alle voci B10, lettera c) (altre svalutazioni delle immobilizzazioni), B10, lettera d) (svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide), B12 (accantonamento per rischi) e B13 (altri accantonamenti). Trattasi di costi che attengono ad una fase eventuale e successiva a quella tipica della produzione e generalmente di natura estimativa. Tali criteri verranno nel prosieguo analiticamente esaminati con riferimento alle varie categorie di soggetti destinatari del tributo.

12.4 Periodo d'imposta.

L'articolo 14 stabilisce che l'imposta è dovuta per periodi d'imposta a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Detta disposizione prevede inoltre che il periodo d'imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente, ai fini dell'Irap, il periodo d'imposta è costituito, per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti ad esse equiparate, dall'anno solare (cfr. articolo 7, comma 1, del Tuir), mentre per le società e gli enti soggetti all'Irpeg, il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo (cfr. articolo 90, comma 2, del Tuir).

Per gli organi e le amministrazioni dello Stato, le Regioni, le Province e i Comuni e gli altri enti pubblici indicati all'articolo 88, comma 1, del Tuir, che non sono soggetti passivi dell'Irpeg, il periodo d'imposta, ai fini dell'Irap, è costituito dall'anno solare.

12.5 Spettanza dell'imposta.

L'articolo 15 dispone che l'imposta è dovuta alla Regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato. Tale disposizione è coerente con la finalità del tributo che, come rilevato in premessa, è diretto al finanziamento delle Regioni per la loro autonomia finanziaria necessaria per lo svolgimento dei propri compiti.

La disposizione in commento va altresì correlata con quanto stabilito nell'articolo 4, comma 2, concernente la ripartizione del tributo di cui si dirà nel prosieguo.

12.6 Soppressione di taluni tributi e contributi.

Come accennato in premessa, uno degli obiettivi che la nuova imposizione di tipo regionale intende perseguire è costituito dalla semplificazione del sistema tributario attuata mediante l'abolizione di alcuni importanti tributi e contributi.

Infatti, per effetto dell'articolo 36, comma 1, con l'introduzione dell'Irap vengono contestualmente abrogati (a decorrere dal 1 gennaio 1998, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) i seguenti tributi e contributi:

a) i contributi per il servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto legge 23

febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85; il contributo dello 0,2 per cento di cui all'articolo 1, terzo comma, della legge 31 dicembre 1961, n. 1443, e all'articolo 20, ultimo comma, della legge 12 agosto 1962, n. 1338, nonché la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi eccedente quella prevista per il finanziamento delle prestazioni economiche della predetta assicurazione di cui all'articolo 27 della legge 9 marzo 1989, n. 88;

b) l'imposta locale sui redditi di cui al titolo III del Tuir;

c) l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, di cui al titolo I del decreto legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144;

d) la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, di cui all'articolo 24 della tariffa allegata al Dpr 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del ministro delle Finanze 28 dicembre 1995;

e) l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.

È da ricordare che ai sensi dell'articolo 51, a decorrere dal 1 gennaio 1998, sono altresì abolite le tasse sulle concessioni comunali di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 702 del 1978. Inoltre, si fa presente che, ai sensi dello stesso articolo 51, a decorrere dal 1 gennaio 1999, sono abrogate le tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta erariale di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli al Pra nonché l'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione di cui all'articolo 3, comma 48, della legge n. 549 del 1995.

12.7 Soggetti passivi dell'Irap.

Ai sensi dell'articolo 3 sono soggetti passivi dell'Irap coloro i quali esercitano abitualmente una o più attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Pertanto, qualora un soggetto eserciti contemporaneamente sia attività d'impresa che attività artistica o

professionale, lo stesso dovrà determinare distintamente la base imponibile relativa a ciascuna attività.

Sono soggetti passivi dell'Irap:

- a) le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, residenti nel territorio dello Stato;
- c) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera a) e b) del Tuir (cioè le società di armamento e le società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale), residenti nel territorio dello Stato;
- d) le persone fisiche titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 51 del Tuir (cioè imprese individuali, imprese familiari e aziende coniugali non gestite in forma societaria), residenti nel territorio dello Stato;
- e) gli esercenti attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, del Tuir svolta sia in forma individuale che mediante società semplici ed equiparate (società di fatto e associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni), residenti nel territorio dello Stato;
- f) i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del Tuir, residenti nel territorio dello Stato. Sono tali i soggetti che esercitano le seguenti attività agricole:
 - * attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
 - * allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

* attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso;

g) gli organi e le amministrazioni dello Stato, le Regioni, le Province e i Comuni, le Comunità montane, gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato. Si precisa che anche ai fini dell'Irap si applicano le disposizioni degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3 lettera d), e 87, comma 3, del Tuir, secondo cui si considerano residenti: a) le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile; b) le società di persone, le associazioni e le società di capitale e gli enti commerciali e non commerciali che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato;

h) rientrano nell'ambito applicativo dell'Irap i soggetti non residenti che esercitano nel territorio dello Stato attività commerciali, arti e professioni o attività non commerciali, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero imprese agricole. Infine, sono assoggettabili al tributo anche i soggetti in liquidazione volontaria o sottoposti in procedura fallimentare (fallimento e liquidazione coatta amministrativa) con esercizio provvisorio.

12.8 Soggetti esclusi.

Non sono soggetti passivi dell'imposta, per espressa previsione dell'articolo 3, comma 2:

* i fondi comuni di investimento, di cui alle leggi 23 marzo 1983, n. 77, 14 agosto 1993, n. 344 e 25 gennaio 1994, n. 86;

* i fondi pensione, di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 14;

* il gruppo economico di interesse europeo (Geie), di cui al decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, salvo quanto previsto all'articolo 13 del decreto legislativo n. 446 in esame.

Sono altresì esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta i soggetti titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del Tuir, con volume di affari annuo non superiore a 5 milioni di lire (ovvero 15 milioni se operano in Comuni montani), esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'Iva ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del Dpr n. 633 del 1973, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 e sempreché non abbiano rinunciato all'esonero. In merito a quanto sopra, si fa presente che, per effetto dell'articolo 34, comma 6, del Dpr n. 633 del 1972, come sostituito dal citato Dlgs n. 313 del 1997, a decorrere dal 1 gennaio 1998, i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a lire 5 milioni, costituito per almeno due terzi dalla cessione di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A) del citato Dpr n. 633 del 1972, sono esonerati dal versamento dell'Iva e da tutti gli obblighi documentali e contabili compresa la dichiarazione annuale e devono soltanto numerare e conservare le fatture e bollette doganali ai sensi dell'articolo 39 dello stesso Dpr n. 633 del 1972. Considerato che il presupposto del tributo è costituito dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, ne consegue che sono esclusi dall'ambito applicativo dell'Irap anche coloro i quali conseguono redditi di natura occasionale, sia d'impresa che di lavoro autonomo, di cui all'articolo 81, comma 1, lettera i) ed l), del Tuir.

Risultano esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap anche coloro i quali esercitano attività che danno luogo ai redditi di cui all'articolo 49, comma 2, del Tuir, considerati di lavoro autonomo ma non ricollegabili all'esercizio di arti e professioni. Si ricorda che sono tali quelli derivanti:

* dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Si considerano tali i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1 dell'articolo 49 del Tuir, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita;

* dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;

* dalle partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 41 del Tuir (vale a dire contratti di associazioni in partecipazione, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro);

* dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349;

* dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91.

È appena il caso di precisare che non rientrano nell'ambito applicativo dell'Irap i soggetti che conseguono esclusivamente uno o più dei seguenti redditi:

- a) fondiari, limitatamente al reddito dominicale dei terreni e a quello dei fabbricati;
- b) diversi (ivi compresi quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere), di lavoro dipendente ed assimilati e di capitale.

Sono esclusi, altresì, dall'ambito applicativo dell'imposta:

* i soggetti che si avvalgono del regime fiscale sostitutivo previsto dal Dl n. 357 del 1994, convertito dalla legge n. 489 dello stesso anno, atteso che in tale regime deve ritenersi ricompresa l'Irap; * gli incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta. Nei confronti di tali soggetti (che di regola svolgono detta attività in modo occasionale) qualora esercitino l'attività medesima abitualmente e con autonoma organizzazione non si individua comunque una base imponibile, non essendo gli stessi tenuti ad adempimenti contabili ai fini delle imposte sui redditi. Infine, si fa presente che dal combinato disposto degli articoli 2 e 3 non assumono veste di soggetti passivi le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto di terreni o fabbricati.

2.3 Geie. Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, lettera e), i gruppi economici di interesse europeo (Geie) di cui al Dlgs n. 240 del 1991 non sono soggetti passivi d'imposta. Tuttavia, agli effetti dell'imposta dovuta dai partecipanti, il valore della produzione netta di tali gruppi residenti o delle stabili organizzazioni di gruppi non residenti, determinato secondo le disposizioni dell'articolo 5 è imputato a ciascun membro nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. Ciascun membro del gruppo è obbligato in solido con gli altri al versamento dell'imposta dovuta sul valore prodotto.

12.9 Cenni generali sulla base imponibile.

La base imponibile dell'Irap è determinata con differenti criteri a seconda della tipologia dei soggetti e della attività esercitata (esempio attività d'impresa commerciale e agricola nonché attività artistica o professionale). Detti criteri sono contenuti negli articoli da 5 a 10, mentre il successivo articolo 11 detta le disposizioni comuni applicabili alla generalità dei soggetti passivi.

In particolare, negli articoli da 5 a 7, vengono indicati i componenti positivi e negativi che concorrono a formare la base imponibile dell'Irap, distinguendo quelli riguardanti le imprese industriali, mercantili e di servizi (articolo 5), quelli relativi

alle banche e altri enti e società finanziari (articolo 6) e, infine, quelli che interessano le imprese di assicurazione (articolo 7).

Nei successivi articoli sono disciplinati i componenti positivi e negativi che concorrono a formare la base imponibile Irap dei seguenti soggetti:

- a) esercenti arti e professioni, sia in forma individuale che in forma di società semplice ed equiparate (articolo 8);
- b) produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del Tuir, di attività di allevamento di animali di cui all'articolo 78 del Tuir nonché di attività di agriturismo di cui all'articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (articolo 9);
- c) enti privati non commerciali, anche relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, nonché organi e amministrazioni dello Stato, Regioni, Province, Comuni e altri enti pubblici non commerciali (articolo 10, commi 1, 2 e 3);
- d) società ed enti commerciali e non commerciali non residenti (articolo 10, comma 4).

Si ricorda, infine, che per i soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero nonché per i soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato che svolgono in Italia attività rilevanti ai fini del tributo, per la determinazione della base imponibile si dovrà tenere conto delle disposizioni di cui all'articolo 12. Ciò premesso, si evidenzia che, in linea generale, i componenti positivi e negativi indicati negli articoli sopra richiamati assumono rilievo, per la determinazione della base imponibile Irap in conformità delle norme del Tuir e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi (cfr. articolo 11, comma 1). Da quanto precede emerge che, ai predetti fini, occorre verificare se i componenti positivi e negativi, analiticamente indicati negli articoli da 5 a 10, assumono rilievo, ai fini delle imposte sui redditi.

Verificandosi tale condizione, i menzionati componenti rilevano ai fini dell'Irap secondo i criteri di determinazione e di imputazione temporale propri delle imposte

sui redditi; in caso contrario, invece, i predetti componenti assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile Irap negli ammontari e secondo i criteri desumibili direttamente dai citati articoli da 5 a 10. Qualora, invece, si sia in presenza di componenti positivi e negativi non inquadrabili tra quelli espressamente indicati negli articoli da 5 a 10 gli stessi non concorrono a formare la base imponibile Irap ancorché rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

Tale soluzione deriva dall'esame coordinato degli articoli da 5 a 10, concernenti l'individuazione dei componenti positivi e negativi dell'Irap, con l'articolo 11, riguardante la determinazione della base imponibile dell'Irap, e dal parere espresso in proposito dalla Commissione parlamentare dei trenta, la quale ha richiamato l'attenzione sulla necessità di evitare che le "variazioni previste per le imposte erariali sui redditi siano acriticamente tutte adottate in relazione ad un'imposta, l'Irap, che ha una diversa base imponibile e una diversa logica".

12.10 Base imponibile dei soggetti esercenti attività d'impresa.

Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, per le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a) e b) del Tuir (ad esclusione delle banche e degli altri enti e società finanziarie e delle imprese di assicurazione) che ai sensi dell'articolo 2425 del Codice civile sono obbligati alla redazione del bilancio di esercizio secondo lo schema ivi previsto, la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lettera A) dello stesso articolo 2425 del Codice civile e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma.

Medesimi criteri di determinazione della base imponibile previsti per le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a) e b) si applicano anche nei confronti dei soggetti che non sono tenuti allo schema di bilancio di cui all'articolo 2425 del Codice civile. Infatti, l'articolo 5, comma 2, stabilisce che per i soggetti indicati all'articolo 87, lettera a) e b), del Tuir non tenuti alla redazione del conto economico a norma dell'articolo 2425 del Codice civile, la base imponibile è determinata dalla

differenza tra la somma dei ricavi, dei proventi e degli altri componenti classificabili nelle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lettera A), dell'articolo 2425 del Codice civile e la somma dei costi classificabili nei numeri 6, 7, 8, 10 lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma. Infine, lo stesso comma 2 dell'articolo 5 stabilisce che i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b) (società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del Tuir residenti nel territorio dello Stato nonché le persone fisiche titolari di redditi d'impresa residenti nel territorio dello Stato) determinano la base imponibile con gli stessi criteri previsti per i soggetti in contabilità ordinaria anche se in contabilità semplificata. Pertanto, le imprese in contabilità semplificata, al fine di poter determinare la base imponibile ai fini dell'Irap, dovranno procedere alla riclassificazione dei componenti positivi e negativi utilizzando lo schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 del Codice civile.

Si precisa che l'articolo 11, comma 1, lettera a), stabilisce che i componenti positivi e negativi conseguiti o sostenuti in periodi d'imposta anteriori a quelli in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta del periodo d'imposta in cui si verifica tale imputazione. Per effetto di detta disposizione assumono rilievo ai fini dell'Irap, le quote di componenti positivi e negativi che, pur non figurando nel conto economico dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in commento e di quelli successivi essendo stati imputati nel conto economico di un precedente esercizio concorrono alla determinazione del reddito ai fini dell'Irpeg o dell'Irpef nell'esercizio sopra citato o nei successivi. Analoghi criteri di imputazione temporale valgono per la cosiddetta imposta figurativa relativa al periodo d'imposta antecedente a quello di decorrenza dell'Irap. In sostanza, per detti componenti positivi e negativi si verifica

una stretta coincidenza tra il regime previsto ai fini delle imposte sui redditi e quello previsto ai fini dell'Irap. È il caso, ad esempio, dei seguenti componenti rilevati ai fini dell'Irap:

- *a quote di plusvalenze assoggettate a tassazione ai fini delle imposte dirette in più esercizi ai sensi dell'articolo 54, comma 4, del Tuir;

- * quote delle spese di manutenzione la cui deducibilità è rinviata ai sensi dell'articolo 67, comma 7, del Tuir.

L'articolo 11, comma 2, prevede che "le componenti positive e negative sono accertate in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili".

A tal fine assumono rilievo, per la determinazione della base imponibile dell'Irap, i criteri contenuti nel documento interpretativo del principio contabile n. 12 (concernente "Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese industriali, mercantili e di servizi") approvato dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili.

Occorre tuttavia precisare che l'eventuale collocazione di un componente negativo rilevante ai fini dell'Irap in una voce di conto economico diversa da quella prevista in base ai criteri di classificazione di cui al citato principio contabile non ne pregiudica la deducibilità. Analogamente l'eventuale diversa collocazione nel conto economico di un componente positivo rilevante, non ne comporta l'intassabilità. Pertanto, se ad esempio il soggetto ha contabilizzato un determinato componente in modo diverso da quello previsto dai principi contabili ovvero ha effettuato errori in sede di imputazione di un componente in una voce del conto economico (ad esempio classificando un determinato costo deducibile in una voce non indicata tra quelle deducibili ai fini dell'Irap) il contribuente potrà dedurre tale costo apportando le opportune riclassificazioni nella dichiarazione Irap. Allo stesso modo, l'imputazione di un provento rilevante ai fini Irap in una voce non indicata tra quelle tassabili ai fini

della stessa imposta comporta l'assunzione di tale componente ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

Va rilevato che laddove i componenti positivi e negativi, classificabili nelle voci di conto economico indicate nell'articolo 5, rilevano, sia con riferimento al loro ammontare che alla loro imputazione temporale, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli stessi concorrono a formare la base imponibile dell'Irap nell'entità in cui sono espressi nel conto economico. Qualora, invece, ferma restando la rilevanza sia ai fini del conto economico che ai fini delle imposte sui redditi dei componenti positivi e negativi, si accertino divergenze (in ordine all'ammontare e/o alla imputazione temporale) tra il conto economico e la disciplina delle imposte sui redditi, detti componenti devono essere assunti, ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap, secondo i criteri previsti dagli articoli da 53 a 74 del Tuir, nonché secondo i principi generali di determinazione del reddito d'impresa contenuti negli articoli 75 e 76 del Tuir stesso. È appena il caso di precisare che le scelte effettuate ai fini delle imposte sui redditi sono vincolanti anche ai fini dell'Irap. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui sia stata conseguita una plusvalenza rilevante ai fini dell'Irap, qualora il contribuente si avvalga della rateizzazione della plusvalenza ai sensi dell'articolo 54, comma 4, del Tuir, lo stesso criterio di imputazione temporale assume rilievo ai fini dell'Irap. Analogamente, qualora sia stata sostenuta, ad esempio, una spesa di pubblicità, rilevante sia ai fini dell'Irap che ai fini delle imposte sui redditi, la stessa concorrerà a formare la base imponibile Irap secondo la scelta di imputazione operata ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Nell'ipotesi in cui i componenti positivi e negativi interessino voci di conto economico rilevanti ai fini dell'Irap ma non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa, gli stessi rilevano ai fini della base imponibile dell'Irap nell'ammontare e secondo i criteri di contabilizzazione. In tal caso, non si rende applicabile la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 1, lettera a), secondo

cui i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del Testo unico e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi, atteso che i componenti in esame non assumono alcuna rilevanza ai fini delle imposte sui redditi. È il caso, ad esempio, relativamente ai componenti positivi, dei proventi che non concorrono a formare il reddito d'impresa di cui all'articolo 58 del Tuir (proventi esenti, proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ecc.) e, relativamente ai componenti negativi, dell'Ici che, in forza della legge istitutiva di tale tributo, è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Va tuttavia evidenziato che, comunque, non rilevano ai fini della base imponibile Irap quei componenti che non sono in alcun modo "afferenti e rilevanti" per lo svolgimento della attività principale o accessoria del soggetto, ancorché gli stessi risultino imputati in voci di conto economico da assumere ai fini dell'Irap. Il criterio di afferenza e di rilevanza dei componenti in esame che, pur avendo una valenza autonoma rispetto all'articolo 75, comma 5 del Tuir ne mutua le caratteristiche fondamentali, è desumibile dalle finalità e dai postulati del bilancio di esercizio commentati nel principio contabile n.11 della Commissione per la statuizione dei principi contabili del gennaio del 1994.

In particolare, l'anzidetta Commissione nell'esaminare i predetti postulati del bilancio di esercizio ha avuto modo di precisare che tra gli stessi rientrano "la significatività e rilevanza dei fatti economici". Tale locuzione, che risponde all'esigenza di correttezza nella redazione del bilancio e a quella di fornire un quadro fedele della situazione economico - patrimoniale e finanziaria desumibile dall'articolo 2423 del Codice civile, comporta che, qualora nel conto economico siano indicati dei componenti privi degli anzidetti requisiti di afferenza e rilevanza, gli stessi non concorrono alla determinazione della base imponibile dell'Irap. I componenti positivi e negativi rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, i quali, tuttavia, non sono classificabili in alcuna delle voci di conto economico da assumere ai fini dell'Irap,

non concorrono alla determinazione della base imponibile di detto tributo. Così, ad esempio, non costituisce componente positivo dell'Irap la rendita catastale degli immobili di cui all'articolo 57 del Tuir assunta a tassazione ai fini del reddito d'impresa, in assenza di proventi conseguiti (immobili sfitti per l'intero esercizio), ferma restando l'irrilevanza dei componenti imputati a conto economico. Relativamente ai componenti negativi, si precisa che non sono deducibili ai fini della base imponibile Irap taluni costi deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 79, commi 7 e 8, del Tuir nonché gli ammontari deducibili forfettariamente per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante di cui al Dl 30 dicembre 1995, n. 566, convertito dalla legge 10 febbraio 1996, n. 58, non classificabili nelle voci di conto economico sopra indicate.

12.11 Individuazione delle voci e coordinamento con le disposizioni del Tuir.

Come già detto, l'articolo 5 individua i componenti del valore della produzione e i costi della produzione che assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap. In particolare, il valore della produzione rilevante ai predetti fini è quello che risulta dalla lettera A) dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del Codice civile, ed è costituito dalle seguenti voci:

- * A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- * A.2 - Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- * A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- * A.4 - Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- * A.5 - Altri ricavi e proventi.

Per quanto attiene ai costi della produzione rilevanti ai fini dell'Irap (da sottrarre dal valore della produzione) gli stessi sono costituiti dalle seguenti voci indicate alla lettera B) dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del Codice civile:

- * B.6 - Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

- * B.7 - Costi per servizi;
- * B.8 - Costi per godimento di beni di terzi;
- * B.10, lettera a) e b) - Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali;
- * B.11 - Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- * B.14 - Oneri diversi di gestione.