



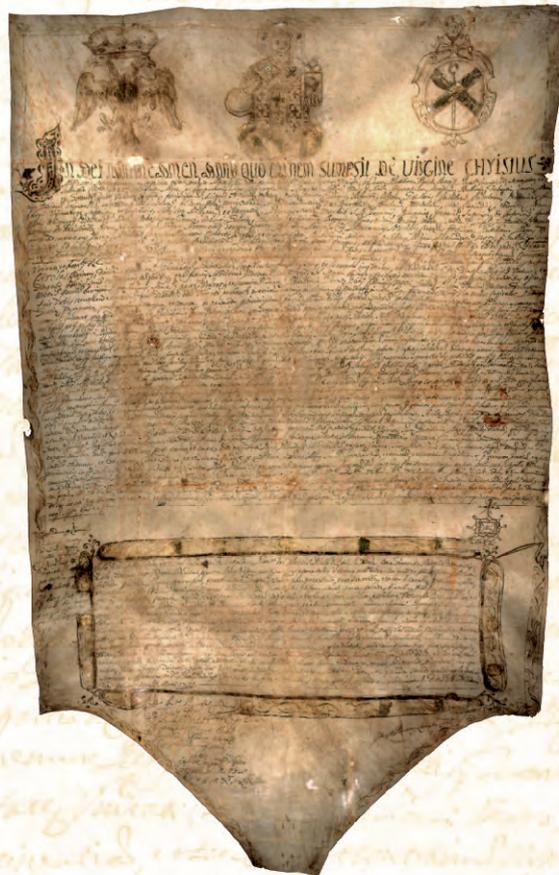
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO

delle

COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



1
2008

LEVANTE EDITORI - BARI



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO
delle
COMMISSIONI TRIBUTARIE
della **PUGLIA**

N. 1 - 2008

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

*presidente dott. Salvatore Paracampo
direttore reggente dott. Claudio Verardo*

UFFICIO DEL MASSIMARIO

direttore *dott. Vincenzo Nardi*
coordinatrice responsabile *dott.ssa Mariella Di Gennaro*
redattori massime *prof. Nicola Bruni
dott. Walter Celentano
prof. Francesco Paolo Moliterni
prof. Gaetano Samarelli*

redazione *avv. Michele Antonucci
dott.ssa Mariella Di Gennaro
avv. Alessio Mattered*
autore delle note redazionali *dott. Walter Celentano*

autori delle note e dei contributi dottrinali
prof. F. Aiello, dott.ssa M. Basile, avv. L. Carbone, avv. F. Ciani, dott. M. Cicala, avv. G. Ciminiello, prof. avv. G. M. Cipolla, prof. avv. G. Corasaniti, avv. A. Damascelli, avv. G. Damascelli, prof. avv. F. d'Ayala Valva, dott. Flavio Falconieri, avv. S. Fumarella, dott. A. Lattanzio, dott. M. Ligrani, dott.ssa E. Lombardi, avv. L. Lubelli, avv. L. Quercia, prof. avv. G. Selicato, prof. avv. A. Uricchio, avv. M. Villani.

Norma istitutiva

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 - Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

articolo 40 *Ufficio del Massimario*

1. È istituito presso ciascuna commissione tributaria regionale un Ufficio del Massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione.
2. Alle esigenze del suindicato Ufficio si provvede nell'ambito del contingente di cui all'art. 32.
3. Le massime delle decisioni saranno utilizzate per alimentare la banca dati del servizio di documentazione economica e tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale le commissioni sono collegate anche per accedere ad altri sistemi di documentazione giuridica e tributaria.

DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

ICI - Valore dell'immobile - Giudicato formatosi in una controversia relativa ad un anno - Efficacia vincolante nella controversia relativa ad altri (successivi) anni d'imposta - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 84 del 22 novembre 2006.

Quello relativo al “valore dell'immobile” (nel caso di specie, di un'area fabbricabile) costituisce punto di decisione comune a due o più giudizi con la conseguenza che il giudicato intervenuto su di esso in uno dei giudizi spiega efficacia vincolante negli altri, ancorché la controversia nella quale quel giudicato sia intervenuto abbia riguardato un anno d'imposta diverso da quello o quelli cui la controversia si riferiva negli altri giudizi.¹

Nota redazionale

¹ È difficile, rispetto ai principi del giudicato sostanziale, consentire alla sentenza. Il giudicato tributario ha ricevuto attenzione dai maggiori studiosi (se ne sono occupati Allorio, Consolo e D'Ascola, Giannini, Glendi, Mangione, Randazzo, Russo, Satta, Tesauro) nonché una lunga elaborazione giurisprudenziale articolata su due indirizzi: da un lato, a partire dalla sentenza Cass. n. 1873 del 1962, quello secondo il quale “l'efficacia del giudicato resta limitata al periodo di imposta relativamente al quale è sorta la controversia, qualunque sia la natura delle questioni decise”; dall'altro, a partire dalla sent. n. 10280 del 2000 quello che, relativamente all'efficacia del giudicato in ordine alla qualificazione giuridica del rapporto e alla situazione giuridica o di fatto relativa ad un punto fondamentale comune alle più cause, nega ogni rilevanza (se ne leggano, però, i limiti entro i quali l'affermazione è fatta) al principio dell'autonomia tributaria dei giudizi. Il contrasto è giunto a definizione, com'è noto, con la sentenza delle S.U. n. 13916 del 2006 che ha avallato il secondo indirizzo. Non è però necessario per il caso di specie scomodare tale contesto dottrinale e giurisprudenziale perché anche alla stregua dell'indirizzo più estensivo, resta difficile prestare adesione all'uso fatto della nozione di *accertamento di fatto*.

Muoviamo dalla norma: art. 2909 del cod. civ. “l'accertamento contenuto nella sentenza.....” onde il problema si sposta sulla ricerca del significato di “accertamento”. Questo corrisponde al risultato di un'indagine compiuta nel processo e concernente o una situazione giuridica o anche la soluzione di una questione di fatto o di diritto

che abbia inciso su un punto fondamentale; onde, se il punto è comune a più cause, non può, in una seconda, essere nuovamente posto in discussione. Fin qui *nulla quaestio*, potrebbe dirsi.

Occorrono precisazioni ulteriori: il presupposto del “far stato” è che l’accertamento suddetto si riferisca a situazioni di fatto permanenti ed immutabili nel volgere del tempo (vedi proprio la sent. n. 13916/06), al punto che esse si presentino sostanzialmente identiche nel secondo giudizio (v. Cass. a partire da n. 2533 del 1966 sino a n. 5151 e n. 7411 del 2004, n. 7577 del 2003 ed altre conformi).

Il quesito è, allora: risponde a tale caratteristica di immutabilità nel tempo l’accertamento circa il *valore dell’immobile* al punto che accertato nella misura x per l’anno d’imposta y esso debba essere tenuto fermo, come oggetto di un giudicato, anche per l’anno w ?

La categoria economica del *valore* posta a fondamento dell’imposizione tributaria ha precipuo carattere di relatività.

Il valore, infatti, deriva da una relazione di importanza che viene stabilita tra una pluralità di indici, onde esso si traduce in una valutazione di per sé mutevole nel tempo, se, com’è di ogni categoria economica, mutano gli indici riferibili al contesto entro il quale la relazione è stabilita (per il bene che qui viene in considerazione: potere di acquisto della moneta, andamento del mercato immobiliare, rapporto tra domanda e offerta, mutamento delle caratteristiche del territorio o delle classificazioni alla stregua degli strumenti urbanistici). Questa è la ragione per la quale appare difficile consentire alla decisione, dalla cui motivazione, peraltro, non si deduce che dalla contribuente – la quale nel giudizio concernente le annualità di imposta 2000/2001 invocava il giudicato formatosi per le annualità 1993/1997 – era stata offerta una prova circa la stabilità del valore dell’immobile accertato per le precedenti annualità.

ICI - Espropriabilità dei suoli - Assoggettabilità all’imposta - Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Lancieri). Sent. n. 81, parte I, del 19 giugno 2007.

L’ICI, in quanto imposta patrimoniale, non colpisce la capacità di rendita del bene immobile, ma il suo valore, il quale non viene meno nel caso in cui sia destinato ad essere espropriato. La espropriabilità, pertanto, non costituisce una fattispecie di esenzione.

ICI - Suoli inseriti nei piani A.S.I. - Requisito della edificabilità - Inesistenza - Assoggettabilità all’imposta - Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Lancieri). Sent. n. 81, parte II, del 19 giugno 2007.

I suoli inseriti nei piani A.S.I. ed esclusi da ogni possibilità di edificabilità in quanto, secondo il piano, destinati in parte a viabilità e in parte a logistica, non sono assoggettabili ad ICI per inesistenza del requisito della edificabilità.

ICI - Fallimento del contribuente - Chiusura del fallimento senza alienazione dei beni soggetti all'imposta - Obbligo del fallito relativamente al pagamento dell'imposta - Sussistenza e decorrenza - Sanzioni durante il corso della procedura concorsuale - Mancanza del presupposto.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI (Presidente: Nicastro – Relatore: Pellegrini). Sent. n. 164 del 26 ottobre 2007.

Allorché il fallimento si chiuda con il soddisfacimento dei creditori e tuttavia senza che si sia fatto luogo alla vendita degli immobili acquisiti alla massa, il fallito ritornato in bonis è obbligato al pagamento dell'imposta gravante sugli immobili in unica soluzione per tutte le annualità durante le quali ha avuto corso il procedimento fallimentare. Detto obbligo sorge con la chiusura del fallimento e la restituzione al fallito degli immobili, onde soltanto da tale momento tornano applicabili gli interessi e le eventuali sanzioni per l'omesso versamento.

ICI - Proprietario di aree fabbricabili - Perdita del diritto di proprietà per acquisto fattone a titolo originario dalla P.A. in seguito a occupazione e alla intervenuta irreversibile trasformazione dell'area - Obbligazione d'imposta in capo al privato proprietario - Insussistenza già dal momento della irreversibile trasformazione - Successivo atto negoziale di trasferimento del medesimo immobile in capo alla stessa P.A. - Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Petrucci – Relatore: Marturano). Sent. n. 149 del 17 maggio 2007.

L'I.C.I. è dovuta a cagione del "possesso di fabbricati e aree fabbricabili a titolo di proprietà o di altro diritto reale".

Verificatasi per effetto dell'occupazione (divenuta illegittima per il vano decorso dei termini del procedimento espropriativo) da parte della P.A. e della realizzazione di opere urbanistiche ed edilizie, l'irreversibile trasformazione del suolo e, conseguentemente, l'estinzione in tale momento del diritto di proprietà del proprietario privato, quest'ultimo non è più obbligato al pagamento dell'I.C.I. per lo stesso immobile, a nulla rilevando che in epoca successiva a tale irreversibile trasformazione lo stesso immobile sia stato oggetto di un atto di trasferimento dal privato proprietario alla stessa P.A. che dell'acquisto a titolo originario per effetto dell'irreversibile trasformazione si era giovata.

ICI - I.A.C.P. - Esenzione - Sussistenza - Legge finanziaria del 2006 (n. 266/2006) - Carattere interpretativo della norma - Estensione dell'esenzione anche ad anni precedenti - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Moliterni). Sent. n. 118 del 23 ottobre 2007.

Gli immobili degli I.A.C.P. indicati nell'art. 7 comma 1 lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 sono esenti dall'imposta comunale sugli immobili in forza della disposizione dell'art. 7 comma 2 bis del D.L. n. 203 del 30/09/2005, convertito in Legge n. 248 del 2/12/2005, nonché dell'art. 1 comma 133 della Legge (finanziaria) n. 266/2005.

ICI - Immobile urbano - Nozione - Unità immobiliare - Nozione - Accatastamento - Obbligo - Disciplina legislativa - Individuazione - Pale eoliche - Sussistenza dell'obbligo.

IDEM - Base imponibile - Determinazione - Criteri - Centrale elettrica costituita da pala eolica - Qualificazione come "opificio" - Correttezza - Classificazione in cat. D come "immobile a destinazione speciale" - Legittimità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. XI (Presidente: Morlacco – Relatore: Zoppo). Sent. n. 168 del 20 dicembre 2006.

(...omissis...)¹

¹ Si segnala nuovamente la sentenza su riportata (pubblicata sul n. 2/2007 del *Massimario*, p. 41), alla quale si aggiunge quella conforme n. 241/2006 della stesso Giudice (pres. Bortone – est. Gentile) che, sul punto relativo al classamento, espressamente indica come referente normativo della decisione l'art. 1 della legge n. 88 del 31 maggio 2005 di conversione in legge del D.L. n. 44 del 2005.

Nota della dott.ssa Elena Lombardi

La tassazione ICI delle centrali eoliche

Prima di analizzare la questione sotto il profilo normativo, appare utile descrivere il generatore eolico¹ nel suo complesso, in ragione delle sue componenti strutturali e del nesso funzionale che le unifica.

I generatori eolici o aerogeneratori convertono direttamente l'energia cinetica del vento in energia meccanica, che può essere quindi utilizzata per il pompaggio, per usi industriali e, soprattutto, per la generazione di energia elettrica. Un aerogeneratore ad asse orizzontale è composto da: una robusta fondazione, un sostegno, le pale, una navicella contenente i meccanismi di controllo, il generatore, il moltiplicatore di giri, il rotore ed un sistema frenante. Il sostegno può essere costituito da una torre tubolare o da un traliccio, infisso in un basamento posto sulla relativa struttura di fondazione, costituita in genere da un sistema di pali del medesimo tipo di quelli utilizzati nelle costruzioni edilizie di rilevante consistenza. Sulla sommità della torre è posta la gondola, o navicella, nella quale sono contenuti l'albero di trasmissione lento, il moltiplicatore di giri, l'albero veloce, il generatore elettrico e i dispositivi ausiliari. All'estremità dell'albero lento e all'estremità della gondola è fissato il rotore, costituito da un mozzo, sul quale sono montate le pale. Il rotore può essere esposto sia sopravvento sia sottovento rispetto al sostegno. La gondola è in grado di ruotare rispetto al sostegno allo scopo di mantenere l'asse della macchina sempre parallelo alla direzione del vento ed è per questo che l'aerogeneratore è definito "orizzontale". Opportuni cavi convogliano al suolo l'energia elettrica prodotta e trasmettono i segnali necessari per il funzionamento. A completamento dell'impianto eolico nel suo complesso, oltre ai generatori descritti sopra, si devono considerare le installazioni elettriche ed i cavi per la connessione alla rete, i trasformatori, le piazzole ove risiedono i singoli aerogeneratori e la relativa viabilità di collegamento.

Da questa sintetica descrizione di un impianto eolico si evidenzia come lo

¹ Direzione centrale Cartografia, Catasto e Pubblicità Immobiliare, Circolare n. 14/2007 - Prot. 91924 del 22.11.2007 - Agenzia del Territorio.

stesso risulti complesso e articolato tanto da poter essere definito unità immobiliare complessa.

Definizione di immobile dal punto di vista, rispettivamente, tributario e civilistico

Giusta il disposto dell'art. 812 primo comma del cod. civ., sono considerati beni immobili il suolo... gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo *a scopo transitorio*, e, in genere, tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo. Quindi, sono da considerarsi immobili tutti quelli beni che in qualsiasi modo, e naturalmente o artificialmente, al suolo sono incorporati.

Benché non di data recente, fa testo ancora oggi la pronuncia n. 1964 del 1962 della Corte di Cassazione per il principio che proprio l'ampia e generica formula usata dalla norma in questione obbliga l'interprete a ritenere che essa sia stata adoperata per designare qualsiasi costruzione, a qualunque uso adibita, fatta con qualsiasi materiale.

In realtà, il valore centrale della norma, che certifica l'oggetto dell'attenzione precipua del legislatore, è costituito dal carattere strutturale della connessione, dalla irrilevanza dei mezzi di unione con i quali tale connessione sia stata realizzata, e dalla finalità della medesima connessione alla realizzazione dell'unico bene complesso.²

Ai sensi dell'art. 5 del r.d.l. n. 652/1939 "...si considera unità immobiliare urbana, ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio". Ai sensi dell'art. 4 dello stesso, invece, si definisce unità immobiliari urbane "...i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo".

Il D.P.R. 1142/1949 ha poi precisato meglio la nozione di unità immobiliare, semplificandone l'applicazione.

L'espressione generica «ogni parte di immobile» contenuta nel decreto n. 652/39 è stata sostituita con l'espressione "... ogni fabbricato, porzione di fabbricato, o insieme di fabbricati", che estende la nozione a tutti i casi possibili, atteso che l'unità immobiliare può essere costituita sia da un fabbricato intero (si pensi ad una scuola), sia da una porzione di fabbricato (ad es. un appartamento), sia infine da un insieme di fabbricati (un opificio, un ospedale costituito da diversi padiglioni, ecc...). Più recentemente il DM Finanze 28/1998 ha precisato che l'unità immobiliare "...è costituita da una porzione

² Corte Suprema di Cassazione - Sentenza n. 13319 del 2006 - sezione n. 5.

di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale", e che sono unità immobiliari "anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risulti che si siano verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale".

Nella definizione civilistica di unità immobiliare non si fa alcun riferimento ai materiali utilizzati, né ai sistemi di assemblaggio degli stessi. Nella definizione tributaristica invece, riveniente dall'art. 4 del rdl 652/1939 cit. risalta la puntualizzazione secondo cui sono da considerarsi unità immobiliari urbane "...i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite...".

I materiali potranno, quindi, essere di varia natura e l'assemblaggio delle componenti costruttive potrà avvenire con la chiodatura, l'imbullonatura, la saldatura, ovvero attraverso malte e calcestruzzi basati su reazioni chimico-fisiche dei relativi componenti.

Pertanto, possiamo concludere che la centrale elettrica è da considerarsi un bene complesso, infisso al suolo, che dal punto di vista civilistico è considerato sotto il profilo statico, esclusivamente oggettivo e strutturale, pur avendo riguardo alla funzione del bene; dal punto di vista tributario l'unità immobiliare, semplice o complessa che sia, è presa in considerazione sotto il profilo economico della redditività.

Opificio industriale

Nella sentenza in oggetto, come già detto, la Società ricorrente, proprietaria della struttura, ha impugnato la sentenza per l'erroneità dei criteri di stima adottati ai fini della determinazione della rendita catastale, prendendo come riferimento e rafforzamento della propria tesi la sentenza della Corte di Cassazione nella sentenza del 6 settembre 2004 n. 17933. Dello stesso parere non è stato il Collegio, il quale, partendo dalla considerazione che la sentenza n. 17933 rispecchiava un indirizzo giurisprudenziale minoritario, formatosi prevalentemente tra i giudici di merito, afferma che accettare la tesi della società ricorrente significa far venir meno la specificità³ della determinazione degli opifici industriali, caratterizzati da un complesso di edifici e d'impianti

³ Commissione Tributaria regionale del Lazio, sentenza n. 133 del 16 settembre 2005, sezione 14.

finalizzati alla trasformazione di materie prime, da ricomprendere, quindi, nella categoria D/1, per i quali la determinazione della rendita avviene per stima diretta.

Per opificio industriale,⁴ infatti, si intende una fabbrica od uno stabilimento industriale all'interno del quale avviene la trasformazione di una materia prima in un prodotto finito o semifinito. Attualmente la definizione di opificio ha assunto però un significato più ampio che è ormai inteso, più in generale, come luogo di lavoro dove avviene un qualunque attività industriale. Un opificio è detto tale anche quando rispetta determinate norme che ne regolamentano la gestione degli stabilimenti: alcune di queste normalizzano lo smaltimento dei rifiuti, altre definiscono le aree di catasto su cui devono essere realizzati gli stabilimenti e altre ancora concernono la sicurezza durante le attività lavorative. Pertanto il termine opificio sta ad indicare un edificio o complesso di edifici utilizzati per svolgere un'attività produttiva, composto da impianti che hanno un nesso funzionale con la destinazione dell'edificio, ovvero la presenza di una relazione tra la struttura muraria e gli impianti. Tesi confermata dalla suprema Corte di Cassazione che nella sentenza in materia di pertinenza n. 1197 del 1956 ha affermato che, in presenza di macchine e immobili collegati fra di loro senza alcun vincolo di subordinazione l'uno rispetto all'altro, posti tutti e due sullo stesso piano e tutti esercitanti una funzione della stessa importanza rispetto all'attività principale, essi non hanno vincolo di pertinenza e insieme costituiscono un opificio industriale. Un opificio⁵ è, quindi, considerato un'entità complessiva nella quale i singoli elementi, quale che sia il loro collegamento funzionale con il tutto, non possono essere considerati atomisticamente, ma come componenti indiscindibili e indispensabili per la configurabilità stessa del complesso suscettibili di valutazione economica.

Sulla base di quanto detto possiamo affermare, quindi, che una centrale elettrica è un unico complesso produttivo, in cui i singoli elementi non possono essere valutati separatamente, ma come caratteristiche qualitative e quantitative dell'intero complesso, suscettibili sicuramente di un'autonoma valutazione economica, ma, altresì, determinanti nella valutazione del reddito complessivo, in quanto tali impianti appaiono essenziali per la destinazione economica di tutta la centrale, che non è completa e non si può concepire senza di essi.

In definitiva, essendo costituita da strutture ed impianti connessi tra di loro e unificati da un nesso funzionale in vista della destinazione ad una deter-

⁴ Da Wikipedia, l'enciclopedia libera, <http://it.wikipedia.org/wiki/Opificio>.

⁵ Corte Suprema di Cassazione - Sez. 5, Sentenza n. 21730 del 2004.

minata utilizzazione produttiva, la centrale in questione rientra nel novero degli opifici industriali ed è, pertanto, suscettibile di essere classificata catastalmente come “immobile a destinazione speciale, categoria D” - tipologia di beni per i quali la determinazione della rendita avviene per stima diretta che si effettua attraverso la descrizione di tutti i suoi elementi costitutivi “...quali, gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari...”.

Nel caso specifico, della stima di un impianto eolico, vanno quindi tenuti in considerazione tutti gli elementi che servono a qualificare la destinazione d'uso della centrale eolica: ad esempio il traliccio, la navicella, le pale, i camminamenti, le strade, le recinzioni, le turbine.

A tal proposito la Corte di Cassazione (sent. n. 13319 del 2006) richiamando l'art. 1 quinquies del D.L. 31 marzo 2005, n. 44 convertito in legge 31 maggio 2005, n. 88,⁶ afferma che nella stima degli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili caratterizzati da una connessione strutturale con l'edificio, tale da realizzare un unico bene complesso, e prescindendo dalla transitorietà di detta connessione nonché dai mezzi di unione a tal fine utilizzati, impone di tener conto, nel calcolo della rendita, anche del valore delle turbine. La stessa Corte sintetizza il rapporto di complementarietà esistente tra le varie componenti dell'impianto nel seguente modo “... se è vero che un ‘podere’ resta un ‘podere’ anche se non vi sia un ‘pozzo’, non è altrettanto vero che una ‘centrale termoelettrica’ resti una ‘centrale termoelettrica’ senza le turbine, perché queste ultime costituendo elemento essenziale dell'esistenza della centrale, assurgono ‘a requisito della sua struttura’”.

Nel caso specifico, un immobile deputato alla produzione di energia elettrica ottenuta dal vento perde la sua specifica connotazione quando sia privo delle componenti di impianto che invece devono essere presenti – ad esempio le turbine nella navicella – sicché i medesimi impianti vanno presi in considerazione nella stima catastale. In tale contesto la turbina di una centrale elettrica, seppur meccanicamente separabile, è parte essenziale per la destinazione economica di tutta la centrale eolica.

Resta in tal modo superata – e giustamente disattesa nell'applicazione ai

⁶ In tema di classamento di immobili e con riferimento all'attribuzione della rendita catastale alle centrali idroelettriche. Questa disposizione fornisce l'interpretazione autentica dell'art. 4 del R.D.L. del 13 aprile 1939, n. 652, convertito in legge 11 agosto 1939, n. 1249, riproponendo, limitatamente alle centrali elettriche, il contenuto dell'art. 1 comma 540, della legge del 30 dicembre 2004, n. 311, avente anch'esso natura interpretativa ed abrogato con efficacia retroattiva dall'art. 4 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito in legge 14 maggio 2005, n. 80.

casi di specie – la contraria tesi svolta sulla base del duplice argomento che: *a*) le turbine, in quanto siano ancorate al suolo soltanto in maniera artificiale e precaria (mediante imbullonatura ad appositi cavalletti) sarebbero da considerare non incorporate all’immobile in cui sono situate perché non unite ad esso in modo irreversibile; *b*) le stesse non integrerebbero un elemento dell’unità immobiliare per l’esercizio dell’attività produttiva, ma rappresenterebbero una componente del complesso di beni organizzati, con la conseguenza che la loro consistenza economica si rifletterebbe unicamente sulla valutazione dell’azienda e non anche della rendita catastale.

La qualificabilità delle turbine delle centrali elettriche nell’ambito della categoria degli “impianti fissi” è stata per alcuni anni e in molti altri casi il punto di contrasto fra Società e i Comuni.

L’introduzione della c.d. procedura DOCFA,⁷ regolata dal D.M. n. 701 del 1994, diede origine ad un complesso contenzioso fra la società elettrica Enel da un lato e l’Amministrazione finanziaria e l’Agenzia del territorio dall’altro, derivato dalla circostanza che la società elettrica effettuava il riclassamento delle centrali termoelettriche omettendo il valore delle turbine, che detta società contribuente riteneva non classificabili come “impianti fissi”, ed ottenendo in tal modo rendite inferiori del 60-70% rispetto a quelle precedentemente determinate dagli enti impositori – con la conseguenza di abbattere il gettito ICI dei comuni di appartenenza.

Fu tale controversa situazione ad indurre il Governo ed il Parlamento ad intervenire in sede di legge finanziaria 2004 con due ordini del giorno,⁸ tali da

⁷ Corte Suprema di Cassazione, n. 133319 del 2006 - Sez. 5.

⁸ Un primo risultante dalla trasformazione di un emendamento di analogo contenuto, poi ritirato dai proponenti, discusso nella seduta al Senato del 13 novembre 2003, non sottoposto a votazione, ma accolto dal Governo come raccomandazione, del seguente tenore: “il Senato, visti gli artt. 9 e 10 del R.D. 13 aprile 1939, n. 652, convertito nella legge 11 agosto 1939, n. 1249, li interpreta nel senso che gli elementi costitutivi degli immobili costruiti per speciali esigenze di una attività industriale, indicati nell’art. 10, ultimo comma, della L. 11 luglio 1942, n. 8430 concorrono alla determinazione della rendita catastale, anche se fisicamente non incorporati al suolo”. Un secondo punto, discusso e approvato nella seduta alla Camera del 17 dicembre 2003 (in sede di approvazione definitiva della legge finanziaria) del seguente tenore: “la Camera, premesso che:

- alcuni Comuni nei cui territori insistono centrali di produzione di energia elettrica hanno in corso contenziosi con le società proprietarie degli impianti in relazione alla determinazione dell’imposta ICI dovuta.....
- tale controversia concerne i criteri da applicare per la valutazione degli opifici in generale, ed in centrali destinate alla produzione di energia elettrica;
- le società di produzione affermano che il valore delle centrali elettriche debba essere determinato solo dal valore dell’area e dei muri, con esclusione degli impianti, tesi questa che

sollecitare il Legislatore stesso alla soluzione, in termini di chiarezza normativa ed in via definitiva, la controversa questione dell'accatastamento delle centrali elettriche.

In seguito a tale sollecitazione nasce la norma interpretativa n. 311 del 2004, che, al comma 540 dell'art.1 (legge finanziaria 2005), dispone che " Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, 2° comma, della legge 27 Luglio 2000, n. 212, l'art.4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652,⁹ convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 1939, n. 1249, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituite dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi dell'art. 10 del citato R.D.L., gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale anche se fisicamente non incorporati al suolo. I trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni in riferimento".

Il contenuto ancora troppo generico della disposizione interpretativa aveva, però, ecceduto l'ambito che aveva generato l'esigenza di un intervento legislativo; di qui l'insorgere, soprattutto tra molte delle piccole imprese, la preoccupazione – non irrilevante sotto il profilo economico e tributario – di veder considerati come immobili i più disparati macchinari, ed in conseguenza aumentato il carico fiscale da sostenere.

La norma fu così abrogata dall'art. 4, 1° comma, D.L. n. 35 del 2005, come modificato dalla legge di conversione n. 80 del 2005, per poi trovare una definitiva soluzione nel art. 1 quinquies del D.L. 44/2005 (aggiunto alla legge di conversione n. 88/2005) che rappresentò una interpretazione autentica dell'art.4 del R.D.L. 652/1939. Con la norma in esame il legislatore ha definitivamente stabilito, limitatamente alle centrali elettriche, la rilevanza del con-

contrasta con la prassi interpretativa ed applicativa delle norme catastali in materia di fabbricati di categoria D;

- attualmente, in mancanza di una norma interpretativa in materia, i contenziosi vengono affrontati e decisi dalle Commissioni tributarie interpellate, con esiti alterni;
- ai Comuni interessati, questa situazione crea enorme incertezza sulle entrate e, anche in caso di esito positivo, dei gravi ritardi nella riscossione di quanto dovuto con i relativi riflessi negativi in materia di bilancio;

impegna il Governo ad adottare iniziative normative finalizzate a risolvere il contenzioso in essere. Corte Suprema di Cassazione n. 133319 del 2006 - Sez. n. 5.

⁹ Art. 4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652 "Si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali....".

cetto di unico bene complesso, costituito da beni immobili e mobili tra loro “funzionalmente” connessi in modo “strutturale”, essendo irrilevante il mezzo di unione con il quale la connessione è realizzata, e senza che si possa separare gli uni dagli altri senza che si determini una contemporanea dissoluzione o la sostanziale alterazione del medesimo bene complesso.

Ecco, quindi, emergere, anche alla luce dell’interpretazione civilistica,¹⁰ i fattori della “connessione strutturale” e della “funzionalità della connessione” alla formazione di unico bene complesso al fine di qualificare le turbine, in quanto elementi essenziali costitutivi del bene centrale elettrica, bene immobile per incorporazione di mobile ad immobile, senza rilevare il mezzo di unione tra mobile ed immobile, poiché quello che davvero conta è l’impossibilità di separare l’uno dall’altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso, sia perché unico mezzo di unione idoneo a determinare l’incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell’approvazione del codice civile, dovendosi tener conto del progresso tecnologico e dell’ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche.

In questa definizione la normativa catastale è coerente anche con la previsione dell’art. 812 del codice civile che, definendo bene immobile anche la costruzione unita al suolo a scopo transitorio, prevede la possibilità di una “connessione strutturale” realizzata appunto “in via transitoria”. Tale disposizione in quanto volta a dirimere un contrasto ermeneutico insorto relativamente alla situazione specifica delle centrali elettriche, non appare irragionevole né introduce un’ingiustificata disparità di trattamento rispetto ad altri beni classificabili nel gruppo catastale D.

ICI - Credito - Eccezione di compensazione in processo avverso accertamento a diverso titolo - Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 68 del 17 dicembre 2007.

È ammessa la compensazione ai sensi dell’art. 1243 c.c. di un credito ICI con un debito di imposta, solo in presenza di una domanda di rimborso accolta dal Comune impositore. È da escludere che tale compensazione possa essere opposta in sede giudiziale nel corso di un pro-

¹⁰ Corte Suprema di Cassazione, Sentenza n. 13319 – Sentenza 5 del 2006.

cedimento avente a oggetto la legittimità di un avviso di accertamento emesso a diverso titolo.

TARSU - Liquidazione del tributo sulla base della denuncia presentata - Emissione di cartella esattoriale senza previo avviso di accertamento - Legittimità - Necessità di valutazione di fatti rilevanti - Avviso di accertamento - Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 95 dell'8 gennaio 2008.

In tema di TARSU la c.d. procedura semplificata, che consente al Comune di procedere direttamente alla liquidazione dell'imposta quando il contribuente abbia presentato la relativa denuncia e l'Ufficio comunale abbia ritenuto di non contestarla, nonché alla riscossione del tributo attraverso la notificazione di cartella esattoriale, senza previa emissione di alcun avviso di accertamento sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente originariamente (ovvero a seguito di denuncia di variazione), non è applicabile ogni qualvolta sia necessario procedere, al di là di un mero riscontro cartolare, ad un'attività di valutazione o di qualificazione di fatti e di situazioni fiscalmente rilevanti.

Nota dell'avv. Giuseppe Ciminiello.

Tarsu: quando il Comune può procedere a liquidazione "semplificata"

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il Comune può procedere alla liquidazione "semplificata" dell'imposta, ed alla conseguente emissione della sola cartella esattoriale, esclusivamente nelle ipotesi tassativamente previste per legge. In tutti i casi in cui, invece, il contribuente abbia richiesto, ai fini dell'applicazione della Tarsu, un'attività di valutazione da parte del Comune quest'ultimo deve necessariamente procedere alla previa emissione di un apposito "avviso di accertamento".

Al contribuente, dunque, non può essere notificata unicamente la cartella esattoriale per la riscossione della tassa comunale, essendo l'Ente tenuto a vagliare debitamente tutti gli elementi dichiarati dal contribuente sia in sede di dichiarazione originaria, sia nelle successive comunicazioni di variazione che comportino una valutazione fiscalmente rilevante.

A tale condivisibile ed articolata conclusione sono giunti i giudici della

decima sezione della Commissione Tributaria Regionale della Puglia (Presidente: De Bari, Rel. Guaglione) con la Sent. n. 95/2008. Nel dirimere la delicata controversia in tema di tassa sui rifiuti urbani, i giudici si sono soffermati ad analizzare la portata dell'art. 72 del D.Lgs. n. 507/93, nonché la giurisprudenza di legittimità più volte intervenuta sul tema.

Sintesi della Controversia.

La società "C. S.r.L" riceveva una cartella esattoriale contenente l'iscrizione a ruolo della TARSU per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, oltre sanzioni ed interessi. La contribuente, impugnato l'atto di riscossione, eccepiva fra l'altro il difetto di motivazione dello stesso essendo quest'ultimo privo del propedeutico avviso di accertamento.

Il pensiero della Commissione Tributaria Regionale.

I giudici baresi, al fine di verificare la fondatezza, o meno, delle doglianze proposte dalle parti, hanno anzitutto analizzato la portata del controverso art. 72 del D.Lgs. n. 507/1993. In particolare, ha chiarito il Collegio, secondo la norma in parola le iscrizioni a ruolo operate dai Comuni sono effettuate: 1) sulla base dei ruoli dell'anno precedente, 2) sulla base delle denunce presentate, 3) in caso di omessa denuncia (accertamento d'ufficio), 4) in caso di divergenza tra accertato e dichiarato (accertamento in rettifica).

Dall'analisi storico-documentale della vicenda emergeva, inoltre, che la società aveva chiesto una rideterminazione delle superfici tassabili per effetto di alcune intervenute variazioni tecniche delle aree aziendali. Malgrado tanto, il Comune interessato notificava la cartella di pagamento de qua, del tutto priva di motivazione tributaria, nonché di qualunque indicazione delle ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria. La richiesta, infatti, risultava "calcolata senza alcuna spiegazione in ordine alla disposta tassazione" delle superfici aziendali.

Chiariti gli aspetti storico documentali, il Consesso barese ha poi rivolto la propria attenzione ad una disamina di una copiosa giurisprudenza di legittimità invocata dalla parti. Sul punto, invero, il massimo Collegio si è più volte pronunciato, statuendo con chiarezza che: "...OMISSIS... Il primo comma dell'art. 72 del D. Legs. 507/1993 consente al comune di procedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo, *sol quando essa è determinata attraverso la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in essi contenuti* (cfr. la sentenza di questa Corte n. 19255 del 16 dicembre 2003; ed analoga impostazione è accolta da Cass. 23 aprile 2002, n. 5895). Questo sbrigativo sistema, analogo a quello di liquidazione delle imposte dirette previsto nell'art. 36 bis del d.p.r. 600/1973, è ammissibile e non viola la legittima aspettativa del contribuente ad essere informato delle ragioni della tassazione, aspettativa che si ricava dal sistema legislativo nel suo insieme e che è stata codificata dall'art. 7 della legge 212/2000, solo

quando l'importo risulti da una mera operazione matematica compiuta sui dati precedenti (sia pure eventualmente utilizzando tariffe che siano state aumentate nel loro ammontare)".¹ La "procedura semplificata" di applicazione dell'imposta – simile cioè a quanto previsto dall'art. 36 bis Dpr 600/73 –, così come erroneamente applicata dal Comune censurato dai giudici, ha infatti "carattere eccezionale e non tollera applicazioni estensive ad ipotesi diverse" da quelle tassativamente indicate dal legislatore ut supra indicate.

Alla stregua di tanto – hanno concluso i giudici baresi – l'Amministrazione non può fare ricorso a tale strumento ogni qual volta sia necessario procedere, invece, ad attività di valutazione giuridica, di qualificazione dei fatti o di rapporti fiscalmente rilevanti, come richiesto dal caso di specie.

Sulla base di tale articolata ricostruzione giuridica, il Collegio ha definitivamente ritenuto del tutto illegittima la cartella notificata alla società, in quanto non adeguatamente motivata in ordine sia agli elementi di fatto che di diritto.

TARSU - Soggezione all'imposta - Condizioni - Istituzione del servizio da parte del Comune - Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Marangella). Sent. n. 91 dell'8 gennaio 2008.

In tema di TARSU è sufficiente, ai fini della soggezione al tributo, che il Comune abbia istituito il relativo servizio, mentre non è necessaria l'effettiva fruizione del servizio stesso da parte del contribuente, onde il tributo è dovuto anche nel caso in cui quest'ultimo provveda alla rimozione dei rifiuti a proprie spese utilizzando l'attività organizzata di terzi.

TARSU - Attività svolta in forma societaria - Cessione delle quote di partecipazione - Mancata comunicazione all'ente impositore - Permanenza dell'obbligazione tributaria in capo al cedente - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 58 del 25 maggio 2007.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 1235, 1268, 1273 del cod.

¹ Cfr. Cass. Civ. sent. n. 19221/2004 in Sist. Leggi D'Italia - Wolters Kluwer Italia.

civ. e 64 comma 4 del D.Lgs. n. 507 del 1993, in mancanza della denuncia di avvenuta cessione delle quote di partecipazione ad un'attività svolta in forma societaria o di cessazione dell'attività o dell'occupazione continuata dei locali di esercizio, l'obbligazione tributaria relativa alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti permane in capo all'originario contribuente per tutte le annualità successive.

TARSU - Attività ristorativa-alberghiera - Cause di esclusione - Onere della prova - Condizioni.

Comm.Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Cilio).
Sent. n. 105 del 19 febbraio 2007.

Il contribuente deve provare la ricorrenza, nelle forme procedurali di cui all'art. 62, co. 2, del D.Lgs. n. 507/1993, delle cause di esclusione della TARSU. Tuttavia, non è escluso che, laddove il Comune commisuri il tributo in base alla qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti, il contribuente che eserciti attività ristorativa-alberghiera possa comunicare, anche in sede di sopralluogo, la saltuarietà dell'utilizzo della struttura e, dunque, dimostrare il proprio diritto a vedere rideterminata la TARSU proporzionalmente all'effettivo utilizzo.

Nota dell'avv. Stefano Fumarola

Immobile inutilizzato: prova ai fini dell'esclusione dalla Tarsu

La massima che si annota si rivela particolarmente interessante, riproponendo spunti intorno alla problematica della imposizione ai fini Tarsu di aree che non sono utilizzate in maniera continuativa.

La concreta fattispecie posta all'attenzione dei Giudici della Commissione Regionale, in particolare, riguardava il caso di una struttura alberghiera e ristorativa il cui detentore aveva rappresentato, pur solo in sede di sopralluogo effettuato dal Comune, la saltuaria utilizzazione della struttura, per come documentata dalla stessa contribuente, in occasione di sporadici eventi ivi organizzati.

In definitiva la contribuente, che non aveva dichiarato né assolto la relativa tassa, riteneva di dover comunque rispondere del tributo in base all'effe-

tiva produzione di rifiuti nell'anno accertato, nella misura che pur non indicata né né documentata nella dichiarazione iniziale, aveva rappresentato in sede di accertamento da parte dell'Ente locale.

La Commissione Regionale, dopo aver ricordato che grava sul contribuente, che intenda addurre cause di esclusione dalla tassazione, l'onere di dichiarare e documentare preventivamente la ricorrenza delle stesse, ha stabilito che dato per "notorio" il fatto che l'attività di ricettiva fosse connessa agli eventi che si erano ivi svolti saltuariamente, ancorché fosse stata omessa la denuncia di tale minore utilizzazione poteva ragionevolmente commisurarsi la Tarsu all'effettivo utilizzo per come successivamente dimostrato dalla contribuente.

Il risultato *dictum* dei giudicicui giungono i Giudici della Commissione Regionale, seppur pur apparendo ispirato ad un principio di equità giustizia fiscale, incontra qualche un ostacolo nella stessa lettera della legge nel dettato normativo anche alla luce della interpretazione che ne ha dato la, così come peraltro interpretata dalla giurisprudenza della Suprema Corte.

Per comprendere i tratti della questione dovrà *in primis* osservarsi come l'art. 65 del DPR 507/93 imponga la commisurazione della tassa in base "alle quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, e al costo di smaltimento" ovvero, per i comuni con popolazione inferiore ai 35.000 abitanti, come nel caso di specie, "in base alla qualità, alla quantità effettivamente prodotta, dei rifiuti solidi urbani e al costo di smaltimento".

Trattandosi, dunque, di comune di piccole dimensioni, la Commissione inizia col considerare che nel caso concreto caso posto alla sua attenzione si doveva avere a riguardo, per la commisurazione della tassa, alla quantità e qualità effettivamente prodotta di rifiuti.

In via generale dovrà però considerarsi come l'art. 62 del D.Lgs 507/93, oltre ad inquadrare il presupposto della tassa, ne tratteggia anche le ipotesi di esclusione. Come più volte ricordato in dottrina le esclusioni e le esenzioni concorrono, insieme con le disposizioni che definiscono il presupposto, a delimitare l'area di applicabilità del tributo.¹

¹ Sul punto, tra gli altri, si veda FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003, p. 184 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario, parte speciale*, Torino, 1991, p. 80; RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 2007, p. 144, che ricorda come le esclusioni "..... lungi dall'essere giustificate da un intento agevolativo, esprimono la scelta concretamente e complessivamente operata dal legislatore, in via di progressiva messa a fuoco e di esatta individuazione dei fatti ritenuti manifestazione della specifica capacità contributiva che il medesimo vuole colpire con

Tali ipotesi di esclusione riguardano, tra l'altro, per quel che qui interessa, quella in cui locali od aree non possano produrre rifiuti "o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, quando però tali circostanze siano indicate della denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione".²

Sul punto la Suprema Corte ha ormai un orientamento consolidato piuttosto rigoroso.³

Per aver diritto all'esclusione la norma esige che le circostanze relative alla ricorrenza di cause di esclusione siano indicate nella dichiarazione preventivamente presentata al comune⁴ e che siano da questo riscontrate.

un determinato tributo. Altrimenti detto, le norme in questione non rivestono un carattere di specialità, bensì operano in modo sistematico nel delimitare l'ambito oggettivo del tributo in chiave con la ratio ad esso sottesa." Nel senso, poi, che la sia la figura dell'esclusione che quella dell'esenzione sostanzialmente si sovrappongono ed insieme "permettono l'esatta definizione giuridica della fattispecie legale", si veda D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *NN. D.I.*, App., II, Torino, 1981, p. 155.

² In sostanza, le dette cause di esclusione ricalcano ipotesi che impediscono la presunzione di produzione di rifiuti "riguardanti la natura o l'assetto delle superfici (a esempio luoghi impraticabili o interclusi o in abbandono, non soggetti a manutenzione o stabilmente muniti di attrezzature che impediscono la produzione dei rifiuti), il particolare uso delle superfici (a esempio locali non presidiati o con presenza sporadica dell'uomo o di produzione a ciclo chiuso, depositi di materiali in disuso o di uso straordinario, o di cumuli di materiali alla rinfusa, superfici destinate o attrezzate esclusivamente per attività competitive o ginniche sempreché, secondo la comune esperienza non comportino la formazione di rifiuti in quantità apprezzabile eccetera) ovvero l'obiettiva condizione di non utilizzabilità immediata (a esempio alloggi non allacciati ai servizi a rete, in analogia a quanto previsto dall'art. 9, comma 6, del D.L. n. 557/1993 convertito dalla L. n. 133/1994 o non arredati ovvero superfici di cui comunque si dimostri il permanente stato di non utilizzo)": così la circ. n. 95/E./5./2806 del 22 giugno 1994 Dir. fisc. loc.

³ Valga per tutte, con specifico riferimento alla inutilizzabilità dell'immobile, Cass. n. 15658 del 20/04/04: "La tassa è infatti dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree adibiti "a qualsiasi uso" (art. 62, citato, comma 1), senza bisogno che il comune dimostri la producibilità di rifiuti in relazione allo specifico uso; salvo che sia denunciata (art. 70, comma 1, D.Lgs. cit.) e documentata (art. 62, citato, comma 2) dal contribuente l'esistenza di condizioni obiettive di "non utilizzabilità" (non di mancata utilizzazione di fatto) dell'immobile.

In tal senso Cass. nn. 19459/2003, 19152/2003, 9309/2003, 16785/2002, 14770/2000, con argomentazioni dalle quali, in difetto di valide ragioni diverse o contrarie, il collegio non ritiene di potersi discostare". Ancor più di recente si veda Cassazione, sentenza n. 130 del 5 gennaio 2005, in cui si ribadisce che l'esclusione giammai opera automaticamente, dovendo essere dedotta in denuncia oltre che provata dal contribuente nello stretto confine delle tre ipotesi indicate dall'art. 62 del D.Lgs 507/93, ovvero sia natura dell'area, uso particolare e stabile, obiettiva condizione di non utilizzabilità.

⁴ Di diverso parere, con orientamento più vicino ai contribuenti, l'Amministrazione Finanziaria

In effetti l'esigenza della dichiarazione (sia essa iniziale o di variazione) nasce, appunto, per dare la possibilità all'ente di poter verificare tempestivamente la ricorrenza delle circostanze giustificative dell'esclusione, così come richiesto dalla legge.

Ma ancor più importante è considerare come l'esclusione di che trattasi non è mai legata al non utilizzo, ma alla obiettiva inutilizzabilità dell'immobile; e l'onere di provare la circostanza della impossibilità di utilizzazione (e dunque la relativa impossibilità di produrre rifiuti di quel dato immobile) spetta al contribuente nei termini e nei modi predetti.

Sicché la non utilizzazione della struttura alberghiera, a seguire il predetto orientamento, non potrà mai costituire una causa di esclusione dall'applicazione della Tarsu.

Avvicinandoci ancor più alla specifica problematica la Giurisprudenza giurisprudenza della Suprema Corte ha avuto modo di sottolineare come in caso di mera inutilizzazione di un appartamento, il fatto che questo possa potenzialmente essere utilizzato, anche perché allacciato ai cosiddetti servizi di rete, esclude che possa fornirsi la prova concreta della non attitudine del locale a produrre rifiuti.⁵

Appare di notevole interesse sul punto una recente Decisione pronuncia del Consiglio di Stato,⁶ che decideva della legittimità delle tariffe adottate da un comune, che non aveva tenuto conto della possibilità che le strutture alberghiere potessero produrre rifiuti in maniera discontinua secondo l'andamento del relativo flusso turistico.

Nel rigettare tale argomentazione il Consiglio di Stato ha però sottolineato come il carattere stagionale dell'attività ricettivo-alberghiera, ai fini della determinazione del *quantum* della pretesa tributaria a titolo di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, conserva rilevanza nella misura in cui

secondo la quale "vertendosi in tema di esclusione dalla tassa e non di agevolazioni, deve ritenersi che l'eventuale mancata indicazione nella denuncia dovrebbe comportare soltanto l'inversione dell'onere della prova a carico dell'utente, che può offrirla anche successivamente, con diritto allo sgravio o al rimborso della tassa già corrisposta". Così la circolare n. 95/E del 22 giugno 1994. Del resto non può non richiamarsi l'orientamento in Dottrina secondo il quale ove si configuri una causa di esclusione vi è un vero e proprio diritto soggettivo alla non tassazione che escluderebbe alla radice la nascita di un rapporto d'imposta, con la conseguenza che rimarrebbe ininfluenza la previsione di termini decadenziali per fare valere tale diritto: sul punto si veda ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV edizione, Torino, 2002, pagg. 70 e ss..

⁵ Sul punto vd. Cass., 27.11.2002 n. 16785, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, II, 860.

⁶ Dec. n. 858 del 1° luglio 2005 (dep. il 28 febbraio 2006) del Consiglio di Stato, Sez. V giurisdizionale, in *Giornale dir. amm.*, 2006, 5, 526.

l'ente locale impositore abbia adottato il criterio di determinazione della tariffa sulla base della qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti; cosa che nel caso concreto posto alla sua attenzione non era, visto che il Comune in questione adottava l'ordinario criterio di determinazione della tariffa in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie.

Con ciò, dunque, si è implicitamente ammesso che vertendosi in ipotesi quale quella in questione, in cui il Comune, ricorrendone il presupposto, abbia deciso di determinare la tassa in base alla qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti, la tariffa possa tener conto della minor produzione di rifiuti in relazione alle attività stagionali.

Peraltro, a ben vedere, l'art. 66, comma 3, lettera c) del D.Lgs 507/93, prevede la possibilità di una riduzione tariffaria laddove l'attività svolta assuma le caratteristiche della stagionalità e questa risulti da licenza o autorizzazione rilasciata dagli organi competenti; sicché sembra di poter dire che la concreta operatività di una causa di esclusione che rifletta l'uso stagionale o non continuativo debba necessariamente passare per una previsione regolamentare generale dell'ente locale ed essere subordinata alla previsione di tale caratteristica dell'attività nella relativa licenza od autorizzazione amministrativa.

Sul coordinamento della norma che individua le cause di esclusione e quella che accorda delle diminuzioni tariffarie va infine registrato un ulteriore arresto giurisprudenziale della Suprema Corte: nel ribadire il consolidato principio secondo il quale la raccolta dei rifiuti solidi urbani costituisce per il Comune un obbligo e, per la prestazione del servizio, sussiste a carico del cittadino l'obbligo del pagamento di un tributo, che va qualificato tassa alla stregua dell'indicazione della stessa legge, nonché della sua natura, di conseguenza, esso è dovuto indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio.

Ciò detto, la Corte ricorda anche che proprio una limitata utilizzazione da luogo a possibili contemperamenti, ai sensi dell'art. 66 del medesimo D. Lgs 507/93, per quelle situazioni che obiettivamente possono portare ad una minore utilizzazione del servizio, come nel caso di uso stagionale, che si concretano in una riduzione percentuale espressamente prevista della tariffa, non potendosi mai tradurre in un totale esonero del pagamento".⁷

In sostanza, e concludendo, il problema non è tanto quello della ricorrenza di cause di esclusione dal presupposto, piuttosto quello che riguarda la misurazione della tariffa nel particolare caso in cui debba la stessa commisurarsi alla effettiva produzione dei rifiuti.

⁷ Così Cass., Sez. tributaria, Sent. 30 aprile 2004 n. 18316 del 30 aprile 2004 (dep. il 10 settembre 2004). in *Boll. Trib.*, 2005, 647.

In tal caso appare allora del tutto angusto il confine in cui il legislatore racchiude l'esercizio di tale diritto, dovendosi sottolineare, da un lato, come la scelta di accordare una diminuzione tariffaria si risolve in una semplice facoltà da parte del comune, e ciò contrasta con quanto previsto dall'art. 62, comma primo che impone, al contrario, un chiaro criterio di commisurazione. Così come incongruente appare la previsione dell'art. 63 del D.Lgs 507/93 quando stabilisce, nel caso di utilizzazione stagionale o non continuativa, un abbattimento della tariffa "di un importo non superiore ad un terzo", anche laddove possa dimostrarsi che tale utilizzazione saltuaria comporti una produzione di rifiuti minore cui spetti una maggiore riduzione tariffaria rispetto a quella contemplata dalla norma ed eventualmente accordata dal comune.

IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ - Canone di concessione per gli impianti pubblicitari - Pubblicità effettuata su beni del Demanio o del patrimonio indisponibile del Comune - Insussistenza - Esclusività dell'imposizione a titolo di TOSAP.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 68 del 10 maggio 2007.

Il canone di concessione per gli impianti pubblicitari previsto dagli artt. 9 comma 7 e 38 del D.Lgs. n. 507 del 1993, stante il suo carattere di corrispettivo contrattuale, è dovuto nel solo caso in cui la pubblicità venga effettuata su beni appartenenti al patrimonio disponibile del Comune, mentre nel caso sia effettuata su impianti di proprietà del soggetto privato insistenti su beni appartenenti al Demanio o al patrimonio indisponibile dello stesso ente locale è dovuta soltanto la TOSAP.

CONSORZI per la bonifica e il miglioramento fondiario - Obbligo di contribuzione per i proprietari consorziati - Sussistenza - Rapporto consorzio-consorziati - Natura sinallagmatica - Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – estensore: Scimè). Sent. n. 224 del 20 novembre 2007.

Nel caso di terreni situati nel comprensorio consortile, l'assoggettamento al relativo contributo ordinario discende direttamente dalla in-

clusione di tali immobili nel detto comprensorio e dal beneficio che gli stessi traggono dall'attività del consorzio, come individuato dal piano di classifica. Esclusa ogni natura sinallagmatica del contributo, il proprietario consorziato, ancorché dissenziente, è tenuto comunque al pagamento dello stesso ove non abbia impugnato gli atti deliberativi prodromici all'accertamento dei presupposti del debito tributario.

TASSA AUTOMOBILISTICA - Prescrizione triennale - Unicità del termine - Accertamento tempestivo e atti di riscossione oltre il termine - Prescrizione - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV (Giudice singolo: Fischetti). Sent. n. 44, parte II, del 27 marzo 2007.

La norma dell'art. 3 del D.L. n. 2 del 6 gennaio 1986, convertito nella Legge n. 60 del 7 marzo 1986, concernente la prescrizione nel termine triennale dell'azione per il recupero della tassa automobilistica non versata dall'obbligato non consente di distinguere tra le attività volte al recupero della tassa onde la prescrizione estingue irrimediabilmente il diritto se questo non viene esercitato nel suddetto termine triennale.

CONTRIBUTI DOTTRINALI

Crisi dell'impresa e imposizione sul reddito: Il trattamento fiscale delle operazioni di risanamento*

PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO

Ordinario di Diritto Tributario - Università di Bari

1. Sebbene presentino particolare rilevanza, i profili fiscali della procedura fallimentare sono state oggetto di scarse disposizioni legislative, peraltro non sempre in linea con l'evoluzione normativa. A riprova, può essere richiamata la normativa in tema di imposte sui redditi (T.U. n. 917 del 1986, come modificato dal D. Lgs. 344 del 2003 e ss. disposizioni) la quale trascura quasi interamente le novità contenute nella riforma del diritto fallimentare D. Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e nel D. Lgs. correttivo 12 settembre 2007, n. 169.¹

La recente riforma delle procedure concorsuali avrebbe, infatti, ben potuto costituire l'occasione per un intervento sistematico nella materia,² contemplando forme di definizione della crisi d'impresa diverse dal fallimento e dalla liquidazione coatta amministrativa quali ad esempio gli accordi di ristrutturazione dei debiti e la transazione fiscale ed operando un raccordo tra criteri di determinazione del reddito e di accertamento del passivo fallimentare.

Invero, nell'ambito della disciplina delle imposte sui redditi, le procedure concorsuali sono prese in considerazione sia con riferimento a talune voci del reddito d'impresa (plusvalenze – art. 86 –, sopravvenienze attive – art. 88 – e perdite sui crediti – art. 101 T.U.I.R.) sia con riferimento al reddito delle procedure di fallimento e liquidazione coatta amministrativa (art. 183 T.U.I.R.).

Per ciò che riguarda la determinazione del reddito della procedura con-

* Relazione, integrata con le note, presentata al Convegno "Dialoghi Ispano-italiani sulla crisi dell'impresa" sul tema "Crisi dell'impresa e imposizione sul reddito" tenuto presso il Complesso monumentale S. Lorenzo maggiore di Napoli, il 19 gennaio 2008.

¹ Tra i numerosi interventi della dottrina, cfr. per tutti, S. FORTUNATO, *Rilievi sulle principali novità della riforma del fallimento*, in *Dir. Fall.*, 2006, p. 1027 e ss. Si veda inoltre E. VIRGINI, *La riforma delle procedure concorsuali*, Napoli, 2006, p. 17.

² Su tale problematica, cfr. V. BUSA, *La fiscalità delle procedure concorsuali alla luce della riforma del diritto fallimentare: spunti e prospettive operative*, in AA.VV., a cura di L. TOSI, *Problematiche fiscali*, Padova, 2005, p. 17.

corsuale, l'art. 183, T.U.i.r. (corrispondente al previgente art. 125 T.U.I.R., poi rinumerato in seguito al D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), stabilisce che nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore (...). Il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti".

Per effetto della disposizione richiamata si rende, quindi, necessario distinguere i redditi *prefallimentari*, vale a dire quelli che il fallito ha conseguito dall'inizio del periodo d'imposta alla data della sentenza di fallimento dai redditi *fallimentari*, cioè quelli emersi nel corso della gestione concorsuale e determinati, per l'intera durata della procedura, mediante la contrapposizione di masse patrimoniali attive e passive, nei loro valori fiscalmente rilevanti.³ Mentre i primi sono tassati con le regole ordinarie, i secondi corrispondono al risultato stesso della liquidazione concorsuale, inteso quale differenza tra il residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa o società fiscalmente riconosciuto all'inizio della procedura.

Sotto il profilo temporale, la norma richiamata spezza il periodo d'imposta,⁴ esprimendo i criteri di imputazione al periodo d'imposta del reddito d'impresa conseguito nel procedimento concorsuale.⁵ Ai fini delle imposte sul reddito, l'arco di tempo intercorrente tra l'inizio del periodo di imposta e la data della dichiarazione di fallimento assume rilevanza ai fini della determinazione dei redditi prefallimentari e del conseguente carico tributario even-

³ A differenza di altri ordinamenti in cui la procedura fallimentare non assume rilevanza ai fini dell'imposizione o sono stabilite forme di prelievo di carattere forfetario, il nostro ordinamento tributario determina anche il reddito della procedura prevedendo che esso vada computato attraverso la differenza tra il residuo attivo della procedura e il patrimonio netto all'inizio della stessa, attribuendo peraltro rilevanza ad alcune vicende (quali per es. l'esistenza di perdite pregresse o la distribuzione dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento).

⁴ In questo senso, cfr. M. TRIMELONI, *Le procedure concorsuali*, in F. TESAURO, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche e imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 633.

⁵ M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pp. 50-51. Si vedano, inoltre, E. STASI, *Profili fiscali del fallimento*, in L. PANZANI e D. COLOMBINI, *Il fallimento. Profili applicativi*, Torino, 1999, 506 ss.; S. ZENATI - L. MANDRIOLI, *I tributi nel fallimento*, Milano, 2000, 153 ss.; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2007, 92 ss.

tualmente dovuto dal fallito ma da determinarsi a cura del curatore fallimentare; il periodo intercorrente tra la data di dichiarazione del fallimento e quella data di chiusura della procedura stessa costituisce un unico periodo d'imposta (c.d. maxi-periodo) qualunque sia la durata del procedimento ed anche in caso di esercizio provvisorio dell'impresa.

Secondo l'art. 10, d.p.r. n. 600, come modificato dal D.P.R. n. 322 del 1998, il curatore fallimentare è tenuto alla predisposizione e all'invio per via telematica, entro 4 mesi dall'accettazione della carica, della dichiarazione dei redditi dell'arco di tempo compreso tra l'inizio del periodo e la data della dichiarazione di fallimento. Analoga dichiarazione dovrà essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura della procedura per il maxi periodo fallimentare con riguardo ai redditi emergenti dalla stessa determinati dal confronto tra residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa o società fiscalmente riconosciuto all'inizio.

È utile comunque ricordare che il patrimonio netto all'inizio della procedura è dato da tutte le attività e passività dell'impresa, ancorché non indicate in contabilità;⁶ ciò al fine di consentire che la determinazione del patrimonio netto tenga conto della sua reale consistenza e si renda quindi omogenea al residuo attivo, il quale rispecchia il risultato finale della liquidazione di tutti i beni e rapporti dell'impresa, contabili ed extracontabili.⁷

Il patrimonio netto all'inizio del fallimento si considera nullo ex art. 18,

⁶ Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate. n. 26/E/2002, ai fini della determinazione del patrimonio netto non rileva il valore di stima eventualmente definito nell'ambito della procedura concorsuale, ma il costo fiscalmente riconosciuto; nel caso in cui le scritture contabili siano indisponibili o inattendibili, rilevano le attività e passività accertate dal curatore; devono essere escluse le attività e passività non riferibili all'impresa, ma appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore o dei soci di una società a base personale falliti.

⁷ Secondo la prassi amministrativa, il residuo attivo coincide con il valore di quanto restituito all'ex fallito (Circ. 4 ottobre 2004, n. 42/E), per cui sembra doversi comprendere in tale valore anche l'importo di eventuali crediti d'imposta attribuiti a seguito della chiusura della procedura. Per residuo attivo devono, quindi, intendersi le disponibilità che residuano in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché al pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura, in ultima analisi il valore di quanto restituito al soggetto ex fallito. Ai fini fiscali, dunque, una volta tornato *in bonis* l'ex fallito dovrà riassumere nel proprio patrimonio i beni del residuo attivo al costo fiscalmente rilevante assoggettandoli al regime proprio dei beni relativi all'impresa, poiché detti beni non sono mai usciti dal suo patrimonio. Al momento della restituzione dei beni da parte del curatore, quindi, non si verificherà alcuna tassazione. In occasione della successiva eventuale alienazione dei beni compresi nel residuo attivo troverà applicazione l'ordinario meccanismo di tassazione delle plusvalenze patrimoniali disciplinato dall'art. 86 del T.U.I.R. (nell'ipotesi in cui il bene ceduto rientri tra quelli "relativi all'impresa", laddove, in caso contrario, il corrispettivo della cessione costituirà un ricavo, imponibile ai sensi dell'art. 85 del T.U.I.R.).

comma 2, D.P.R. 42/1988, se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività (c.d. deficit patrimoniale) perché la differenza fra il saldo attivo dell'esecuzione e il patrimonio iniziale (che corrisponde al reddito tassabile), non deve essere computata in modo algebrico.⁸

In forza dell'art. 183 T.U.I.R. per le imprese individuali e per le società di persone l'imponibile deve essere diminuito dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione ed aumentato dei debiti personali⁹ di tali soggetti pagati nell'ambito della procedura.

⁸ Il legislatore è intervenuto sul concetto di patrimonio netto fiscale all'inizio della procedura fallimentare con l'art. 18, comma 2, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 definendolo come l'ecedenza delle attività sulle passività risultanti dal bilancio redatto e allegato dal curatore alla dichiarazione dei redditi iniziale, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi.

⁹ Per definire i debiti personali occorre far riferimento ad un legame di effettiva inerenza del debito all'esercizio dell'attività commerciale.

La circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 riconosce l'utilizzabilità delle perdite pregresse in diminuzione del risultato della procedura concorsuale e ribadisce che, poiché il fallimento rappresenta un unico periodo d'imposta, qualunque sia la sua durata, e anche se vi è stato esercizio provvisorio dell'impresa (ed infatti vi è un'unica dichiarazione finale), la perdita del periodo d'imposta immediatamente precedente la procedura concorsuale sarà utilizzabile in diminuzione del risultato della procedura stessa e dei successivi quattro periodi d'imposta.

Il chiarimento ministeriale ha per oggetto la questione relativa alla deducibilità delle perdite pregresse sia dal reddito del periodo concorsuale sia dai redditi generati da un'eventuale attività d'impresa esercitata successivamente alla chiusura della procedura fallimentare dal soggetto rientrato *in bonis*.

Quanto al primo aspetto, il ragionamento si basa sulla lettura combinata degli artt. 8, comma 1, e 183 del T.U.I.R.

Il primo precisa che le perdite di un periodo d'imposta possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto; il secondo dispone che il periodo fallimentare sia da considerarsi a tutti gli effetti un unitario periodo d'imposta, anche se composto da più esercizi.

Quanto al secondo aspetto, la circolare specifica inoltre che, una volta che la società sia tornata *in bonis*, non vi è soluzione di continuità fra la fase di liquidazione e la successiva fase di liquidazione ordinaria o attività d'impresa ordinaria e perciò le perdite maturate nei periodi precedenti alla sentenza di dichiarazione di fallimento potranno essere utilizzate in diminuzione dei redditi prodotti nelle fasi successive.

Nel caso la società, già assoggettata a fallimento, riprenda l'attività, una volta rientrata *in bonis*, alla stessa sarà consentito l'utilizzo delle perdite pregresse in diminuzione degli eventuali redditi della nuova impresa nel limite di cui all'art. 84, comma 1 del T.U.I.R. e quindi la compensazione dovrà avvenire non oltre il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale si sono realizzate le perdite, ma nel caso del fallimento, questo limite temporale va determinato considerando che la procedura concorsuale rappresenta un unico periodo d'imposta.

Quindi la perdita potrà essere utilizzata in diminuzione del risultato della procedura stessa e dei successivi quattro periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi, cioè non oltre il *deficit* patrimoniale iniziale.

La sussistenza di un saldo di segno positivo con il quale si chiude la procedura è il presupposto per l'applicazione del tributo ma quando il fallimento si chiude in perdita, questa non può trasformarsi in reddito a seguito del computo in aumento dei debiti personali pagati con i mezzi della procedura.

Una conclusione di tal genere determinerebbe, tuttavia, disparità di trattamento fra il contribuente che, pur avendo conseguito un residuo attivo, si vede tassare anche sull'importo dei debiti personali, e l'altro contribuente che, senza il pagamento dei debiti personali avrebbe del pari concluso in attivo l'esecuzione e che, viceversa, non sconterebbe il prelievo in quanto il saldo dell'esecuzione è negativo.

Una volta determinato il risultato economico concorsuale il curatore deve procedere in maniera diversa a seconda della natura del soggetto dichiarato fallito.¹⁰

Nel caso di procedure fallimentari nei confronti di persone fisiche imprenditori, di società di persone e di società di capitali sottoposte al regime della trasparenza fiscale, il risultato economico, sia esso utile o perdita è imputato, con riguardo al periodo di imposta in cui si chiude la procedura fallimentare, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili all'imprenditore persona fisica, ai soci della società di persone e ai soci delle società di capitali in regime di trasparenza fiscale (art. 183, 5, 8, 115, 116 del T.U.I.R.).

Il percettore del reddito deve dichiararlo nella propria dichiarazione dei redditi, potendo optare, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 17 del T.U.I.R., per la tassazione separata.

Pertanto, il curatore sarà tenuto a comunicare al soggetto passivo d'imposta il reddito (o la perdita) fornendo ciascuna delle dichiarazioni dei redditi presentate, senza liquidare né versare l'imposta; sarà poi l'imprenditore (o i soci) a provvedere ad inserire il reddito d'impresa nella propria dichiarazione, al fine di liquidare l'imposta a proprio carico.

Nel caso di procedure fallimentari nei confronti delle società di capitali, ad eccezione di quelle sottoposte al regime della trasparenza fiscale, il curatore deve liquidare le imposte dovute applicando l'aliquota IRES sul reddito della procedura determinato secondo i criteri precedentemente richiamati.¹¹

¹⁰ Ai sensi dell'art. 37, comma 10, lettera e), n. 2 (che ha modificato l'art. 5, comma 1, lett. c) del D.P.R. 7.12.2001, n. 435, con operatività dal 1° maggio 2007), il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo fallimentare entro i sette mesi (non più dieci) dopo la chiusura del fallimento.

¹¹ Dal tenore letterale dell'art. 183 del T.U.I.R. si evince che il legislatore, con le recenti modifiche apportate dal D. Lgs. n. 344 del 12.12.2003, ha riportato fedelmente il contenuto del "vecchio art. 125" senza considerare la possibilità, per altro introdotta nella stessa sede, riconosciuta

2. Orientando l'esame nei confronti dei componenti del reddito d'impresa influenzate dalle procedure concorsuali, va evidenziato che esse vengono in rilievo soprattutto nell'ambito di quelle di tipo concordatario.

L'ordinamento tributario dedica, infatti, alcune disposizioni alle vicende del concordato preventivo e fallimentare che possono assumere rilevanza ai fini di talune componenti reddituali. La norma dell'art. 88 (già art. 55), comma 4, del T.U.I.R. stabilisce l'intassabilità, a titolo di sopravvenienza attiva, della riduzione dei debiti dell'impresa avvenuta in sede di concordato fallimentare o preventivo.¹²

Nella relazione ministeriale all'art. 88, comma 4, è stabilito che ogni qual volta dopo la chiusura del fallimento o dopo il concordato non vi sia più esercizio di impresa, la riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o di concordato preventivo con cessione dei beni non rientra tra le sopravvenienze attive. La configurabilità di sopravvenienze attive, infatti, presuppone la continuazione dell'impresa e la determinazione del reddito in base al bilancio, che nelle ipotesi in esame non si verificano. È noto, infatti, che il concordato fallimentare interviene a procedura concorsuale in corso e rappresenta una forma di chiusura del fallimento; conseguentemente, la determinazione e la dichiarazione del risultato del periodo concorsuale deve pur sempre avvenire nel rispetto della normativa prevista dall'art. 183 T.U.I.R.. Venendo cedute al terzo tutte le attività dell'impresa fallita, nessun residuo attivo può derivarne a favore del fallito e, quindi, nessun risultato reddituale positivo per la procedura fallimentare potrà ipotizzarsi.

Per il concordato preventivo, la permanenza dell'attività d'impresa in capo al debitore consente di affidare sia la determinazione del relativo reddito sia la disciplina dei conseguenti obblighi strumentali alle comuni regole, fatti salvi gli artt. 88, comma 4, e 86, comma 5, del T.U.I.R..¹³ Si rende, pertanto, applicabile il regime ordinario di determinazione e dichiarazione del reddito su base annuale, anche perché la procedura non priva il debitore dell'amministrazione dei suoi beni e non comporta liquidazione o estinzione dell'impresa.

ai soci delle società di capitali di optare per il regime della trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 115 (per i soci società di capitali) e art. 116 (per i soci persone fisiche).

Il Legislatore nel nuovo art. 183 del T.U.I.R., in virtù della previsione dell'istituto della trasparenza fiscale, avrebbe dovuto comprendere tra i soggetti nei cui confronti rileva il reddito di impresa relativo al periodo pre-fallimentare anche i soci delle società di capitali.

¹² La disposizione è stata inserita dal legislatore per evitare che l'eventuale tassazione delle sopravvenienze attive scaturenti dalla riduzione dei debiti potesse di fatto scoraggiare le ipotesi di concordato fallimentare o preventivo e favorire la dichiarazione di fallimento.

¹³ S. A. ZENATI, *Questioni problematiche nelle procedure concorsuali di tipo concordatario*, in *Corr. trib.*, 2002, fasc. 46, pag. 4185.

Ai fini delle imposte sui redditi, trova comunque applica l'art. 88, comma 4, T.U.I.R., per effetto del quale il c.d. *bonus da concordato*, cioè la riduzione del passivo chirografario che si attua per legge nei concordati, non determina sopravvenienza attiva tassabile.

Inoltre, ai sensi degli artt. 86 e 101 del T.U.I.R. la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento coerentemente con il principio di neutralità fiscale.

Al concordato preventivo, quindi, si applicano le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa salvo alcune particolari deroghe, dettate sia dall'intento di incentivare fiscalmente l'accesso a tale procedura, sia per tener conto del particolare stato di crisi in cui si trova l'imprenditore che chiede l'ammissione a tale procedura.

Dubbi emergono con riguardo all'applicabilità delle disposizioni del Tuir richiamate agli accordi di ristrutturazione dei debiti, *ex art. 182 bis* della legge fallimentare anche in assenza di specifiche disposizioni di raccordo tra i due ordine di norme. Invero, la relazione illustrativa al D.L. n. 35/2005 non precisa se tali accordi costituiscano un autonomo istituto ovvero possano essere ricondotte tra le diverse forme di concordato preventivo; essa, infatti, reca l'affermazione secondo cui "*il concordato diviene lo strumento attraverso il quale la crisi dell'impresa può essere risolta anche attraverso accordi stragiudiziali che abbiano ad oggetto la ristrutturazione dell'impresa*". Il vivace dibattito sulla natura dell'istituto non favorisce la soluzione della questione; la dottrina appare, infatti, divisa tra coloro che inquadrano gli accordi di ristrutturazione dei debiti nell'ambito del concordato preventivo, e coloro che li considerano quale contratti autonomi, plurilaterale con comunione di scopo.

Tra i due orientamenti il primo appare più convincente sia per la collocazione della norma nel titolo III, Capo V intitolato "*omologazione del Concordato preventivo*", sia per le finalità che ispirano l'accordo.¹⁴

A conforto, si può invocare l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 26/E/2002, secondo la quale l'espressione "concordato" adoperata dal testo normativo in materia di imposte sul reddito potesse essere anche estesa alle vicende di ristrutturazione dei debiti, previste dalla legislazione fallimentare più recente.

¹⁴ Con la riforma, il legislatore, allineandosi agli altri Paesi europei, ha introdotto una disciplina delle procedure concorsuali in cui si valorizzano gli accordi negoziali come strumento di contemperamento tra gli interessi dei creditori e le esigenze di conservazione dell'impresa, evitando il più possibile il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale (tanto che l'iniziativa non è più affidata all'Ufficio, ma solo al debitore mediante il piano di cui all'art. 160 l.f. o all'art. 182-bis).

Analoghe conclusioni possono essere raggiunte per i piani attestati di risanamento con riguardo ai quali la nuova legge fallimentare, alla lettera d) del terzo comma dell'art. 67, prevede che non siano soggetti ad azione revocatoria; la norma, invero, sottrae all'esercizio di tale azione gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché attuati in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria e la cui ragionevolezza sia attestata da un professionista iscritto nel registro dei revisori contabili e che abbia i requisiti previsti dall'art. 28, lettere a) e b) ai sensi dell'art. 2501-bis, quarto comma, del codice civile.

Deve, infatti, ritenersi che anche i piani attestati di risanamento rappresentino una forma di ristrutturazione dei debiti e dell'impresa, condividendo con il concordato preventivo la funzione. Non può tuttavia tacersi che, a differenza del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, non è richiesta alcuna approvazione del piano da parte dei creditori.¹⁵

Particolare interesse presenta, infine, l'istituto della transazione fiscale previsto dall'art. 182, ter, legge fallimentare (cfr. d.lgs. n. 5 del 9 gennaio 2006, in attuazione della legge delega n. 80/2005, e d. lgs. n. 169 del 12 settembre 2007) con il quale è stata abrogata e sostituita la disciplina della transazione sui ruoli di cui all'art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002. La disciplina del 2002 era stata peraltro istituita per evitare il rischio di fallimento di alcune importanti società calcistiche le quali risultavano debentrici di ingenti somme verso l'Erario per omesso versamento di ritenute operate nei confronti dei propri dipendenti. In particolare l'art. 3 citato, stabiliva che l'Agenzia delle Entrate dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, poteva procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva fosse emersa l'insolvenza del debitore o l'assoggettamento a procedure concorsuali.

Nonostante l'espressione adoperata, la transazione dei ruoli¹⁶ poteva esse-

¹⁵ Cfr. M. FERRO, *Il piano attestato di risanamento, in Il Fallimento*, 2005, 1360 e ss.

¹⁶ Di contrario avviso, l'Amministrazione finanziaria (circolare 4 marzo 2005 n. 8) secondo cui "relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto si ritiene che il termine transazione utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 primo comma del c.c. che definisce la transazione come il contratto con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite che è già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro". Anche il Consiglio di Stato (parere 526 del 2004) ha affermato che "la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente – al verificarsi delle condizioni date – di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile, ma in deroga al tradizionale principio di indisponibilità del-

re considerata una figura contrattuale atipica a contenuto remissorio:¹⁷ il debitore, infatti, se fosse stato insolvente e non avesse potuto disporre di un patrimonio capiente, avrebbe potuto ricorrere all'istituto in esame, pagando immediatamente una somma minore di quella dovuta. L'istituto in esame consentiva di ridurre il quantum della pretesa fiscale dopo l'acclarata insolvenza del debitore in modo da evitare una perdita maggiore di quella che si sarebbe verificata proseguendo la procedura esecutiva senza incidere in nessun modo sulla materia imponibile. In sostanza veniva riconosciuta al contribuente la possibilità di pagare meno della somma richiesta anche se non coincidente con quella dovuta in ragione della propria capacità contributiva. Appare di tutta evidenza la differenza della transazione sui ruoli rispetto ad altri istituti "consensuali" qual è, ad esempio, l'accertamento con adesione.¹⁸

La nuova disciplina della transazione di cui all'art. 182-ter del R.D. 267/42, come modificato dal d.lgs. n. 5/06, è entrata in vigore solo a partire dal 16 luglio 2006.¹⁹ Invero, analizzando la pur complessa formulazione adottata, la transazione fiscale può essere considerata come una forma di estinzione non soddisfattiva del credito tributario.²⁰ Il nuovo istituto si differenzia note-

l'obbligazione tributaria, rende possibile per l'Amministrazione finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile con lo sviluppo delle procedure esecutive".

¹⁷ BRIGHENTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa (appunti a margine dell'art. 3, comma 3, della legge n. 178/2002)*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301.

¹⁸ MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura dello stesso Autore), Padova 1999, 10 secondo cui l'istituto deve essere inquadrato nel contesto della funzione di accertamento consistente "nella ricognizione della fattispecie impositiva, nella determinazione del relativo imponibile con la soluzione delle connesse questioni di fatto e di diritto", esercitata dall'amministrazione in concorso con il contribuente in tal senso anche MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni*, in *Autorità e consenso*, a cura di LA ROSA, Milano, 2007, 321, secondo cui l'accertamento con adesione "è una fattispecie complessa finalizzata alla corretta determinazione della capacità contributiva espressa dal presupposto e caratterizzata dalla ricorrenza del modulo pubblicistico consensuale"; si vedano inoltre VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001 e BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir., Agg.*, II, Milano, 1998, 28, per il quale l'istituto in esame costituisce una misura premiale avente caratteristiche simile a quella del condono, giustificata dall'esigenza di una pronta e sicura percezione del prelievo fiscale.

¹⁹ GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, *Il Fisco*, n. 46/2007, 6703 il quale osserva che si è verificato "un vuoto temporale nel quale non erano in vigore né l'una né l'altra. Si tratta non già di una svista del legislatore, come prospettato da taluno, ma di una misura ben meditata e voluta, come emerge chiaramente dalla relazione illustrativa allo schema di decreto delegato che ha motivato l'abrogazione immediata al fine di evitare che nel periodo di vacatio possa verificarsi un'accentuazione del ricorso all'istituto da parte dei contribuenti con evidenti riflessi negativi".

²⁰ MARINI, *Art. 182 ter la transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 1113, secondo cui la questione circa il carattere remis-

volmente da quello che esso va a sostituire ossia la transazione esattoriale.

Dal punto di vista soggettivo possono accedere ai benefici del nuovo istituto coloro ai quali si applicano le norme sul concordato preventivo e, quindi, in base all'art. 1 della legge fallimentare, gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici e i piccoli imprenditori.²¹

Rispetto alla disciplina precedente cambia anche il presupposto oggettivo che non si identifica con l'insolvenza o l'esistenza di una procedura concorsuale aperta, è rappresentato da una "situazione di crisi" che non coincide necessariamente con l'insolvenza, ben potendo verificarsi il caso in cui un imprenditore si trovi in una situazione di crisi, ma non sia ancora insolvente.²² Un'altra innovazione è rappresentata dal fatto che la proposta del debitore può riguardare anche tributi non iscritti a ruolo e prescinde dall'esistenza tanto di una procedura esecutiva quanto di una controversia anche solo potenziale. Dubbi sono emersi con riguardo ai tributi che possono costituire oggetto di transazione. Alla luce della lettera dell'art. 182-ter, *con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea*. Oggetto di transazione fiscale possono essere – al pari dei debiti verso gli

sorio della transazione esattoriale è stata risolta definitivamente con la disciplina della transazione fiscale per effetto "della riconduzione – imposta dalla delega – della disciplina della transazione fiscale al concordato preventivo il cui contenuto affidato alla fantasia dei soggetti interessati, può assumere i connotati di un vero e proprio accordo remissorio".

²¹ Al contrario, la transazione esattoriale era aperta a qualsiasi contribuente soggetto a procedure concorsuali o semplicemente insolvente, a prescindere da qualsiasi valutazione in merito all'attività svolta e alla sussistenza dello status di imprenditore commerciale in merito ai requisiti soggettivi della transazione esattoriale cfr. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, in Riv. dir. trib., 2005, 484; LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in Fisco, 2005, 14-496; MANDRIOLI, *Il piano di ristrutturazione nel concordato preventivo tra profili giudiziari ed aspetti aziendalistici*, in Fallimento, 2003, 1033; per la nuova disciplina cfr. MARINI, *Art. 182 ter la transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 1113, secondo cui "risulta definitivamente superata la tesi incline ad estendere la procedura transattiva ai contribuenti (diversi dall'imprenditore commerciale non piccolo) sottratti al fallimento e alle altre procedure concorsuali, e fondata su una nozione più ampia dell'insolvenza, non a impiegata dall'abrogata disposizione fiscale come condizione alternativa all'assoggettamento a procedure concorsuali; DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in Corr. Trib. n. 45/2007, 3657.

²² SANDULLI, *Art. 160 condizioni per l'ammissione alla procedura*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 981 secondo cui "avendo il legislatore introdotto una nuova formula, "stato di crisi", è da ritenere che necessariamente abbia voluto indicare un qualcosa di diverso dallo stato di insolvenza... omissis... insomma riteniamo di condividere quella posizione secondo cui lo stato di crisi vada inteso come espressione omnicomprensiva di ogni fenomeno di malessere economico finanziario dell'imprenditore.

altri creditori – soltanto quei debiti tributari il cui ammontare è certo e determinato, o perché risultante dalla dichiarazione del contribuente o perché risultante da un avviso di accertamento non impugnato, ossia definitivo. La proposta transattiva riguarda tutti i crediti tributari, sia quelli ancora non iscritti a ruolo, che già iscritti²³ mentre quelli esclusi devono trovare soddisfazione integrale, senza possibilità di decurtazione.

Penetrando il significato delle espressioni adoperate, va evidenziato come il legislatore delimiti la sfera applicativa della norma, individuando i tributi transigibili, in termini positivi, per essere amministrati dalle Agenzie fiscali e, in termini negativi, in quanto non costituenti risorse proprie dell'UE.

Restano pertanto esclusi i *tributi locali non amministrati dalle Agenzie fiscali* (quali Ici, Tarsu, Tosap, imposta sulle pubblicità e pubbliche affissioni, ecc.), e i *tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*.²⁴

Per quanto riguarda l'Irap, si ritiene che, ancorché il gettito del tributo compete agli enti territoriali regionali, sia comunque transigibile in quanto si tratta di un regionale improprio spettando all'Amministrazione finanziaria centrale il potere di accertare e riscuotere l'imposta. Per quanto concerne gli oneri accessori (sanzioni e interessi) è consentita la ristrutturazione solo di quelli relativi ai debiti tributari chirografari (così come precisato dall'avverbio *limitatamente* di cui al comma primo dell'art. 182-ter). Per effetto della recente Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 40/E/2008, possono essere oggetto di transazione non solo gli accessori in senso proprio (interessi relativi al tributo e indennità di mora), ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie, come già affermato nel 2005 dalla Circolare n. 8/E.

Contrasti sono emersi con riguardo all'Iva: secondo l'Amministrazione finanziaria, l'Iva sarebbe esclusa dal novero dei tributi che possono formare oggetto di transazione fiscale proprio perché "risorsa propria dell'UE". A conforto viene richiamato l'ottavo considerando della Direttiva CEE del 28 novembre 2006 n. 112 (direttiva CEE del Consiglio relativa al sistema comune

²³ L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1078.

²⁴ L'art. 2 della decisione 29 settembre 2000 individua le *risorse proprie* dell'Unione Europea in: dazi doganali di frontiera su beni provenienti da paesi estranei all'Unione Europea; prelievi agricoli, prelievi istituiti dal trattato CECA ed altri diritti sugli scambi; tributi istituiti nell'ambito della politica comunitaria in applicazione delle disposizioni dei Trattati ed una parte percentuale dell'IVA stabilita per tutti gli Stati membri in modo uniforme (attualmente pari all'1% delle entrate Iva nette di ciascuno Stato); una quota di PIL degli Stati membri (attualmente l'aliquota uniforme si attesta all'1,2%). Dubbi sono emersi con riguardo all'IVA: Seppure introdotta in base a direttive comunitarie, si ritiene che non costituisca una risorsa propria in senso stretto potendo essere oggetto di transazione.

d'imposta sul valore aggiunto) secondo cui "il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'Iva, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile uniforme e secondo regole comunitarie".²⁵

Tale interpretazione non può essere condivisa, non potendo considerare "la quota Iva, così come la cd. quarta risorsa della quota di Prodotto Nazionale Lordo, risorsa propria, potendo essere più correttamente qualificata come mero trasferimento finanziario.²⁶ A ciò va aggiunto che la quota iva è determinata in base all'imponibile Iva a nulla rilevando l'importo effettivamente accertato ovvero quello riscosso. Ciò comporta che il pagamento in percentuale del debito Iva in sede di transazione fiscale non comporta una riduzione dell'ammontare dell'imponibile nazionale sul quale calcolare l'ammontare della risorse spettanti all'UE e, pertanto, non si traduce in un atto dispositivo di risorse proprie dell'UE.

Sotto un diverso profilo, occorre verificare se tra i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali (Entrate, Dogane, Demanio e Territorio) possano essere compresi anche i canoni demaniali. La questione va affrontata, approfondendo la natura tributaria o patrimoniale del canone demaniale. In proposito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione²⁷ hanno ritenuto che le somme percepite da enti pubblici per l'occupazione o l'utilizzazione di aree di pertinenza pubblica assumono natura tributaria soltanto quando l'esborso trova giustificazione in un rapporto pubblicistico impositivo, rispetto al quale l'uso del be-

²⁵ Cfr. Circ. n. 40/E del 18 aprile 2008 nella quale l'Agenzia delle entrate, basandosi sul passo della Direttiva CEE del 28 novembre 2006 n. 112 e riportato nel testo, afferma che "in attesa che si consolidi l'orientamento della giurisprudenza, si invitano gli uffici ad escludere l'Iva dalle transazioni fiscali, fino a nuove disposizioni della scrivente.

Tuttavia nel certificare il debito tributario complessivo ...omissis... gli Uffici indicheranno anche il debito tributario relativo all'Iva il quale, non formando oggetto di transazione fiscale, non potrà essere falcidiato ma dovrà essere interamente assolto dal contribuente".

Inoltre, si legge ancora, che "l'esclusione dell'Iva dalla transazione fiscale riguarda solo il tributo. Gli accessori relativi all'Iva, vale a dire gli interessi e le sanzioni possono formare oggetto di transazione fiscale".

²⁶ DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, Riv. Dir. Trib., 224, I, 2008; TOSI, *La transazione fiscale*, Rass. Trib. 2006, 1071.

²⁷ Cass. 15 maggio 2006 n.11089 la quale, nel valutare la natura dei canoni di posteggio, afferma che "il "canone di posteggio" (di cui alla L. 28 marzo 1991, n. 112, all'abrogato art. 3, comma 12, norme in materia di commercio su aree pubbliche) rientra fra i numerosi tipi di erogazione che l'ente pubblico percepisce da privati i quali occupino od utilizzino aree di pertinenza pubblica. Stabilire quali fra questi versamenti poggino su presupposti di natura tributaria e quali su presupposti di natura privatistica, non è certo agevole. E lo stesso quadro legislativo di riferimento appare piuttosto mutevole.

ne pubblico costituisce il mero presupposto giustificativo dell'imposizione. Nel caso di entrate patrimoniali, resta comunque la possibilità offerta all'imprenditore in crisi di avvalersi dello strumento della ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis.²⁸

Così è stata in passato pacificamente riconosciuto natura tributaria alla tassa di occupazione del suolo pubblico. Mentre orientamento diverso è stato assunto in relazione al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 come modificato dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 31 (e che ha sostituito la tassa di occupazione suolo pubblico ricalandone la disciplina). Le Sezioni Unite di questa Corte, hanno cioè affermato che il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 come modificato dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 31 rappresenta il corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), e le controversie attinenti alla debenza del canone in esame esulano dalla giurisdizione delle commissioni tributarie (Cass. Sez. un. ord. n. 12167 del 19 agosto 2003). L'ottica è per altro ora ulteriormente mutata con la legge 248/2005 che ha specificamente stabilito che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 e successive modificazioni, (nonché del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani).

In effetti, è sovente difficile stabilire quando un esborso costituisce corrispettivo (ancorché ridotto per ragioni politiche) per servizi ricevuti o per l'utilizzo di un bene pubblico, e dunque la giustificazione dell'esborso stesso assume carattere privatistico (con conseguente devoluzione della giurisdizione al giudice ordinario) e quando invece l'esborso trova giustificazione in un rapporto pubblicistico impositivo (ricadente nella giurisdizione tributaria) e l'utilizzo del bene pubblico, o il presumibile vantaggio che il privato riceve dal servizio (o potrà ricevere dal servizio quando verrà istituito) costituiscono solo il presupposto giustificativo dell'imposizione. Nel caso di specie, per altro la sentenza impugnata contiene una convincente motivazione anche in relazione ad elementi specifici in fatto.

Il giudice accerta che secondo il regolamento comunale: "la tassa di posteggio costituisce corrispettivo dei servizi offerti dal Comune per l'organizzazione la pulizia ed il controllo del sito". E che nel caso di specie veniva utilizzato un mercato in senso proprio cioè un'area precipuamente dedicata a tale scopo.

Si viene così a realizzare una situazione analoga a quella relativa ai canoni demaniali; in ordine ai quali è stato costantemente affermato che: i canoni e, in genere, i proventi derivanti dalla utilizzazione dei beni del demanio pubblico e del patrimonio dello Stato non hanno carattere tributario, trattandosi di entrate correlate alla concessione del godimento di tali beni; ne deriva che le relative controversie sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario, e sono invece devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, a meno che implicino la verifica dei poteri autoritativi della p.a. sul rapporto concessorio sottostante (Cass. Sez. Un. 14 gennaio 2005, n. 604; ord. 3 marzo 2003, n. 3144)".

²⁸ S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit. p. 6701 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, pp. 215 e ss.; A. FELICIONI, *La transazione fiscale in soccorso degli accordi di ristrutturazione*, in *ItaliaOggi*, 12 settembre 2007; G. NEGRI, *Concordato, con il Fisco si tratta*, in *ItaliaOggi*, 23 giugno 2007, p. 19; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Fisco*, 2006, 20, p. 3015 e ss.

Procedendo nell'analisi, occorre sottolineare che anteriormente alla riforma introdotta dal d.lgs. 12 settembre 2007 n. 169, la legge fallimentare non prevedeva espressamente, nel concordato preventivo, la possibilità di una riduzione dei crediti privilegiati, come, invece avveniva per il concordato fallimentare ai sensi dell'art. 127, comma 2, L.F.²⁹ Si dubitava, quindi, se la riduzione dei crediti privilegiati, di natura tributaria o meno, fosse ammissibile anche in sede di concordato preventivo, in analogia a quanto previsto per il concordato fallimentare.

La questione era stata sollevata per i crediti privilegiati di qualunque genere e non solo per quelli tributari, dato che non sarebbe stato possibile giustificare soluzioni diverse a seconda della natura del credito.³⁰ Con l'introduzione del d.lgs. 169/07, la proposta di concordato può prevedere che i crediti privilegiati vengano soddisfatti in percentuale purché in misura non inferiore a quella realizzabile tenuto conto della collocazione preferenziale, sulla somma che si ricaverebbe dalla liquidazione e avuto riguardo al valore dei beni oggetto del privilegio determinato da un professionista qualificato.³¹

È utile sottolineare che la novella del 2007 è intervenuta solo sulla disciplina dell'art. 160 L.F., mentre ha lasciato inalterato il testo dell'art. 182-ter L.F., ciò nondimeno sembra che non vi siano motivi per escludere dall'ambi-

²⁹ L'art. 127 L.F. stabilisce che "i creditori muniti di privilegio... dei quali la proposta di concordato (fallimentare n.d.r.) prevede l'integrale pagamento non hanno diritto di voto se non rinunciano al diritto di prelazione"; l'art. 177 L.F. nella versione anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. 169/07 stabiliva che "i creditori muniti di privilegio non hanno diritto di voto se non rinunciano al diritto di prelazione", dal confronto tra le due disposizioni emerge chiaramente che nel primo caso può prevedere sia il pagamento parziale che il pagamento integrale dei crediti privilegiati, mentre, nel secondo caso, l'art. 177 si limita a disciplinare l'esercizio del voto da parte del creditore privilegiato senza disporre alcunché in merito alla possibilità che la proposta di concordato preventivo preveda il pagamento parziale dei crediti privilegiati.

³⁰ Solleva il problema MARINI, *Art. 182 ter - la transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare* a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 1113, secondo cui "non si ravvisa per quale motivo i crediti tributari dovrebbero essere assoggettati ad un trattamento differente rispetto a quelli che non lo siano. Se si accede alla tesi secondo cui i crediti privilegiati non aventi natura fiscale non sono suscettibili in quanto tali di riduzione in sede concordataria, si potrebbe essere indotti a negare questa possibilità anche per i crediti egualmente privilegiati aventi natura tributaria".

³¹ Circ. 18 aprile 2008 n. 40/E secondo cui "come chiarito dalla relazione illustrativa al d.lgs. 169/2007, con l'inserimento dell'indicato secondo comma dell'art. 160 della L.F. si è voluto, al fine di incentivare ulteriormente il ricorso al concordato preventivo e di eliminare una illogica diversità di disciplina rispetto al concordato fallimentare, prevedere che la proposta di concordato preventivo possa contemplare il pagamento in percentuale dei creditori privilegiati, sempreché la misura del soddisfacimento proposta non sia inferiore a quella realizzabile sul ricavato in caso di vendita dei beni sui quali il privilegio cade".

to di applicazione dell'art. 160 comma 2-bis L.F. i crediti tributari privilegiati che saranno oggetto di transazione fiscale ex art. 182-ter L.F.; in quanto pur sempre assistiti da privilegio. Del resto, la soluzione positiva trae argomento dal citato art. 182-ter L.F. nella parte in cui stabilisce che "se il credito è assistito da privilegio la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un privilegio inferiore". Ne deriva che, nel caso in cui la proposta di concordato preveda il pagamento in percentuale di alcuni creditori privilegiati, la percentuale offerta per il pagamento dei crediti tributari aventi grado eguale o superiore, non può essere inferiore a quella già proposta per gli altri creditori privilegiati. Resta ferma la possibilità, per l'Amministrazione alla quale sia stato offerto il pagamento parziale dei crediti, di contestare, mediante opposizione ex art. 180 L.F., sia l'inosservanza dell'art. 160 comma 2-bis che dell'art. 182-ter L.F.

Nel primo caso verrà contestata: 1) l'assenza del presupposto richiesto per procedere al pagamento parziale dei crediti privilegiati (ad es. se risulta che il ricavato a valore peritale della liquidazione dei beni vincolati sarebbe stato sufficiente tenuto conto dell'ordine di prelazione); 2) la misura della percentuale offerta (ad es. se risulta che essa è inferiore a quella che sarebbe stata realizzata in caso di liquidazione dei beni vincolati a valore di perizia). Nel secondo caso l'Amministrazione potrà contestare la violazione dell'art. 182-ter L.F. se risulta che la percentuale ad essa offerta è inferiore a quella offerta per il pagamento che hanno un grado di privilegio inferiore o che soddisfano interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali.

Prima dell'introduzione del d.lgs. 169/2007, la disposizione in esame non disciplinava l'esercizio del diritto di voto da parte del creditore privilegiato che non ha rinunciato al privilegio a al quale sia stato offerto il pagamento in percentuale. Il nuovo art. 177 L.F., come modificato dal d.lgs. 169/07, dispone, invece, che i creditori muniti di privilegio, per i quali la proposta di concordato preveda la soddisfazione non integrale hanno diritto di voto in quanto equiparati ai chirografari per la parte residua del credito.³² Ne deriva la partecipazione dell'amministrazione finanziaria e del concessionari chiamati, assieme agli altri creditori, ad esprimere il voto sulla proposta di concordato. In particolare l'art. 182-ter L.F. prevede la competenza del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per i tributi non iscritti nei ruoli e per quelli iscritti in ruoli vistati, ma non consegnati al concessionario, mentre la competenza spetta al concessionario per i tributi iscritti a ruolo.

³² Circ. n. 40/E del 18 aprile 2008 secondo cui il creditore con diritto di prelazione, per il quale il piano di concordato preveda una soddisfazione parziale del suo credito è ammesso a votare in sede di adunanza dei creditore limitatamente alla quota di credito oggetto di falcidia.

Sempre sotto il profilo procedimentale, l'art. 182 *ter*, prevede che con il piano concordatario o l'accordo di ristrutturazione dei debiti, l'imprenditore possa proporre il pagamento dilazionato e/o parziale dei debiti privilegiati e chirografari relativi a tributi amministrati dalle Agenzie fiscali.

L'imprenditore in stato di crisi può quindi presentare una proposta che preveda il pagamento, anche non integrale, dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali. La proposta di transazione deve essere depositata sia presso il competente concessionario della riscossione sia all'ufficio fiscale dell'ultimo domicilio del contribuente. Entro trenta giorni, previo parere positivo espresso dalla competente Direzione Regionale, vi deve essere l'assenso alla proposta di transazione per quanto concerne i tributi non ancora iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati al concessionario alla data in cui è stata presentata la domanda transattiva. Per quanto concerne invece i tributi già iscritti a ruolo, l'atto risulta di competenza del concessionario, comunque dietro indicazione del direttore dell'ufficio e, anche in questo caso, previo parere positivo espresso dalla competente Agenzia delle entrate - Direzione Regionale. L'assenso come sopra espresso, costituisce a tutti gli effetti accettazione e sottoscrizione della proposta transattiva.

Garanzie del contribuente: uno sguardo oltre i confini¹

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise
Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente del Molise

Dopo l'ampliamento della giurisdizione tributaria ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati² sorge spontaneo il desiderio di *affacciarci oltre confine*, per ricercare una prima impressione dei sistemi tributari oggi esistenti nella Unione Europea.

È certamente una legittima curiosità, anche perché, spesso, si parla della bontà di altri sistemi tributari, della facilità nel pagare le imposte in altri paesi, della minore esosità del fisco e della semplicità nel risolvere le controversie. Il tutto nel mal celato intento di legittimare³ o meglio giustificare una sorta di innata propensione⁴ a trattenere almeno una parte delle somme, che ci vengono richieste a titolo di "tributo di ogni genere e specie, comunque denominato"⁵.

Personalmente ritengo tutto ciò conseguenza della mancanza di "amore per i tributi"⁶ ed il desiderio di distruggere tutto quello che li possa far ricor-

¹ Il presente lavoro deriva da un intervento al Congresso Nazionale dei Giudici tributari, tenuto a Napoli il 5 giugno 2007, e da alcune riflessioni con gli studenti del corso di "Sistemi tributari europei", tenuto nell'anno accademico 2006/2007 presso la Facoltà di Scienze Politiche dell'Università del Molise.

² F. D'AYALA VALVA, *Il nuovo processo tributario in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, il Fisco, 2006, n. 31, 4741.

³ R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, il Mulino, 1996, 9, ricorda che "benché nessun popolo sia entusiasta delle proprie tasse, l'insofferenza e l'exasperazione verso il fisco italiano hanno oltrepassato i livelli di guardia. Il sistema fiscale scontenta tutti, viene considerato inefficiente e al tempo stesso iniquo". Trascorsi dieci anni dallo scritto la situazione non sembra mutata.

⁴ Il Presidente del consiglio Prodi, presentandosi alle camere nel maggio 2006, enunciò tra le dichiarazioni programmatiche, alcuni capitoli della politica fiscale del nuovo governo, sintetizzabili nella lotta all'evasione identificata quale "male patologico".

⁵ M. LEROY, *La sociologia dell'imposta*, Rubettino Università, Collana del dipartimento di diritto dell'economia, Istituto di diritto tributario dell'Università degli studi di Torino coordinata da Claudio Sacchetto, 2007, 49, ricorda che la fiscalità costituisce un'area di studio tradizionale dell'economia. Nell'ambito di tali studi il metodo della razionalità utilitaristica del contribuente pone il problema dell'interesse individuale a sottrarsi all'imposizione.

⁶ La mancanza di amore per i tributi va intesa in relazione all'art. 2 della Carta Costituzionale. G. ALPA, *L'arte del giudicare*, Laterza, 1996, 92, trattando dei caratteri della solidarietà afferma che "trattandosi di espressione generica, allusiva, evocativa, la solidarietà è specificata con oggettivazioni: ora è riferita ai rapporti economici, ora a quelli sociali o familiari. Il suo significato conserva però pur sempre contorni imprecisi e sfumati. E tuttavia, logicamente, prima ancora che giuridicamente, solidarietà implica: un rapporto interindividuale, non potendosi da-

dare;⁷ una sorta di inconscia “*damnatio memoriae*”,⁸ ove l’unico elemento da salvare è, forse, costituito dal “condono”,⁹ formalmente disapprovato da tutti, anche sotto il profilo giuridico costituzionale,¹⁰ ma sostanzialmente condiviso da coloro che se ne possono comunque giovare,¹¹ proprio per gli effetti libe-

re solidarietà con o per se stessi (l’amore di sé è, per contro, espressione di individualismo, di separatezza, di autodifesa)” e, potremmo aggiungere, di egoismo. Infatti, nelle pagine successive (104 ss.), lo stesso Autore riconosce che “Ma oggi la mentalità più diffusa è aliena da spinte solidaristiche. L’avvento di uno Stato federalista è auspicato per poter avvantaggiare le regioni più ricche e produttive rispetto a quelle più povere ed economicamente deboli; la ribellione fiscale è promossa per sottrarre gli abbienti al dovere di contribuzione per il sostenimento della spesa pubblica; i programmi politici relegano la solidarietà alla manifestazione spontanea del “buon cuore” e predicano l’individualismo egoista e il liberismo selvaggio. Lo spazio per la solidarietà si sta pericolosamente restringendo e la sensibilità dell’interprete, in particolare del giurista, rischia di svanire, oppressa dall’indifferenza, dal conformismo, dalla sordità della classe politica e della coscienza sociale o dal corporativismo professionale.” Nello stesso senso vedi anche F. BIANCOFIORE - F. SALVUCCI, *Alle radici della giustizia*, Città Nuova, Roma, 2000, 38; C. SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, Dir. prat. trib., 2006, n. 3, I, 475. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2005, 14, ricorda che l’essenza ed i tratti distintivi della fiscalità esprimono un livello minimo di “solidarietà”, corrispondente al mero riconoscimento dell’interesse comune e dell’esigenza di una distribuzione degli oneri connessi fra gli appartenenti alla collettività. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, 59 ss.

⁷ V.E. FALSITTA, *Fiscalità etica*, Università Bocconi ed., 2006, 108, riflettendo sull’ordinamento tributario tra sviluppo sociale ed economico, afferma che “il sistema di prelievo tributario, nell’immaginario generale, è percepito come mostruoso e i suoi modi odiosi” e che “meno si vede meglio è”.

⁸ B. MORTARA GARAVELLI, *Le parole e la giustizia*, Einaudi, 2001, 183.

⁹ C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Giuffrè, Milano, 1987. L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell’imposizione reddituale*, Giuffrè, Milano, 1999, 407 ss. E. DE MITA, *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Giuffrè, 2004, pur riconoscendo che in base ai principi costituzionali il condono sarebbe illegittimo per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., ricorda che per la Corte Costituzionale si tratta di istituto meramente procedimentale, che il contribuente è libero di chiedere, traendone beneficio (172/1986); un istituto che non pone problemi di parità di trattamento al suo interno (175/1986) e che, definendo la controversia già avviata, preclude la possibilità di continuarla (160/1990).

¹⁰ E. FALSITTA - G. FALSITTA, *Condono e sanatorie tributarie*, *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, 2006, vol. II, 1216.

¹¹ I fruitori potenziali del condono non sono solo coloro che, scientemente, hanno evaso le norme tributarie, ma anche coloro che sono spinti ad aderirvi anche solamente al fine, più limitato, di non essere sottoposti a controllo (non voglio noie tributarie), pur ritenendo di poter affermare di essere una “candida anima fiscale”. Non va sottovalutata la potenziale spinta ad aderire al condono, costituita dall’incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma e sulla soluzione finale, in caso di giudizio (G. PETRILLO, *Il doppio limite posto dall’affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell’attività amministrativa in materia tributaria*, Dir. prat. trib., 2005, I, 287), nonché l’ulteriore aspetto della gravosità, anche economica, di una adeguata difesa, sia nel momento precontenzioso che in quello contenzioso. Sul

ratori che comporta (scordiamoci il passato).¹²

Il disamore per i tributi non è comunque un fenomeno prettamente italico, ma alberga, sia pure in varia misura, anche altrove. Le recenti notizie di stampa su tesoretti trovati in banche di Stati a minore pressione fiscale e l'appartenenza dei clienti ad un numero considerevole di Stati, evidenzia proprio l'aspetto potenzialmente evasivo di tali comportamenti, in relazione alla fiscalità del proprio paese.

La curiosità sui sistemi fiscali europei è presente anche nella dottrina¹³ e nei manuali iniziano ad essere esaminati alcuni dei sistemi tributari europei.

Il mio intervento non potrà risolvere tali quesiti né potrò mutare l'attuale rapporto tra fisco e contribuente italiano, non ne ho la capacità; mi limiterò a tratteggiare gli altri sistemi tributari esistenti,¹⁴ senza l'ambizione di essere esaustivo.

* * *

Il profilo fiscale costituisce lo "zoccolo duro", sul quale ogni Stato non è disposto (ancora) a transigere.¹⁵ La mancata condivisione ed approvazione della carta costituzionale europea è dipesa, in parte, dalla gelosia o timore di un intervento esterno sia nel sistema tributario che nello stesso processo tributario. Ogni Stato ha una sua tradizionale organizzazione giurisdizionale derivata a sua volta da differenti regimi processuali.¹⁶

Molto si è discusso sull'attuale sistema processuale tributario italiano, sulle recenti innovazioni e sulle prospettive future del giudice tributario ita-

punto L. PAGANETTO - G. TRIA, *Dispute civili e sistema giudiziario: un'analisi economica del caso italiano*, in AA.VV., *Economia della giustizia*, Donzelli ed., Roma, 2005, 11, ricordano che un efficiente sistema giudiziario, caratterizzato da costi contenuti e da un'offerta adeguata per quantità e qualità di servizi giudiziari, rappresenta una condizione indispensabile per garantire e promuovere il buon funzionamento complessivo di un sistema economico e sociale.

¹² Da ultimo R. LUPI - G. SCARLATA, voce *Condoni e sanatorie fiscali*, Enc. Giur. Il sole 24 ore, Milano, 2007, vol. 3, 643, affermano che per evitare pregiudizi sugli anni futuri, un condono sarebbe conveniente, per l'erario, solo se fosse accompagnato da un "amnesia" (generale) invece che da un "amnistia", in modo tale da essere subito dimenticato.

¹³ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, 2007.

¹⁴ Un più approfondito ed aggiornato studio potrà essere effettuato su *European tax hand book 2006*, IBFD, Amsterdam, 2006 al quale rinvio per dati più tecnici.

¹⁵ Su alcune questioni sulla concorrenza fiscale vedi l'interessante saggio di C. HECKLY, *Fiscalità et mondialisation*, L.G.D.J., 2006.

¹⁶ Sul punto rinvio a H.J. BERMAN, *Diritto e rivoluzione. Le origini della tradizione giuridica occidentale*, il Mulino, Bologna, 2006, nonché A. PADOA-SCHIOPPA, *Italia ed Europa nella storia del diritto*, il Mulino, Bologna, 2003.

liano¹⁷ ed è forse giunto il momento di volgere lo sguardo oltre le alpi, al fine di cominciare a saggiare il terreno, avendo sullo sfondo la certezza della necessità di tutele processuali tributarie analoghe, certamente per l'IVA, ma anche per l'intero sistema tributario di una comunità europea.

Va sottolineato che nel processo tributario italiano trova una importante attuazione della norma costituzionale in merito alla previsione di sopravvivenza di “giudici speciali” ed alla partecipazione del popolo nella veste di cittadino *idoneo* alla gestione della giustizia.

La giurisdizione tributaria europea presenta delle caratteristiche proprie e del tutto peculiari per ogni stato; dall'esame di alcune normative sostanziali europee emerge una sorta di allineamento a quella italiana, soprattutto riguardo alla tipologia dei “tributi locali”. Dall'analisi dei sistemi tributari europei potrebbero nascere una serie di riflessioni anche su come gestire al meglio i tributi e a quale giudice affidare le eventuali controversie in materia.¹⁸

Per quanto riguarda la disciplina dei tributi locali, in Italia fino al 1972 era in vita un processo tributario specifico ed il rapporto di maggiore vicinanza del cittadino agli uffici finanziari era molto più sentito. Il crescente sviluppo dei tributi locali fa ipotizzare proprio la necessità di ristabilire una situazione di carattere processuale, che sia più attenta e vicina al cittadino, così come avveniva in passato. Un ausilio importante verso questo orientamento arriva dallo stato svizzero, che prevede un modello per i tributi locali: La Svizzera, infatti, essendo suddivisa in cantoni, sente molto vivo il significato del tributo locale. Sussiste in questo stato, “il tributo locale cantonale” e spiccata è la sensibilità di questo paese verso i profili localistici, con l'obiettivo di gestire al meglio le proprie risorse e contribuire alla spesa pubblica con risorse locali e con tributi e tribunali anch'essi locali. Le perplessità su tale sistema nascono dal fatto che questo eccesso di localizzazione ha portato la Svizzera ad avere per ogni cantone delle procedure differenziate a seconda della varietà dei tributi.

Il quesito è: cosa accadrà per gli altri stati europei e sarà possibile pensare ad un giudice fiscale uguale per tutti, per un processo più comune, così come tendenzialmente più comuni stanno diventando i tributi? Si pensi, ad esempio, all'IVA che è un tributo uguale per tutti gli stati e al fatto che in

¹⁷ Sul punto vedi da ultimo AA.VV., *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, a cura di Ennio Fortuna, Atti convegno nazionale Venezia 22-23 ottobre 2004, Cedam, 2006, ed ivi il mio *Il giudice tributario agli albori del terzo millennio*.

¹⁸ M. AUJEAN, *Le fonti europee e la loro efficacia in materia tributaria, tra armonizzazione, coordinamento e concorrenza fiscale leale*, in AA VV, *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di Adriano Di Pietro, Cedam, 2008, 9.

Inghilterra si è creato proprio un giudice per l'Iva, per la VAT, e allora questa considerazione ci sarà utile per analizzare il fenomeno e proporre un quadro giurisdizionale più omogeneo. Va comunque tenuto presente che l'ampiezza del territorio ed il numero dei contribuenti incide sia sul sistema tributario di ogni singolo stato sia sulla stessa tutela accordata al cittadino.

Altro aspetto comune tra le giurisdizioni dei vari processi tributari europei è l'attenzione a due specifiche figure e cioè l'"elusione fiscale" e la "frode fiscale", oggetto di sensibile, difforme, considerazione in molte normative europee, proprio perché rappresenta un fenomeno altamente lesivo del rapporto tra cittadino e stato.

* * *

Austria: Il ricorso del contribuente può essere presentato allo stesso ufficio che ha emesso l'atto contestato, che può decidere direttamente o trasmettere la questione alla direzione regionale, organo di amministrazione superiore. Per l'imposta "corporate incom tax" è prevista una Corte dei Reclami all'interno della Direzione regionale. Si può asserire che l'Austria ha una struttura sostanzialmente amministrativa del processo tributario che, tuttavia, non costituisce una organizzazione differente. Contro la decisione è previsto un ricorso per motivi di diritto alla Suprema Corte amministrativa in Vienna. Le decisioni di questo ultimo organo possono essere sottomesse al giudizio della Corte Costituzionale per questioni prettamente costituzionali. Volendo tracciare alcuni profili in ordine al sistema austriaco di imposta sul reddito si può notare che la valutazione sull'imposta viene fatta dall'ufficio di imposta che è lo stesso organo preposto alla loro definizione a conclusione dell'anno finanziario e procedendo sulla base delle dichiarazioni presentate dai singoli contribuenti entro il 31 marzo: è ammessa tuttavia una proroga di 12 mesi qualora il contribuente venga assistito da un consulente in materia. Se il contribuente realizza, durante l'anno, un reddito inferiore a quello degli anni precedenti, può fare domanda per una riduzione dei pagamenti. L'ufficio finanziario potrà comunque esaminare tutte le dichiarazioni presentate e fare tutte le inchieste che desidera. Il datore di lavoro è tenuto a rimettere l'imposta sul reddito dovuta ai suoi impiegati, come pure i contributi sociali ritenuti dagli stipendi su una base mensile. Infine si precisa che in Austria, a livello locale, è previsto il versamento obbligatorio dell'imposta sui salari (*Kommunalsteuer*), secondo l'aliquota del 3 per cento sul monte complessivo dei salari versati ai dipendenti. Sono soggette a tale obbligo non soltanto le società di diritto locale, ma anche le stabili organizzazioni di società estere. In ogni caso, l'imposta sui salari è deducibile dall'imposta sui redditi. Nel caso in cui gli

uffici d'imposta si trovino nella posizione di dover accertare il reddito relativo ad un'associazione straniera, viene trattenuto dall'erario il 20% finché le amministrazioni fiscali non abbiano avuto conoscenza dell'identità dei soci stranieri. Gli aspetti fiscali e societari a cui un soggetto economico deve conformarsi qualora voglia intraprendere un'attività commerciale in Austria si precisa che le società che hanno la propria sede legale o amministrativa in Austria sottopongono a tassazione in Austria sia i redditi conseguiti sul territorio nazionale sia quelli conseguiti all'estero.

Le società estere invece sono tassate soltanto in relazione ai redditi d'impresa imputabili ad una stabile organizzazione nel territorio austriaco. La riforma fiscale del 2005 ha comportato in Austria una riduzione del carico fiscale in capo alle imprese operanti sotto forma di società di capitali (l'imposta sulle persone giuridiche IRPEG è passata dal 34% al 25%). Sussiste altresì l'obbligo di versare un'imposta minima (minimum tax) nella misura di: Euro 1.750,00 per anno per le s.r.l. e di Euro 3.500,00 per anno per le s.p.a indipendentemente dal risultato d'esercizio. Nel caso in cui la società si trovi in perdita, i versamenti minimi costituiscono un credito d'imposta per gli esercizi in cui la società produrrà utili. La riforma fiscale ha inoltre introdotto un innovativo sistema di tassazione di gruppo sia a livello nazionale che internazionale. Questo sistema permette a livello di gruppo di definire una sola base imponibile per tutte le società appartenenti al gruppo, con eventuale compensazione delle perdite, anche oltre confine, e degli utili delle varie società. La legislazione austriaca in materia di IRPEF differenzia fra le persone fisiche aventi in Austria la propria residenza o che comunque vi soggiornino per un periodo superiore ai 6 mesi, definiti come soggetti illimitati d'imposta, e le persone che non siano quivi residenti o vi soggiornino per un periodo inferiore ai 6 mesi, definiti come soggetti limitati d'imposta. I primi hanno l'obbligo di sottoporre in Austria a tassazione sia i redditi conseguiti sul territorio nazionale sia quelli conseguiti all'estero. I secondi sottopongono a tassazione in Austria solamente i redditi maturati sul territorio nazionale. Per quanto riguarda i trattati sottoscritti con l'Italia, sembra precipuo ricordare la Convenzione tra la Repubblica Italiana e l'Austria per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Vienna il 29 giugno 1981, ratificata con Legge n. 762 del 18 ottobre 1984 ed entrata in vigore il 6 aprile 1985; l'accordo per lo scambio di informazioni firmato a Roma il 5 aprile 1985; l'accordo per l'effettuazione di verifiche fiscali simultanee firmato a Roma il 21 ottobre 1987.

Le persone fiscalmente residenti in Austria sono assoggettate a imposizione per tutti i redditi prodotti su base mondiale; i soggetti non residenti sono invece tenuti a versare l'imposta per i soli redditi conseguiti in Austria. Ai fini

dell'applicazione dell'imposta sui redditi (*Einkommensteuer*), una persona fisica viene considerata fiscalmente residente in Austria quando ha il suo domicilio ovvero soggiorna abitualmente all'interno del territorio dello Stato. In particolare, secondo le disposizioni austriache, il domicilio è il luogo in cui una persona occupa un immobile, le cui condizioni, unitamente ad altre circostanze, fanno oggettivamente presumere che si tratta dell'abitazione principale del soggetto. In ogni caso, vengono considerate residenti in Austria le persone che risultano aver trascorso nel Paese, in modo continuativo, un periodo di almeno sei mesi nel corso di un anno, fatte salve le diverse disposizioni contenute nei trattati contro le doppie imposizioni applicabili. La metodologia di calcolo dell'imposta avviene mediante l'applicazione delle aliquote progressive per scaglioni di reddito che vanno dallo 0 al 50 per cento. In ogni caso, la normativa consente ulteriori detrazioni correlate alla situazione personale del contribuente, come ad esempio particolari detrazioni per i lavoratori dipendenti, i pensionati, i carichi di famiglia e le famiglie monoreddito. Per quanto riguarda gli ammortamenti, l'unico metodo ammesso dalla normativa austriaca è quello a "quote costanti" sulla base degli anni di utilizzo economico del bene, con l'applicazione di aliquote individuate dalla prassi amministrativa. L'imposta sui redditi delle persone giuridiche è calcolata in riferimento ad un'unica aliquota del 34 per cento. Tuttavia, anche in assenza di reddito imponibile, le società austriache sono tenute al pagamento anticipato di una *minimum tax* di 3.500 euro per le società per azioni (AG) e 1.750 euro per le società a responsabilità limitata, mentre le società di nuova costituzione sono tenute, per il primo anno, al versamento trimestrale di 273 euro. Infine si precisa che in Austria, a livello locale, è previsto il versamento obbligatorio dell'imposta sui salari (*Kommunalsteuer*), secondo l'aliquota del 3 per cento sul monte complessivo dei salari versati ai dipendenti. Sono soggette a tale obbligo non soltanto le società di diritto locale, ma anche le stabili organizzazioni di società estere. In ogni caso, l'imposta sui salari è deducibile dall'imposta sui redditi. La normativa austriaca dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dalla legge n. 663 del 1994 (*Umsatzsteuergesetz*), con cui l'Austria si è uniformata alla normativa europea dando esecuzione alla sesta direttiva Cee in materia. Tenuti al pagamento dell'imposta sono coloro che esercitano un'attività commerciale o professionale autonoma. Non vi è alcuna distinzione tra soggetti residenti e non residenti. La base imponibile è rappresentata dai corrispettivi pattuiti per tutte le forniture di beni o prestazioni di servizi effettuate all'interno del territorio austriaco. Sono quattro le aliquote Iva cui sono assoggettate attualmente in Austria diverse tipologie di beni e servizi. Più precisamente, la normativa fiscale austriaca prevede le seguenti aliquote: -0 per cento, applicabile soltanto ai servizi di assistenza sociale; -10 per cento, appli-

cabile alla vendita di generi alimentari considerati di prima necessità, quali latte, pesce, uova, frutta e verdura, caffè, zucchero, olio, nonché a libri, giornali e riviste, a prestazioni alberghiere, servizi di trasporto pubblico, alla locazione di immobili per uso privato, alla fornitura di energia elettrica, alle prestazioni artistiche e alle manifestazioni culturali; -12 per cento, applicabile soltanto al vino prodotto da aziende agricole e alla vendita di autovetture elettriche; -20 per cento, applicabile a tutte le altre tipologie di beni e servizi.

In linea di principio, ogni operatore soggetto all'imposta è tenuto a compilare dichiarazioni Iva periodiche in cui va indicata l'imposta dovuta (a titolo di acconto) o il credito spettante in base ai calcoli da lui stesso effettuati. In particolare la presentazione di dichiarazioni Iva provvisorie ha scadenza mensile mentre la dichiarazione annuale definitiva deve essere presentata entro il successivo 31 marzo. Il pagamento dell'imposta avviene su base mensile, entro il termine massimo di 45 giorni dalla fine del mese di riferimento. Nel mese di ottobre i soggetti Iva sono tenuti a versare un acconto pari a 1/11 dell'imposta complessiva calcolata nei dodici mesi precedenti (da agosto a settembre), a meno che tale importo di riferimento risulti inferiore a 750 euro.

Belgio: Contro la decisione del direttore dell'ufficio può essere proposto ricorso alla corte dei ricorsi e quindi alla Corte Suprema: organizzazione anch'essa di tipo amministrativo. Per quanto concerne i contribuenti, essi dovranno archiviare una dichiarazione dei redditi presso l'ispettore di imposta locale per ogni anno del normale anno di valutazione che segue l'anno di reddito. Se nessuna dichiarazione verrà ricevuta, essa deve essere presentata entro il 1 giugno altrimenti la posizione del contribuente sarà considerata in ritardo. Una valutazione relativa al reddito deve essere trasmessa successivamente al contribuente stesso entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si forma il reddito. Le valutazioni possono essere effettuate lungo un arco di tempo di tre anni che decorre dal 1 gennaio dell'anno di valutazione se il ritorno fosse archiviato in ritardo o fosse incompleto. Questo periodo può essere prorogato di altri due anni qualora vi sia il sospetto di "frode fiscale".

Danimarca: Contro un avviso di accertamento relativo ad una tassa locale è previsto un ricorso ad un comitato. Contro la decisione del comitato può essere proposto un ricorso ad una "Administrative tax court", all'Alta corte e poi alla Corte Suprema. Per i tributi delle autorità regionali può essere proposto solo il ricorso all'administrative tax court. Le Corti devono decidere in termini brevi e in caso di silenzio è ammesso il ricorso diretto al giudice superiore. Nonostante la Danimarca sia uno Stato dall'estensione molto piccola si riscontrano tre gradi di giurisdizione e ciò lascia molto da pensare su quanto

sia poco omogeneo lo scenario della giurisdizione europea. Per le persone fisiche, le amministrazioni comunali esercitano il loro controllo per tutto l'anno di imposta e la relativa valutazione interessa tutte le imposte sul reddito siano esse nazionali o locali. Su richiesta del contribuente le amministrazioni possono riesaminare le dichiarazioni reddituali e procedere all'ammissione di nuovi documenti qualora vi sia discrepanza tra quanto presentato in dichiarazione e le nuove informazioni prodotte dal contribuente. Questa facoltà di adire l'amministrazione finanziaria è concessa sia al contribuente residente che al non residente e può essere effettuata tenendo conto del termine di tre anni dalla data di presentazione della prima dichiarazione. Per la tassa relativa al reddito di occupazione, il contribuente riceve una "scheda di imposta" che contiene il suo tasso personale di imposta di ritenuta da comunicare al suo datore di lavoro. La valutazione è basata sul reddito percepito dal contribuente negli anni precedenti e a questo viene applicata una percentuale. Se il contribuente considera la valutazione del suo reddito come errata, potrà chiedere una nuova valutazione e comunicare successivamente la sua scheda d'imposta al datore di lavoro. Nelle grandi aziende vi sono delle procedure elettroniche di componimento delle schede d'imposta per accelerare la gestione e fare in modo che non gravi sul lavoratore il dovere di comunicare al datore di lavoro la sua scheda. Contro una valutazione dell'amministrazione finanziaria è ammesso il ricorso in appello ad un comitato di imposta locale. Contro questa decisione è ammesso appello, entro tre mesi, alla corte amministrativa di imposta. La Danimarca è suddivisa in divisioni regionali che possono agire autonomamente e andare ben oltre le decisioni prese dall'amministrazione finanziaria locale e dai comitati di imposta locale.

Finlandia: Il ricorso può essere proposto al "Rectification board" situato negli uffici provinciali. Contro la decisione può essere proposto ricorso alla Corte amministrativa provinciale e quindi alla Suprema corte amministrativa per questioni di particolare importanza come la uniforme applicazione della legge, l'errore nella decisione, ragioni eccezionali: lampante il riferimento alla giurisdizione italiana in merito ai "filtri" della Cassazione e della Commissione Centrale.

Francia:¹⁹ È prevista una fase amministrativa, un contenzioso dinanzi ad un giudice amministrativo o giudice ordinario in base ai singoli tributi. Si as-

¹⁹ Per un maggiore approfondimento vedi J. GROSCLAUDE - P. MARHESSOU, *Diritto tributario francese*, Traduzione a cura di Enrico De Mita, Giuffrè, 2006; E. FENA-LAGENCY, *Les impôts en France*, F. Lefebvre, 2006,

siste allo svolgersi di un sistema caotico con una procedura amministrativa ampia di primo e secondo grado all'interno degli uffici e che prevede da un lato un contenzioso di timbro spiccatamente amministrativo e dall'altro un processo tipico della competenza del giudice ordinario. Ogni persona deve presentare la propria dichiarazione del reddito percepito e compilarlo sotto la propria responsabilità in modo dettagliato avvalendosi sia di un modello generale che riassume tutti i vari elementi del contribuente che di modelli speciali (uno per ogni categoria di reddito), indicanti i redditi dell'anno precedente. Le amministrazioni fiscali calcolano ogni anno d'imposta e valutano l'imposta sul reddito in base alle dichiarazioni sollevando, qualora la situazione lo richieda, le opportune valutazioni. Questa procedura viene inoltrata quando il contribuente: non presenta in tempo la sua dichiarazione dei redditi; non registra in tempo un atto e non riesce a rimediare nel periodo di trenta giorni dalla data dell'omissione; omette di rispondere alle inchieste dell'amministrazione finanziaria; si oppone ad una verifica d'imposta; non procede alla nomina di un rappresentante di imposta qualora non sia residente in territorio francese.

Prima di procedere alla rivalutazione, trenta giorni prima, l'amministrazione fiscale deve notificare al contribuente i motivi sui quali l'attività si fonda. L'onere della prova è invertito nel senso che, intrapresa l'azione legale, spetterà al contribuente dimostrare che i dati contenuti nella rivalutazione non sono validi e che l'imposta da pagare è eccessiva. La scadenza della valutazione d'imposta cessa al decorrere del terzo anno consecutivo alla presentazione della dichiarazione del contribuente. Non esiste, in Francia, un obbligo di documentazione al momento del deposito delle dichiarazioni di risultato. Nel corso di un controllo fiscale, il contribuente deve fornire questa documentazione entro 60 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione. Per quanto riguarda l'IVA, questo termine è di 10 anni a partire dalla data dell'evento che doveva essere dichiarato o registrato. In caso di frode, le suddette scadenze sono aumentate di due anni. Altre tasse come la tassa di bollo o la TVA sono pagate spontaneamente dal contribuente senza alcuna richiesta convenzionale dalle amministrazioni fiscali. Il pagamento ritardato di tali tasse, provoca un pagamento di interesse dello 0,75% al mese e in più una pena del 5%. In caso di evasione fiscale, la pena è di euro 37.500 con un periodo di reclusione di anni 5. Le disposizioni fiscali francesi per l'eliminazione della doppia imposizione e per la lotta contro l'evasione sono principalmente quelle dell'articolo 57 del Codice Generale delle Imposte ("C.G.I."). Dopo il 1996, l'Amministrazione fiscale francese ha completato questo dispositivo legislativo attraverso una serie di istruzioni, che interpretano e integrano i Principi dell'O.C.D.E. nella legislazione francese. In caso di reclamo del contribuente, le amministrazioni fiscali devono rispondere nel termine di sei mesi altrimenti il

comportamento contrario verrà considerato come quale smentita tacita. Il contribuente avverso la risposta dell'amministrazione potrà proporre appello, entro due mesi, alla corte amministrativa locale: i mesi diventano 4 se il contribuente non è residente. La sentenza della corte verrà notificata al contribuente e a quest'ultimo spetta anche la possibilità di adire la Corte d'Appello amministrativa che rivedrà il caso sia sui fatti che sui punti di legge. Avverso quest'ultima decisione è ammesso il ricorso alla Corte Suprema (Etat de Conseil) solo in merito a questioni di legittimità entro due mesi dalla data di notifica della sentenza.²⁰

Germania:²¹ La dichiarazione relativa al reddito d'imposta deve essere presentata da ogni contribuente presso gli uffici competenti di imposta locale che variano secondo i luoghi di residenza. Gli impiegati che si conformano al sistema di ritenuta di imposta allo stipendio, non sono tenuti a presentare una dichiarazione annuale dei redditi a meno che non percepiscano reddito da più di una occupazione o da altre fonti. Ricevuta la dichiarazione, l'ispettore d'imposta può procedere ad una sua eventuale revisione e richiedere al contribuente di fornire informazioni. Il passo successivo è dato dall'avviso che l'ufficio di imposta emette nei confronti del contribuente e che può essere da lui stesso contestato nel termine di un mese. Il contribuente viene rappresentato in giudizio da un difensore o attraverso l'assistenza di un ragioniere abilitato o di un consigliere d'imposta qualora decida di appellarsi alla Corte di imposta federale. Gli appelli non sospendono il pagamento di imposta a meno che in determinate circostanze, l'ufficio di imposta o la corte di imposta lo consentano. Se l'appello dovesse risultare infruttuoso, il contribuente sarà tenuto a pagare lo 0,5% di interessi al mese sulla tassa precedentemente sospesa.²²

Qualora l'Amministrazione finanziaria tedesca accerta delle anomalie nella dichiarazione dei redditi del contribuente lo convoca presso gli uffici competenti e brevemente lo ascolta su eventuali motivi a sostegno di quanto dichiarato. Se la dichiarazione invece viene emendata, il contribuente sarà informato per iscritto. Contro eventuali correzioni che possono derivare dai libri contabili o dai clienti, e contro gli avvisi dell'ufficio d'imposta, è nel diritto del contribuente proporre appello nel termine di un mese dopo che la valutazione si stata resa pubblica pubblicata e dopo che l'avviso sia stato rice-

²⁰ P. DIBOUT, *Tax disputes in France*, Riv. Dir. Trib. Int., 2005, 5.

²¹ Per una più ampia trattazione vedi ora D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, traduzione a cura di Enrico De Mita, Giuffrè, 2006.

²² J.M. MOSSNER, *Legal protection of taxpayers by Courts in Germany*, Riv. Dir. Trib. Int., 2005, 11.

vuto. L'appello deve essere indirizzato alla stessa unità o reparto che ha fatto le correzioni o ha provveduto alla verifica e può essere proposto anche oralmente. In questo caso l'ufficiale di imposta deve prendere nota scritta, come avviene in caso di una dichiarazione dei redditi orale. Quando l'appello arriva alla amministrazione finanziaria, essa in primo luogo lo fa pervenire all'ufficiale che ha trasmesso l'avviso il quale controlla che non siano stati commessi errori o se sussistono gli elementi per prendere una decisione differente. Se la posizione contenuta nell'avviso di accertamento dell'imposta viene mantenuta, l'appello passa non all'esame di un reparto separato, il "Rechtsbehelfsstelle", il dipartimento legale che valuta l'appello sulla base delle relative leggi fiscali. Circa il 40% degli appelli infine derivano dagli errori fatti dal contribuente; il 30% dagli errori fatti tramite la gestione di imposta. Nei casi restanti la disputa è causata da opinioni differenti e non può essere attribuita ad un errore. Dopo aver ricevuto la decisione relativa all'appello dall'amministrazione finanziaria, il contribuente ha la possibilità di impugnare tale decisione nel termine di un mese: l'organo competente è la "Finanzericht", una corte fiscale. In ogni distretto vi è una "corte d'imposta" composta da tre giudici d'appello e due esperti. In tutta la Germania, circa 60.000 appelli sono portati ogni anno davanti alle corti di imposta, mentre il numero di appelli proposti, si aggira intorno ai 2.2 milioni. Contro la decisione del "Finanzericht", sia il contribuente che l'amministrazione finanziaria possono sollevare un appello proteso alla sua revisione in merito alla regolare applicazione della legge e non sui fatti precedentemente dedotti. Alcuni anni fa risultava davvero alto il numero dei contribuenti che optavano per la revisione tanto che fu necessario introdurre delle limitazioni: oggi un appello per la revisione è permesso soltanto se coinvolge un importo al di sopra di DEM20,000, a meno che il "Finanzericht" è del parere che l'appello proposto interessi un aspetto fondamentale che potrebbe portare a gravi conseguenze. Se la procedura secondo legge amministrativa è completamente esaurita, ma non ha prodotto il risultato che il contribuente sperava, egli può ricorrere alla corte costituzionale. Questa corte verifica che il rispetto della legge sulla quale si basa il giudizio è stato osservato così come rigorosamente osservate debbano essere le leggi che regolano l'amministrazione centrale.

In Germania la categoria equivalente a quella delle società di capitali italiane è rappresentata dalle c.d. *kapitalgesellschaften*, che comprendono a loro volta le seguenti tipologie: – *Aktiengesellschaft*, AG; – *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, GmbH; – *Kommanditgesellschaft auf Aktien*, KgaA.

Da un punto di vista fiscale, sono, in linea di massima, assimilabili alle *kapitalgesellschaften* alcune cooperative e compagnie di mutua assicurazione.

Sugli utili delle società di capitali tedesche gravano tre imposte: – l'impo-

sta federale sulle società (*Körperschaftsteuer*); – l'imposta locale sulle attività commerciali (*Gewerbeertragsteuer*); – l'imposta di solidarietà (*Solidaritätszuschlag*).

La *Gewerbeertragsteuer* è un'imposta applicata a livello di singoli *länder*, e sebbene non si tratti di una vera e propria imposta sugli utili, viene normalmente trattata come tale nei confronti internazionali. Gli elementi essenziali di questa imposta sono i seguenti: – un coefficiente scelto dai *länder*, da applicare alla base imponibile dell'imposta federale; un'aliquota, scelta a livello federale da applicare a tale coefficiente.

Va tenuto presente che l'imposta locale è deducibile sia dalla propria base imponibile che da quella dell'imposta federale sulle società. Non è invece deducibile dalla base imponibile della *Gewerbeertragsteuer* il 50% degli interessi passivi relativi a finanziamenti di durata superiore ad 1 anno.

Il sistema tedesco di imposizione personale sul reddito è caratterizzato da una progressività continua ottenuta attraverso l'applicazione di specifiche formule al reddito imponibile.

Diversamente da quanto accade in Italia, le coppie sposate sono tassate congiuntamente, attraverso l'applicazione del metodo dello "*splitting*" del reddito familiare: l'imposta personale è, cioè, calcolata applicando le formule previste soltanto alla metà del reddito imponibile e raddoppiando, successivamente, l'importo ottenuto.

Elementi comuni delle formule per il calcolo delle imposte sono la soglia di reddito esente, le aliquote minima e massima e la soglia di reddito a partire dal quale si applica l'aliquota massima (c.d. soglia massima); gli altri fattori dipendono dal reddito della persona fisica.

Si segnala una recentissima sentenza della Corte di Cassazione - Sezioni Unite del 17/01/2006 n.760 la cui massima dispone: "*Il regio decreto-legge 9 settembre 1983, n. 1676 (che ha dato esecuzione al trattato italo-germanico di collaborazione in materia fiscale, stabilendo criteri di collaborazione fra stati che sono oggi recepiti negli art. 5 e 6 del D.L.G 9 aprile 2003, n. 69, di attuazione della direttiva n. 2001/44/CE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti tributari) indica una precisa ripartizione di giurisdizione, affidando alle autorità del luogo in cui si è verificato il presupposto impositivo (nel caso di specie, tedesche) il compito di accertare la sussistenza (o meno) del debito tributario disciplinato dalla legge straniera. Spetta pertanto a queste autorità la competenza a pronunciarsi anche sull'eventuale prescrizione del debito, mentre compete all'autorità giudiziaria del luogo in cui si chiede la riscossione del credito il contenzioso ad essa afferente*". La sentenza in esame riflette su un punto molto controverso e di non immediata risoluzione perché interessa il tema del riparto della giurisdizione tra giudice

italiano e giudice straniero, ma anche quello, in ambito nazionale, tra il giudice tributario e le altre giurisdizioni. In merito al rapporto tra giurisdizione italiana e giurisdizione straniera, nel caso tracciato in sentenza si tratta di giurisdizione tedesca, emerge un quadro ben definito e illustrato dal R.D.L. 9 settembre 1983, n. 1676: alle autorità tedesche viene affidato il compito di accertare la sussistenza del debito tributario e a queste spetta la competenza a pronunciarsi sulla eventuale prescrizione del debito stesso. Alle autorità italiane spetterà accertare i crediti per imposte dovute in Italia e a quelle tedesche il compito di assicurare la riscossione in territorio germanico di questi crediti. L'autorità italiana, in seguito, procederà a notificare una cartella esattoriale in cui renderà edotto il contribuente sul fatto che l'Amministrazione italiana procede alla riscossione di un debito tributario nell'interesse e per conto della Amministrazione tedesca. Si tratta pur sempre di un atto amministrativo e come tale soggetto a motivi di impugnazione per vizi suoi propri ma allora proprio perché viene emesso da un'autorità italiana sarà impugnabile davanti al giudice italiano, con riferimento precipuo all'ambito della giurisdizione così come delineato dall'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448, che attribuisce alle commissioni tributarie giurisdizione in merito ai "tributi di ogni genere e specie comunque denominati" secondo la nuova formula introdotta dalla L. n. 248/2005. Pertanto anche se il caso di specie contempla una obbligazione sorta all'estero, questa è stata comunque recepita dalla nostra legge e riconosciuta come obbligo tributario: la giurisdizione spetta, pertanto, al giudice tributario italiano.

Gran Bretagna: Il sistema fiscale britannico applica varie imposizioni fiscali su tutti i redditi prodotti nel Regno Unito e sulle entrate di cittadini britannici provenienti dall'estero. Chiunque sia fisicamente presente in Gran Bretagna per un periodo di sei mesi o più in qualsivoglia anno fiscale è considerato residente a fini fiscali. Ma si possono pagare le tasse anche in altre circostanze. Qualsiasi forma di reddito da occupazione nel Regno Unito può essere soggetta al pagamento di imposte, sia nel Regno Unito che nel paese di provenienza. Ciò dipende tuttavia da talune condizioni, per esempio lunghezza del periodo di tempo trascorso all'estero, circostanze dell'occupazione. Per ovviare a tale aspetto, tutti i paesi dell'UE hanno stipulato accordi reciproci in materia di doppia imposizione fiscale per evitare di dover pagare le tasse due volte per lo stesso reddito. La tassa sul reddito viene percepita sul salario, su gratifiche, su altre forme di entrate nel Regno Unito (profitti, affitti, dividendi, rendite e pensioni), uso dell'automobile, assicurazione malattia/vita a carico del datore di lavoro ecc. A seconda delle indennità, la tassa sul reddito è dell'ordine del 20%, 25% o 40%. In generale, se si risiede nel Regno Unito lo

Stato preleva imposte sul reddito e sulle plusvalenze di capitale a livello mondiale. Il reddito imponibile è calcolato su base annuale. L'esercizio fiscale va dal 6 aprile al 5 aprile dell'anno successivo. Sono tassati solo i redditi superiori ad un ammontare minimo, che può essere elevato tenendo conto di fattori quali l'età e lo stato civile del contribuente. Anche le plusvalenze di capitale sono calcolate su base annuale e sono tassabili solo se superano un certo importo. Chi risiede nel Regno Unito è tenuto a dichiarare tutti i suoi redditi imponibili alle autorità tributarie. Tutte le informazioni relative ai contribuenti sono gestite dagli uffici locali delle imposte. La maggior parte dei contribuenti del Regno Unito pagano le imposte in base ad un sistema denominato "Pay as you Earn" (PAYE). Per tutti coloro che devono presentare tale dichiarazione il Regno Unito ha introdotto un nuovo sistema di valutazione fiscale noto come "autocertificazione". Secondo tale sistema il contribuente fornisce tutti i dettagli sul proprio reddito da lavoro e da capitale nella dichiarazione dei redditi e, successivamente, in base a questi dati viene determinato l'importo dell'imposta da pagare fatti salvi eventuali controlli ulteriori. Attraverso la PAYE, il datore di lavoro trattiene una percentuale del salario settimanale o mensile e la versa alle autorità fiscali. La maggior parte delle persone il cui contributo fiscale viene prelevato con questo sistema non deve compilare la dichiarazione del reddito. L'imposta dovuta può essere calcolata dalle autorità tributarie o dal contribuente stesso. L'imposta societaria viene fatta pagare sui profitti e i guadagni tassabili delle società a responsabilità limitata. I tassi di imposta si riferiscono ai profitti tra il 1° aprile di un anno e il 31 marzo dell'anno successivo. Una società i cui risultati contabili non abbiano una scadenza di fine-anno il 31 di marzo non rientrerà nei limiti di tempo dell'anno di tassazione. I profitti sono ripartiti tra gli anni fiscali in cui vengono guadagnati in base al periodo di tempo e sono tassati in base alla quota di imposta in quell'anno fiscale. Il tasso d'inizio per l'imposta societaria nel Regno Unito è del 10%, ed è considerato estremamente basso in confronto a varie altre nazioni europee. La tassa di bollo è una tassa sui documenti ufficiali, non sulle operazioni. I dazi principali si basano sul valore dell'articolo che viene trasferito. L'esempio più adatto è quello della vendita, trasferimento o divisione dei terreni. La tassa si applica anche a premi di affitto e una versione speciale di tassa di bollo si applica ad operazioni azionarie. L'ufficio inglese delle tasse amministra la maggior parte delle tasse. La "VAT", la corrispondente IVA italiana, è un'eccezione ed è sotto il controllo dell'ufficio doganale e daziario reale. È una tassa sulle vendite e si applica a beni e servizi. Il tasso principale è del 17.5% ed è rimasto invariato per diversi anni. Un'attività commerciale deve essere registrata per la "VAT" quando il suo giro d'affari annuale supera le 54,000 lire sterline, ma un'attività può essere registrata

volontariamente anche al di sotto di questo limite. Il “bilancio preventivo” annuale viene fatto dal Cancelliere dello Scacchiere davanti al parlamento, solitamente a marzo, ogni anno. Il bilancio stabilisce i tassi fiscali da applicare, gli abbuoni fiscali e i cambiamenti da apportare al funzionamento del sistema fiscale. L'anno fiscale va dal 6 aprile di un anno al 5 aprile dell'anno successivo. L'imposta sul reddito è applicata agli individui ed è una tassa sulle entrate totali dall'impiego, i profitti commerciali, i risparmi e gli investimenti. La tassa sulle plusvalenze è una tassa sui profitti o guadagni fatti nel comprare o vendere attività come titoli, azioni, antichità e proprietà. Si applica a individui e società, sebbene esistano norme diverse a seconda che si tratti di un individuo o di una società a responsabilità limitata. Per la tassa di successione lo scopo di questa imposta è tassare gli averi quando vengono trasferiti da una persona ad un'altra. Il caso più comune è alla morte, ma può anche essere applicata a doni fatti in vita. È una tassa insolita, in quanto è cumulativa durante tutta la vita di una persona. Esistono due tipi di quote per questa tassa: una per il passaggio in vita e l'altra per il passaggio alla morte. Per le imposte dirette sono previste speciali commissioni indipendenti composte da soggetti nominati dal Lord Cancelliere tra soggetti pratici di tributi ed avvocati lasciando così il contribuente di decidere se rivolgersi all'una o all'altra commissione. Per l'IVA (VAT) è previsto uno specifico tribunale. Contro le decisioni di questi organi è previsto un ricorso ad una “high court”, un appello alla “court of appeal” e quindi alla “House of Lords”.

Grecia: Il ricorso può essere proposto dopo che sia fallito il tentativo di bonario componimento con l'ufficio alla corte amministrativa di seconda istanza e finalmente al consiglio di stato competente per tutte le controversie di natura amministrativa. La valutazione dell'anno d'imposta per i diversi contribuenti è l'anno civile. Le dichiarazioni dei redditi dello stipendio così come il trattamento pensionistico, devono essere presentate nel periodo compreso tra il 4 maggio e il 1 giugno dell'anno che segue quello in cui il reddito è stato prodotto: la data esatta dipende dall'ultima cifra di diversi numeri di matricola d'imposta del contribuente. Altri soggetti devono archiviare le loro dichiarazioni dei redditi fra il 1 e il 15 marzo durante l'anno di valutazione secondo l'ultima cifra del loro numero di matricola specifico di imposta. Se la parte di reddito totale è derivata da un'attività di natura commerciale, per la quale era richiesta la tenuta dei libri “double entry” e il loro esercizio finanziario si è concluso in novembre o in dicembre, allora la data è più tarda ed è compresa fra il 16 e il 30 aprile. Tutti i soggetti che percepiscono reddito, devono dichiararlo all'interno della loro dichiarazione e possono dedurre tutte le spese permissibili compresi i permessi personali e le tasse ritenute alla

fonte. Gli individui che percepiscono un guadagno di 6000 euro non sono tenuti a presentare la dichiarazione. Le amministrazioni fiscali per il calcolo del reddito vanno a considerare diversi elementi: l'acquisizione di case, l'affitto ritenuto o reale, le spese di manutenzione dell'automobile. Se il reddito così ottenuto non supera il reddito dichiarato dal contribuente del 20%, le amministrazioni fiscali devono accettare come reddito finale, l'importo dichiarato dal contribuente. Il contribuente può mettere in discussione quanto è stato disposto dall'ufficio impositore se può fornire la prova che il suo "spending" deriva da altre fonti "non taxable".

Irlanda: L'ufficio non può riesaminare gli atti ma il reclamo deve essere indirizzato ad una speciale commissione composta da funzionari a tempo pieno nominati dal Ministero delle Finanze. La Commissione può ridurre, confermare, o aumentare l'accertato. La decisione può essere riesaminata da un giudice della corte circoscrizionale quindi da una alta corte e quindi dalla corte suprema per motivi di diritto. Così come accadeva in Italia fino al 1972 quando le vecchie Commissioni tributarie italiane rintracciata una materia imponibile superiore a quella accertata dall'ufficio e documentata negli atti del processo potevano rinviare l'avviso di accertamento perché l'ufficio tributario ne producesse uno nuovo. L'Irlanda risponde ad un sistema fiscale di "auto tassazione". Gli ispettori pubblicano i modelli della dichiarazione che i contribuenti dovranno presentare entro il 31 ottobre che segue la conclusione dell'anno relativo di imposta. Saranno specificati al suo interno i dettagli completi del reddito, dei guadagni, e dei reclami per rilievo così come tutto il capitale fisso acquisito durante l'anno di imposta. Sulle informazioni fornite dal contribuente, l'ispettore può effettuare tutte le inchieste necessarie per convincersi dell'esattezza dei dati forniti dal contribuente. Anche le istituzioni finanziarie e gli agenti che curano gli interessi dei contribuenti sono tenuti sotto controllo e devono segnalare l'eventuale apertura di conti bancari stranieri. Per le persone che intendano operare nel commercio, l'apertura di un esercizio commerciale è subordinata al fatto che il richiedente abbia aderito ai suoi obblighi di imposta. Un ufficio criminale speciale dei beni è stato creato nel 1996, composto dai funzionari dei commissari del reddito, dal "Gardia Siochana" (polizia irlandese) e dal reparto di benessere sociale. Compito dell'ufficio è quello di identificare i beni criminali provenienti da attività illecite e di darne immediatamente notizia all'ufficiale competente.

Lussemburgo: L'ordinamento statale del Lussemburgo prevede che l'organo chiamato a svolgere funzioni consultive in materia legislativa e amministrativa sia il Consiglio di Stato e ad esso viene affidata la risoluzione di tut-

te le controversie di carattere burocratico mentre altri organi di rilievo costituzionale (Consiglio economico e sociale, Consiglio nazionale per gli stranieri e Camere professionali) sono chiamati periodicamente a esprimere pareri su progetti specifici di legge. L'organizzazione della giustizia è di tipo verticistico e l'organigramma è strutturato secondo una ripartizione di indirizzo. In particolare nella posizione apicale dell'ordinamento giudiziario figura la Corte Costituzionale che decide sulla conformità delle leggi al dettato costituzionale con la sola eccezione per quelle di approvazione dei trattati internazionali. Gli organi giudiziari sono invece rappresentati, in ordine di importanza, dalla Corte superiore di giustizia, suddivisa in Corte di Cassazione, Corte d'Appello e ufficio del pubblico ministero, dai tribunali circoscrizionali competenti in materia civile e commerciale, dai giudici di pace (tre con sede in Lussemburgo, Esch sur Alzette e Diekirch) e competenti a deliberare su tutte le controversie non superiori a 750 euro in prima istanza e a 10mila euro in appello. Seguono poi il Consiglio arbitrale e il Consiglio superiore di previdenza sociale che giudicano, rispettivamente in prima istanza e in appello, in materia giuslavoristica. Gli organi amministrativi sono invece rappresentati dal Tribunale amministrativo e dalla Corte amministrativa. Il primo delibera innanzitutto su questioni che riguardano gli interessi privati relativamente alle decisioni amministrative che, per legge o regolamento, non prevedono altro tipo di ricorso ed è competente anche in materia di controversie relative alle imposte dirette e alle tasse comunali. Le decisioni del Tribunale amministrativo sono impugnabili dinanzi alla Corte amministrativa che è giudice di secondo grado anche per le decisioni in materia regolamentare. L'accertamento relativo alle imposte che il contribuente è tenuto a pagare può essere impugnato nel termine di tre mesi dinanzi al tribunale amministrativo e quindi dinanzi alla corte amministrativa. Se nessuna decisione viene presa entro 6 mesi dopo che il reclamo è stato archiviato, il contribuente può inoltrare il suo reclamo davanti alla corte amministrativa. Contro quest'ultima decisione è ammesso l'appello alla Corte d'Appello amministrativa.. Per quanto riguarda il termine di presentazione delle dichiarazioni annuali di reddito si sottolinea che in caso di cambiamento di residenza produce l'effetto di spaccare l'anno civile in due esercizi fiscali: un primo esercizio inerente alla responsabilità limitata d'imposta e un secondo sulla responsabilità illimitata: queste due parti sono tassate esclusivamente in modo che il reddito che appartiene ad ogni parte può trarre beneficio della tassa che si applica ai redditi bassi. Se al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi il contribuente fornisce la prova che il reddito che ha ricevuto mentre risiedeva all'estero è stato più basso della media di quanto percepiva in Lussemburgo, la tassa ritenuta eccedente viene rimborsata.

Olanda: Il contribuente non soddisfatto dell'esito della domanda di revisione dell'accertamento può ricorrere alla corte dei reclami e quindi alla suprema corte (Hoge Raad): non esiste un vero giudice tributario. Dopo la chiusura delle indagini, la Corte d'Appello deve rendere la relativa decisione scritta in 6 settimane. In circostanze straordinarie, questo periodo è prorogato di altre 6 settimane. La corte d'appello può anche rendere un'adecisione orale a seguito dell'udienza.

Portogallo: Il ricorso può essere proposto alla Tax Court di prima istanza, quindi alla corte amministrativa centrale ed infine alla suprema corte amministrativa: in questo stato sono presenti tre gradi di amministrazione della giustizia. Gli eventuali appelli proposti hanno l'obiettivo di ottenere una sentenza che renda invalide le decisioni amministrative o di impedirne l'applicazione.

Spagna: Il ricorso è esaminato da un corpo giudiziario amministrativo specializzato e diviso in corte regionale, nazionale e suprema, con la possibilità di ricorrere al Tribunale Costituzionale: la Spagna presenta una struttura di contenzioso fiscale simile a quella italiana. Vigè la regola generale che preclude al contribuente la possibilità di usufruire della fase giudiziaria non prima che la fase amministrativa relativa alla proposizione dell'appello sia esaurita.²³ Il contribuente dovrà presentare la propria dichiarazione dei redditi e nel caso in cui l'ispettore d'imposta riscontri delle anomalie, egli può presentare dola documentazione necessaria per integrarla o correggerla. Il governo spagnolo negli ultimi mesi ha annunciato una serie di riforme che rappresentano il primo passo verso la realizzazione di una più ampia riforma fiscale. Innanzitutto è prevista la riduzione dell'aliquota d'imposta sul reddito societario di un punto per ogni anno. Allo stesso modo, l'aliquota attuale del 30% prevista per le piccole e medie imprese verrà ridotta al 25%. Secondo il progetto di riforma, i dividendi, gli interessi e i "capital gains" realizzati da soggetti non residenti saranno tassati con l'aliquota del 18%.

Per quanto riguarda le stabili organizzazioni di società non residenti, la "branch profit tax", l'imposta che colpisce il reddito rimesso dalla stabile organizzazione spagnola alla società madre non residente, verrà incrementata dal 15% attuale al 18%. Tale imposta non troverà applicazione quando la società madre è residente in uno stato membro dell'Unione Europea o in uno Stato con il quale la Spagna ha concluso una convenzione contro le doppie

²³ C. PALAO TABOADA, *Il processo tributario in Spagna*, Riv. dir. trib. int, 2005, 21.

imposizioni. Il governo spagnolo prevede inoltre di introdurre alcune misure dirette a contrastare l'elusione fiscale: se vi è una società localizzata in un paradiso fiscale, sarà considerata residente in Spagna se qui possiede la maggior parte dei suoi beni o svolge la sua attività. I soggetti residenti in stati che non hanno attuato con la Spagna uno scambio di informazioni effettivo, saranno tenuti a nominare un rappresentante fiscale in Spagna nell'ipotesi in cui si trovino ad essere titolari di beni nel territorio spagnolo. In tal modo l'Amministrazione della finanziaria potrà controllare gli atti di disposizione del bene e del reddito derivante da tali operazioni.

Svezia: È previsto un ricorso alla Corte regionale amministrativa, alla Corte amministrativa di appello e quindi alla suprema corte amministrativa: si tratta di un processo di carattere squisitamente amministrativo. La valutazione sul reddito imponibile degli individui viene effettuata attraverso la presentazione di una dichiarazione dei redditi che viene presentata all'ufficio di imposta del distretto di appartenenza. L'eventuale omissione di questo obbligo, farà sollevare un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria che è tenuta a richiedere tramite i funzionari d'imposta, le informazioni supplementari al contribuente. L'esito dei controlli sarà suscettibile di cambiamenti su istanza del contribuente nel termine di 5 anni e in caso di pronuncia sfavorevole, tale termine sarà ridotto ad un anno.

Svizzera: La tassazione del reddito dei contribuenti avviene sulla base di una dichiarazione d'imposta. L'Amministrazione finanziaria provvede a spedire al contribuente un Modello sul quale l'interessato dovrà indicare tutte le proprie possidenze e i costi sostenuti per conseguire il reddito e restituirlo entro trenta giorni dal ricevimento. La dichiarazione viene elaborata ed effettuata d'ufficio con la liquidazione dell'imposta da versare. In presenza di dati non veritieri, il soggetto passivo viene sottoposto a ispezione e potrà essere accertato sulla base del potere di apprezzamento discrezionale dell'Amministrazione. L'atto di tassazione (il corrispondente dell'avviso di accertamento) viene intimato per iscritto. Contro di esso è ammesso reclamo entro i termini ivi indicati. I reclami variano in relazione alle singole normative cantonali. In genere è prevista una commissione cantonale quale giudice unico per le tasse comunali e cantonali. Per le altre tasse è previsto un appello alla corte federale: questo processo ha il vantaggio di avere i giudici più vicini ai cantoni. Il sistema tributario elvetico riflette la forma federalista dello Stato (Confederazione), nel cui ambito il prelievo fiscale è attuato dallo Stato, dai Cantoni e dai Comuni. La Confederazione e il Cantone possono riscuotere imposte dello stesso genere, nello stesso periodo temporale e in capo allo stesso soggetto

passivo. Infatti tra Confederazione e Cantone non vige il divieto di doppia imposizione mentre tale divieto opera per evitare la doppia imposizione intercantonale. Nell'ambito della potestà impositiva, la Confederazione riscuote soltanto le imposte previste dalla Costituzione federale mentre i Cantoni possono liberamente scegliere le imposte da prelevare, tranne quelle espressamente vietate dalla Confederazione. Ne consegue che la pressione fiscale è difforme sul territorio statale e varia da Cantone a Cantone. Una particolarità del sistema fiscale svizzero è il fatto che, in gran parte dei casi, è il cittadino che si pronuncia, attraverso referendum obbligatori o facoltativi, sulla determinazione delle tariffe, delle aliquote e dei coefficienti d'imposta. Altra nota di rilievo è l'attuazione di un sistema di informazione fiscale sin dalla primissima infanzia. La Confederazione ha inserito la materia fiscale nell'ordinamento scolastico, come parte integrante dell'educazione civica. Le imposte si distinguono in federali, cantonali e comunali. Le imposte federali contengono tipologie di imposte dirette (imposte di reddito sull'utile, sulla sostanza e sul capitale) e imposte indirette (imposte sul consumo, sul possesso o sul dispendio). L'imposta federale sul reddito delle persone fisiche colpisce il reddito complessivo delle persone dimoranti in Svizzera. Per dimorante si intende una persona che svolga un'attività lucrativa nella Confederazione per almeno 30 giorni all'anno o che risieda in Svizzera per almeno 90 giorni annui. Dal reddito complessivo lordo vengono dedotte le spese occorse per il suo conseguimento e altre deduzioni generali (contributi, interessi passivi). L'aliquota legale massima, fissata dalla Costituzione, è pari all'11,5%.

L'imposta sull'utile delle persone giuridiche è applicata nella misura dell'8,5 per cento nei confronti delle società di capitali e delle cooperative. Le società di partecipazioni beneficiano di una riduzione dell'imposta consistente nel rapporto tra il ricavo netto della partecipazione e l'utile netto complessivo. Per tale ragione le holding con il 100 per cento di partecipazioni non pagano l'imposta sull'utile. Le associazioni, le fondazioni e le altre corporazioni scontano la suddetta imposta nella misura del 4,25 per cento.

L'imposta preventiva federale è un'imposta riscossa alla fonte sui redditi di capitale (interessi e dividendi) in misura corrispondente alle seguenti aliquote: 35 per cento sulle rendite vitalizie e sulle pensioni, 15 per cento sulle vincite delle lotterie svizzere e 8 per cento sulle prestazioni assicurative. Sono tributi federali anche la tassa sulle case da gioco e la tassa di esenzione dall'obbligo militare che viene assolta nella misura di 3 franchi ogni 100 franchi di reddito. Tra le imposte indirette la più nota è l'imposta sul valore aggiunto. Le fonti normative dell'Iva sono contenute nell'articolo 130 della Costituzione e nella legge federale del 2 settembre 1999. L'Iva è stata però introdotta nell'ordinamento federale dal 1° gennaio 1995. Il cambiamento della

disciplina (dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto) è consequenziale all'affermarsi dell'Iva negli Stati membri della Ue. L'imposta sul valore aggiunto è riscossa in ogni fase di produzione e distribuzione, sull'importazione di beni, sulle prestazioni di servizi effettuati in Svizzera e per la fornitura di servizi da imprese con sede all'estero. È soggetto all'imposta chiunque svolga una attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le forniture, le prestazioni di servizi e il consumo sul territorio elvetico (Svizzera e Liechtenstein) superino complessivamente 75mila franchi svizzeri annui. Sono inoltre soggetti coloro che ottengono da imprese estere prestazioni di servizi imponibili per più di 10mila franchi annui ovvero che sono soggetti all'obbligo di pagare il dazio a titolo di imposta sull'importazione di beni. Non sono invece soggetti all'imposta le imprese la cui cifra d'affari non supera 250 mila franchi; le società sportive che non perseguono uno scopo lucrativo e sono gestite a titolo onorifico, le istituzioni di utilità pubblica la cui cifra d'affari annua non supera 150mila franchi, nonché gli agricoltori che forniscono prodotti agricoli della propria azienda. La base di calcolo dell'Iva dovuta è costituita dalla controprestazione lorda convenuta. Il contribuente può dedurre l'imposta che grava sugli acquisti di beni, sull'acquisizione di servizi e anche sulle importazioni di beni: la c.d. "*deduzione dell'imposta precedente*" evita un cumulo di imposta. L'imposta grava sul consumatore finale e può essere inclusa nel prezzo di vendita o esposta in fattura con importo separato. L'imposta non è dovuta sia in caso di operazioni esenti che in caso di operazioni escluse. La differenza esiste tuttavia nel diritto alla detrazione dell'imposta a monte. Il diritto è riconosciuto unicamente per l'acquisto di beni e prestazioni di servizi utilizzati per operazioni esenti dall'imposta (cd. esenzione propria). Nel caso di beni o prestazione di servizi diretti al conseguimento di volumi di affari esclusi dall'imposta, non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente (cd. esenzione impropria). Sono operazioni esenti le forniture per l'esportazione, i trasporti oltre confine, le prestazioni rese a destinatari con sede sociale o domicilio all'estero. Tra le operazioni escluse figurano le prestazioni sanitarie pubbliche, la previdenza e la sicurezza sociale, le prestazioni di educazione, insegnamento e assistenza all'infanzia e alla gioventù, le operazioni del traffico monetario e dei capitali (eccetto le gestioni patrimoniali e le operazioni di incasso), la locazione di immobili, la vendita di immobili, le prestazioni assicurative. Per ciò che concerne le aliquote si osserva che esse sono di tre tipi: normale (7,6 per cento), speciale (3,6 per cento), ridotta (2,4 per cento). L'Amministrazione federale accorda ai contribuenti con requisito di cifra d'affari annua fino a 3 milioni di franchi e un debito fiscale massimo di 60mila franchi annui, la possibilità di procedere a

un rendiconto semplificato. Il debito fiscale è l'imposta effettivamente dovuta al Fisco e si ottiene moltiplicando la cifra d'affari per l'aliquota della corrispondente attività. Ad esempio un architetto lo calcolerà con l'aliquota della sua categoria (6 per cento) ma nella fattura al contribuente finale l'Iva sarà invece esposta nella misura del 7,6 per cento (aliquota dell'Iva normale sulle transazioni). Il contribuente finale pertanto è soggetto alle aliquote stabilite in ragione della tipologia della prestazione, mentre il soggetto passivo che deve rendicontare, invece, è soggetto all'aliquota della sua categoria. La riscossione dell'imposta generata da operazioni interne è di competenza dell'Amministrazione federale delle Finanze, mentre l'imposta dovuta sulle importazioni è di competenza dell'Amministrazione delle dogane. Secondo le vigenti leggi costituzionali federali, una quota del gettito è destinata a finalità sociali: alla Avs (pensioni), al finanziamento delle grandi strutture ferroviarie, dell'assicurazione contro le malattie e al sovvenzionamento delle classi sociali meno abbienti.

La tassa di bollo si applica, invece, sui titoli in emissione con aliquote variabili dallo 0,6 per cento all'1,2 per cento, e sui titoli in negoziazione con aliquote variabili dall'1,5 al 3 per cento. Altri tributi indiretti sono la tassa sui premi di assicurazione (5 per cento) e le imposte sui consumi di tabacco, birra, oli minerali, autoveicoli, bevande. Vigono inoltre dazi e tributi doganali. La normativa fiscale prevede un regime di tassazione agevolata per merci provenienti da Paesi con rapporti commerciali privilegiati.

* * *

Dall'esame delle problematiche istituzionali e fiscali della U.E. emerge che tutt'ora sussiste tuttora un frazionamento del sistema fiscale europeo al quale non ha certo favorito l'unificazione il progressivo ingresso di nuovi stati con sistemi e tradizioni tributarie proprie. Anche i sistemi processuali tributari fiscali subiscono analoga sorte, ma con una tendenza nel vedere gran parte delle controversie tributarie trovare soluzione in sede procedimentale e poi processuale amministrativa. Si deve sottolineare, quindi, il rischio che, in un possibile futuro, il sistema processuale tributario europeo si configuri nella giurisdizione "amministrativa", con una soppressione dei giudici fiscali "veri", quali giudici di una giurisdizione tributaria speciale, come si è ora delineata in Italia.

È, quindi, opportuno uno sforzo, volto ad affermare l'importanza della funzione svolta da un giudice speciale tributario, nell'ambito del *giusto processo*, che passa necessariamente attraverso una maggiore professionalità dei componenti. L'osmosi di figure specifiche di alcuni stati in altri è già avve-

nuta con il Garante del contribuente²⁴ e, quindi, nulla esclude che l'attesa di una migliore tutela giurisdizionale non comporti l'istituzione di un giudice speciale tributario anche nel resto dei paesi dell'Europa.

Concludendo l'aspirazione ad un omogeneo trattamento fiscale per i contribuenti sembra svilupparsi timidamente per quanto riguarda i tributi ed in primis per l'IVA e per i profili doganali. Le tutele processuali non sembrano invece essere al centro di una pressante attenzione da parte dei differenti legislatori, i quali pur riconoscendo il principio del giusto processo riducono la portata del principio ancora nell'interno delle soppresse barriere doganali (*lex loci*).

²⁴ F. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, Riv. Dir. Trib., 2000, 1037.

**La trattazione della controversia
innanzi alle Commissioni tributarie
tra istanze garantiste e battaglie di retroguardia**

GIUSEPPE MARIA CIPOLLA

Ordinario di Diritto Tributario - Università degli Studi di Cassino

1. L'art. 33, comma 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dispone – come è noto – che “la controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2”.

La disposizione trascritta – come pure è noto – è stata emessa in conformità alla scelta operata dall'art. 30, comma 1, lett. g) della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413 di articolare il processo tributario in due riti alternativi di cui quello in camera di consiglio rappresenta la regola, e quello in pubblica udienza l'eccezione.

La legittimità costituzionale di tale regime processuale è stata riconosciuta dalla Consulta con la risalente sentenza 23 aprile 1998, n. 141.

A distanza di oltre dieci anni da tale sentenza forse sarebbe opportuno ripensare le conclusioni cui la Corte costituzionale è pervenuta per riformare in parte qua il d.lgs. n. 546/92 o, quanto meno, per dichiarare l'illegittimità costituzionale di tale disposizione.

2. Gli argomenti addotti dalla Corte nel richiamato precedente sono sostanzialmente quattro:

- la natura documentale del processo tributario “sia sotto l'aspetto probatorio, che difensivo”;
- l'essere assicurata la pubblicità del giudizio, pur nei casi in cui la trattazione è avvenuta in camera di consiglio, “dalla pubblicità degli atti depositati nel fascicolo di causa” (come tali “accessibili a chiunque vi abbia interesse”) e dalla “pubblicità della decisione che deve essere motivata nell'osservanza del canone di congruità argomentativa”;
- l'“interesse generale ad un più rapido funzionamento del processo”, “interesse che assume particolare rilievo per il processo tributario, gravato da un contenzioso di dimensioni particolarmente ingenti e caratterizzato da tempi di decisione egualmente abnormi”;
- la possibilità concessa alle parti di essere comunque sentite dal collegio ogni qualvolta presentino un'apposita istanza.

Tali argomenti non giustificano, a nostro avviso, le conclusioni cui la Consulta è pervenuta. Ciò per le seguenti ragioni.

2.1. Quanto al primo, l'asserita natura documentale del processo tributario si risolve – a ben vedere – in una petizione di principio. Così argomentando, infatti, la Consulta confonde la causa con l'effetto. È agevole obiettare che il processo tributario è documentale perché la legge condiziona la pubblicità dell'udienza ad un'istanza di parte, per un verso, e perché ancora la legge vieta la prova testimoniale, per l'altro.¹

Tale assunto, inoltre, è infondato. Anche in un processo – come quello amministrativo – dominato dal principio della scrittura,² la trattazione del ricorso è a regime orale; con la conseguenza che è nulla la sentenza emessa dal TAR senza che alle parti fosse stato comunicato l'avviso di fissazione dell'udienza e senza che, di conseguenza, le parti fossero state messe in condizione di prendere parte all'udienza.³

Né a diverse conclusioni, sempre con riguardo al processo amministrativo, si può pervenire argomentando dall'art. 23, comma 1 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 (c.d. legge TAR) il quale – come è noto – pone a carico delle parti l'onere di richiedere la discussione del ricorso. Tale disposizione, infatti, ha una *ratio* ben diversa da quella di subordinare la discussione orale ad un'apposita istanza di parte, quella evitare la perenzione del giudizio.

Nello stesso processo tributario, ancora, non mancano momenti di oralità. Le parti, infatti, hanno sempre il diritto di svolgere oralmente le proprie difese nei casi in cui sia chiesta la sospensione dell'esecuzione dell'atto impu-

¹ Un errore prospettico simile a quello stigmatizzato nel testo sarebbe stato successivamente commesso dalla Corte costituzionale nella sentenza 21 gennaio 2000, n. 18 con la quale è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4 d.lgs. n. 546/92 nella parte in cui non ammette nel processo tributario la prova testimoniale. In tale occasione, infatti, uno degli argomenti addotti dalla Corte per dichiarare infondata la questione è stata la "spiccata specificità" del processo tributario senza però chiarire la Corte cosa si nasconda dietro tale espressione. La tesi è stata stigmatizzata in dottrina, tra gli altri, da P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in Rass. trib., 2004, 26 ss. e da F. GALLO, *Il «giusto» processo tributario*, in AA.VV., *Il giusto processo*, Roma, 2003, 117 ss.

² Così, per tutti, V. CAIANIELLO, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, 463.

³ Cons. Stato, sez. IV, 8 novembre 2000, n. 5985, in Rep. Foro it., 2001, voce *Giustizia amministrativa*, n. 696 secondo cui "il precetto della comunicazione dell'avviso d'udienza ai procuratori costituiti in giudizio viene stabilito nell'interesse delle parti ed a tutela del loro diritto di difesa che si esplica anche con la partecipazione dei difensori all'udienza di trattazione. Il mancato invio dell'avviso di udienza configura un difetto di procedura, da cui consegue la nullità dell'udienza di discussione e di tutti i successivi atti processuali, ivi compresa la decisione finale, che risultino collegati con il medesimo avviso".

gnato (art. 47, comma 4 d.lgs. n. 546/92) oppure sia chiesta l'ottemperanza di un giudice tributario (art. 70, comma 7 d.lgs. n. 546/92). Ci si dovrebbe, quindi, interrogare sulla ragionevolezza della distinzione posta in via normativa tra il regime riservato alla trattazione delle istanze di sospensione e dei ricorsi per ottemperanza, da un lato, e quello previsto, invece, per la trattazione del merito, dall'altro.

2.2. La pubblicità del processo – e con questo passiamo ad esaminare la fondatezza del secondo argomento addotto dalla Consulta – non è garantita soltanto dalla pubblicità degli atti (la cui consultazione, contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte, non è affatto possibile al *quisque de populo* diversamente da quanto deve dirsi per il diritto dei terzi di assistere all'udienza) e dalla motivazione della sentenza, ma prima ancora dalla facoltà dei terzi – portatori di quella sovranità popolare in forza della quale la giustizia dev'essere amministrata ex art. 101, comma 1 cost. – di assistere al dibattimento.⁴ Solo nei casi in cui la tutela della *privacy* del contribuente dovesse prevalere sull'interesse pubblico alla pubblicità del dibattimento può essere ragionevole stabilire che l'udienza innanzi alle Commissioni tributarie debba tenersi a porte chiuse come nel caso della trattazione dell'istanza di sospensione cautelare o in quello di trattazione del ricorso per ottemperanza. In tali casi, però, è riconosciuto pur sempre al contribuente il diritto di svolgere oralmente le proprie difese innanzi al collegio.⁵

L'art. 6, par. 1 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) distingue il diritto di ogni persona ad “*un'equa e pubblica udienza*” (primo periodo) dal dovere per il giudice di rendere la sentenza “*pubblicamente*” (secondo periodo), confermando in tal modo che la pubblicità dell'udienza è un valore tutelato di per sé dalla Convenzione e che, nel contempo, la pubblicità assicurata *ex post* (come quella garantita, ex art. 6, par. 1 detto, dall'emissione della sentenza o quella, cui ha riguardo la Consulta nella sentenza n. 141/98, espressa dalla motivazione della decisione) non assorbe e non esaurisce quelle forme di pubblicità del processo da apprestare *ex ante* (come, appunto, la pubblicità dell'udienza). È evidente che il massimo della trasparenza di un processo si ottiene anche quando si assicuri a tutti (e non solo alle parti) la possibilità di

⁴ Facoltà – quella indicata nel testo – facilmente esercitabile potendo chiunque entrare in aula ed assistere all'udienza senza, per questo, dover dimostrare di avervi interesse.

⁵ Diversamente dalla camera di consiglio prevista per il rito ordinario dall'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92, infatti, la camera di consiglio prevista in sede cautelare ed in sede di ottemperanza deve tenersi sempre alla presenza delle parti (cfr., rispettivamente, l'art. 47, comma 4 e l'art. 70, commi 6 e 7 d.lgs. n. 546/92).

assistere all'udienza: la funzione della pubblicità si estrinseca nell'assicurare "il controllo del potere giudiziario da parte del pubblico per garantire il diritto ad un giusto processo".⁶ Subordinare la tutela di tale interesse alla presentazione di un'apposita istanza si traduce nell'introdurre nel nostro processo una regola capziosa di cui non v'è traccia nella Convenzione.

Né in contrario può validamente obbiettarsi che l'art. 6, par. 1 CEDU dispone che in casi eccezionali, individuati da questa stessa disposizione, l'udienza possa non essere pubblica. A ben vedere, tali eccezioni non solo sono tutte funzionali a tutelare interessi (ritenuti meritevoli di maggior tutela rispetto a quello della trasparenza del processo, come l'interesse della giustizia, della morale, dell'ordine pubblico, della sicurezza nazionale, dei minori o quello della protezione della vita privata delle parti in causa) che non possono essere utilmente richiamate per giustificare il regime del doppio rito previsto dall'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92, ma, per di più, *legittimano la compressione del diritto dei terzi a partecipare all'udienza, non già il diritto della parte del processo ad essere sentita dal giudice in contraddittorio con la controparte: una cosa è stabilire che la controversia sia trattata senza la presenza del pubblico, ma nel contraddittorio delle parti; altra e ben diversa cosa, invece, è stabilire che le parti non possano partecipare all'udienza se nessuna di esse abbia formalizzato la propria richiesta con "apposita istanza"*.⁷

2.3. Che la pubblica udienza, essendo subordinata ad un'apposita istanza

⁶ Così CEDU, 8 dicembre 1983, *Axen*, in Foro it., 1984, IV, 266.

⁷ La non comparabilità delle situazioni richiamate nel testo giustifica, a nostro avviso, la diversa soluzione che deve darsi alla questione della conformità a Costituzione di processi che si tengono sì a porte chiuse (come si tiene, in via ordinaria, il processo innanzi alle Commissioni tributarie in difetto di un'espressa richiesta di una delle parti di discutere la controversia), ma assicurano il pieno contraddittorio orale tra le parti (diversamente, invece, dal nostro processo). In tali altre ipotesi, infatti, essendo escluso dall'udienza soltanto il pubblico non viene leso il principio del contraddittorio, né tanto meno viene leso l'interesse ad ottenere una sentenza il più possibile giusta. Del tutto condivisibili sono, pertanto, le sentenze della Consulta che hanno in più occasioni riconosciuto la legittimità costituzionale di procedimenti giurisdizionali che non sono pubblici (nel senso che non ammettono il pubblico), ma che consentono comunque alle parti di svolgere oralmente le proprie difese: *ex multis*, Corte cost., 2 febbraio 1971, n. 12, in Giur. cost., 1971, 89, con nota di G. ZAGREBELSKY, *La sezione disciplinare del Consiglio superiore della magistratura come giudice a quo: possibili implicazioni* (sul procedimento disciplinare a carico dei magistrati); Corte cost., 13 maggio 1993, n. 235, *ivi*, 1993, 1718, con nota di A. PACE, *Procedimento giurisdizionale in materia disciplinare e deroga al principio di pubblicità* (sul procedimento disciplinare a carico dei giornalisti); Corte cost., 8 febbraio 1991, n. 69 e Corte cost., 9 maggio 2001, n. 115, rispettivamente, *ivi*, 1991, 496, e *ivi*, 2001, 917, con note di G. GARATI, *La Corte costituzionale promuove la struttura del «nuovo» rito abbreviato* e di M. ANNUNZIATA, *In tema di atti utilizzabili nel rito abbreviato* (sul giudizio penale abbreviato).

di parte, sia funzionale a tutelare il diritto di difesa della parte istante a fronte delle difese svolte da controparte è pacifico.

Si sbaglierebbe, però, se si confinasse il ruolo svolto dalla pubblica udienza entro tali limiti. La pubblica udienza è funzionale pure a verificare la corretta e completa acquisizione da parte del giudice dei fatti allegati in giudizio.

In uno Stato di diritto, tutela giurisdizionale e tecnica del processo sono le due facce della stessa medaglia. Servirsi del processo significa (pure) rispettare quelle regole che l'ordinamento appresta per lo svolgimento del processo, non ultima quella sulla ripartizione degli oneri probatori: a parte le decisioni di puro rito e quelle in cui viene risolta una questione di diritto, vince la parte che dimostra di avere ragione.⁸ Avere ragione, a sua volta, implicava che una parte convinca il giudice della fondatezza delle proprie argomentazioni. Per raggiungere tale risultato occorre – quanto meno ed a tacer d'altro – che il giudice legga (e capisca) le “carte processuali”. E ciò potrà essere massimamente assicurato prevedendo, a regime, che le parti possano interloquire almeno una volta con il giudice.

Limitando l'indagine al processo tributario, l'art. 34, comma 1 d.lgs. n. 546/92 modula lo svolgimento dell'udienza in due sotto-fasi: “*il relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia*”, e solo dopo la relazione “*il presidente ammette le parti presenti alla discussione*”. La circostanza che l'udienza sia unica non può giustificare in alcun modo la sovrapposizione delle due sotto-fasi fino al punto di eliminare la prima (come, purtroppo, si assiste non di rado nella prassi seguita dalle Commissioni tributarie).

La scansione dell'udienza pubblica in due momenti distinti – di cui il primo (sotto il profilo logico-giuridico e sotto quello temporale) consiste nella relazione del giudice ed il secondo, successivo al primo, nella discussione delle parti – non è espressione di un vuoto formalismo. Tutt'altro: l'esposizione dei fatti e delle questioni controverse deve avvenire in pubblica udienza non tanto e non solo per rendere edotti gli altri componenti del collegio dell'oggetto del processo sì da assicurare la collegialità della decisione ex art. 35, comma 1 d.lgs. n. 546/92 (che, se così fosse, la relazione potrebbe essere svolta in camera di consiglio prima ancora che le parti siano introdotte in aula), quanto per consentire alle parti di verificare se il relatore (vero *dominus* della causa) ha ben individuato il *thema decidendum*. In base alla relazione svolta dal giudice, le parti sono messe in condizione di comprendere se la *causa petendi*, il *petitum* e le eccezioni eventualmente proposte siano state correttamente individuate dal giudice.

⁸ Sia consentito rinviare sul punto al capitolo quinto del mio *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

L'esposizione dei fatti e delle questioni controverse da parte del relatore dovrebbe, dunque, essere finalizzata a scongiurare il rischio che la decisione della controversia (da assumere subito dopo la discussione in pubblica udienza in forza del c.d. principio di immediatezza dettato dall'art. 35, comma 1 d.lgs. n. 546/92) sia adottata in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (art. 112 c.p.c.) o che comunque sia emessa dal collegio fraintendendo le argomentazioni difensive svolte dalle parti: a scongiurare, in altri termini, il rischio che sia denegata giustizia.⁹

2.4. Ma non solo. La pubblicità dell'udienza serve pure a tutelare l'effettività del contraddittorio e l'attuazione di una piena giustizia tutte le volte in cui il giudice intenda battere la c.d. *terza via* rilevando d'ufficio una questione che nessuna delle parti aveva dedotto come quella di inammissibilità del ricorso (o dell'appello) per tardività, per irregolare costituzione del contraddittorio o, ancora, per difetto di giurisdizione.

Nel consacrare il principio del contraddittorio, l'art. 111, comma 2 cost. non pone limiti di alcun genere. La funzione dialettica del processo (di ogni processo, non escluso quindi quello tributario) va di conseguenza garantita non solo sulle questioni di merito rimesse all'iniziativa processuale delle parti, ma anche sulle questioni rilevabili d'ufficio dal giudice: l'essere il giudice soggetto terzo ed imparziale non esclude (ma anzi rafforza) l'esigenza di prevedere appositi meccanismi di *party control* sul suo operato come, appunto, quello di rendere il processo effettivamente partecipativo anche su tali questioni sì da realizzare, anche *in parte qua* e per un verso, una piena partecipazione dialettica delle parti all'amministrazione della giustizia e da evitare, per l'altro, l'emissione di una sentenza non giusta.

Con l'*arrêt* 24 gennaio 2000, n. 1,¹⁰ l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato ha enunciato il principio secondo cui "*il giudice amministrativo, prima di decidere una questione rilevata d'ufficio, deve indicarla alle parti, per consentirne la trattazione in attuazione del principio del contraddittorio*".¹¹ Con tale sentenza il Consiglio di Stato, discostandosi dalla propria precedente giurisprudenza,¹² giunge a riconoscere – per la prima volta, a quanto consta – la

⁹ Sembra scontato che la pubblicità dell'udienza può scongiurare il rischio paventato nel testo se e solo se la relazione orale della causa fosse effettivamente svolta e fosse nel contempo esauriente.

¹⁰ In Foro it., 2000, III, 305.

¹¹ In applicazione del principio di cui al testo, la stessa Adunanza, anziché dichiarare d'ufficio irricevibile l'appello, ha indicato in udienza la relativa questione ed ha assegnato alle parti un termine per presentare memorie.

¹² A ben diverse conclusioni, infatti, era pervenuta la giurisprudenza precedente: cfr., per tutte,

necessità di garantire il contraddittorio anche nella trattazione delle questioni rilevabili d'ufficio. Il richiamo al principio del contraddittorio è sintomatico del fatto che i giudici amministrativi abbiano inteso non solo che il giudice possa segnalare preventivamente alle parti le questioni rilevabili d'ufficio, ma che un'eventuale omissione determini un vizio della decisione.

Una questione analoga si pone nel processo civile con riguardo all'art. 183, comma 4 (già comma 3) c.p.c. secondo cui nell'udienza di trattazione il giudice "indica (*scilicet*, alle parti) le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione".

A tale questione la giurisprudenza non sempre ha fornito una risposta univoca sostenendo, ora, che "il potere del giudice di aprire il contraddittorio sulle questioni rilevabili di ufficio ai sensi dell'art. 183 c.p.c. non può essere inteso come obbligo di procedervi sempre e comunque, pena l'invalidità della sentenza",¹³ ora invece che "è nulla la sentenza che si fonda su una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta dal giudice al contraddittorio delle parti".¹⁴

Delle due tesi va sicuramente seguita la seconda. In tal senso depone, a nostro avviso, la duplice esigenza di assicurare la pienezza del contraddittorio nel rispetto del canone costituzionale del giusto processo, e di interpretare la norma nel senso di assegnare ad essa un contenuto precettivo.

Non sembrano poi esistere ragioni ostative all'applicabilità dell'art. 183, comma 4 c.p.c. al processo tributario in forza della norma generale di rinvio dettata dall'art. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/92. Tale decreto, infatti, pone a carico della parte resistente l'onere di proporre in sede di controdeduzioni le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio (art. 23, comma 3), ma nulla dispone in ordine alla rilevanza d'ufficio delle questioni da parte delle Commissioni tributarie. In forza del combinato disposto degli artt. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/92 e 183, comma 4 c.p.c., pertanto, anche le Commissioni tributarie dovrebbero indicare alle parti le questioni rilevabili d'ufficio ogni qual volta l'udienza sia pubblica: in difetto, la sentenza dovrebbe essere annullata dal giudice dell'impugnazione con consequenziale rimessione

Cons. Stato, sez. V, 15 luglio 1998, n. 1045, in Foro it., 1999, III, 486, sull'inammissibilità del ricorso per mancata produzione in giudizio della delibera che autorizzava il legale rappresentante dell'ente locale a stare in giudizio (nella specie, è significativo precisare che, nel caso in cui il giudice avesse rilevato d'ufficio la questione, la parte avrebbe potuto produrre il documento mancante ed evitare in tal modo la declaratoria di inammissibilità del proprio ricorso).

¹³ Cons. Stato, sez. V, 4 aprile 2002, n. 1877, in Ragiusan, 2002, fasc. 222, 49 (tale pronuncia si segnala per avere affrontato la questione dell'applicabilità dell'art. 183 c.p.c. al processo amministrativo).

¹⁴ Cass., sez. I, 21 novembre 2001, n. 14637, in Giur. it., 2002, 1363, con nota di Chiarloni.

degli atti al giudice di grado inferiore ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 546/92 se si tratta di pronuncia emessa dalla Commissione tributaria provinciale¹⁵ o ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c. se si tratta, invece, di pronuncia emessa dalla Commissione tributaria regionale.

Se si condividono le suesposte riflessioni, si deve pure riconoscere l'esigenza di sottrarre al giudice tributario il monopolio delle questioni rilevabili d'ufficio nel senso di obbligare sistematicamente le Commissioni tributarie a sollevare direttamente in udienza le questioni stesse in modo da consentire alle parti l'esplicazione delle difese. In tanto, però, ciò sarà possibile in quanto a regime la trattazione della controversia sia pubblica.

2.5. Con riguardo ancora all'ulteriore argomento addotto dalla Corte delle leggi nella sentenza n. 141 del 1998 (l'esigenza di assicurare la celerità del processo), non sembra che la pubblicità dell'udienza possa essere condizionata ad un dato contingente come quello del numero dei procedimenti pendenti. Se così fosse, vien da chiedersi come la Consulta risolverebbe la questione se le fosse riproposta oggi tenuto conto che gli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale e, soprattutto, del condono hanno di gran lunga deflazionato il carico di lavoro delle Commissioni tributarie.

Peraltro, nel processo amministrativo il cui carico di lavoro non è certamente inferiore a quello delle Commissioni tributarie la discussione del ricorso – lo si ribadisce – è sempre orale.

Sembra poi apodittico l'assunto secondo cui il processo tributario è "caratterizzato da tempi di decisione" "abnormi". Chi ha un minimo di dimestichezza con il giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, sa bene che i tempi della giustizia tributaria sono ben più veloci di quelli di altri sistemi processuali che prevedono invece, a regime, la discussione orale della causa. Valga, ancora, l'esempio del processo amministrativo, nonché quello del processo del lavoro.¹⁶

Sembra errato, da ultimo, porre un ferreo automatismo tra trattazione del ricorso in camera di consiglio e rapidità del giudizio. Indubbiamente, il rito in pubblica udienza richiede un maggior dispendio di tempo e di energie. È pur vero, però, che l'impossibilità per il giudice di interloquire con le parti potreb-

¹⁵ Sempreché – beninteso – si interpreti l'art. 59, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 546/92 in senso estensivo, sì da ricomprendere nella "irregolare costituzione del contraddittorio" anche l'ipotesi in esame.

¹⁶ Per l'assunto che grava sul giudice del lavoro l'obbligo di ammettere le parti alla discussione orale prima di pronunciare la sentenza v. Cass., sez. III, 26 maggio 2000, n. 6979, in Rep. Foro it., 2000, voce *Lavoro e previdenza (controversie)*, n. 228; *contra*, Cass., sez. lav., 12 novembre 1998, n. 11458, *ivi*, 1998, voce *cit.*, n. 359.

be costringere il collegio – sempreché le Commissioni fossero meno parche nell'utilizzare i poteri istruttori previsti dall'art. 7 d.lgs. n. 546/92 – ad emettere un'ordinanza istruttoria volta ad acquisire quei chiarimenti che, in ipotesi, avrebbe potuto direttamente ottenere in udienza. Come pure aveva a suo tempo sostenuto la Commissione tributaria regionale di Milano nelle ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale della questione che ne occupa,¹⁷ “*le parti potrebbero... dare un contributo alla definizione della controversia sia illustrando le loro argomentazioni, sia fornendo chiarimenti e precisazioni tali da evitare decisioni istruttorie, nel rispetto del principio di economicità del giudizio*”.

2.6. Quanto poi all'ultimo argomento addotto dalla Corte delle leggi, non è dubbio che a seguito della presentazione dell'istanza le Commissioni tributarie hanno l'obbligo di avvisare le parti costituite della discussione in pubblica udienza e di ammettere alla discussione le parti che si presentano il giorno dell'udienza. È pur vero però che, secondo una lettura sicuramente stigmatizzabile di recente dalla S.C.,¹⁸ l'eventuale presentazione dell'istanza prevista dall'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92 a cui non faccia seguito la fissazione dell'udienza pubblica non costituisce *error in procedendo* censurabile in cassazione per violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c..

2.7. Le perplessità sulla legittimità costituzionale dell'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92 sono destinate a rafforzarsi non appena si tenga presente la ben diversa soluzione offerta dalla Corte delle leggi con il precedente 16 febbraio 1989, n. 50. Con tale sentenza – come è noto – la Consulta aveva dichiarata fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39, comma 1 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 il quale, escludendo l'applicabilità al processo davanti alle (vecchie) Commissioni tributarie dell'art. 128 c.p.c., impediva sotto il previgente ordinamento la pubblicità delle udienze. A tali conclusioni era pervenuta in quell'occasione la Corte sostenendo che la pubblicità dell'udienza riceve a livello costituzionale una doppia tutela: da un lato, dall'art. 101, comma 1 cost. in base al quale l'amministrazione della giustizia trova fondamento nella sovranità popolare;¹⁹ dall'altro, dall'art. 53, comma 1 cost.

¹⁷ Si tratta delle ordinanze emesse il 16 e 22 ottobre 1996 ed il 26 novembre 1996, iscritte ai nn. da 257 e 262, 271 e 272 e da 581 a 584 del registro ordinanze 1997 e pubblicate nella Gazzetta ufficiale della Repubblica nn. 21 e 38 del 1997.

¹⁸ Il riferimento è a Cass., sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2948, in *Rassegna tributaria*, 2006, 2090. In termini critici su tale precedente rinvio al mio *Reirements giurisprudenziali e profili di illegittimità costituzionale nel doppio rito di trattazione del processo tributario*, ivi, 2095 ss.

¹⁹ Così argomentando, pertanto, la Corte delle leggi aveva fatto proprio la tesi già sostenuta dalla CEDU (retro, nota 6) secondo cui la trasparenza del processo è strumentale ad assicurare il controllo del pubblico (e, quindi, del popolo) sull'operato del giudice.

in base al quale l'imposizione tributaria "è soggetta al canone della trasparenza, i cui effetti riguardano anche la generalità dei cittadini, nonché ai principi di universalità ed eguaglianza, onde la posizione del contribuente non è esclusivamente personale e non è tutelabile con il segreto".

Cheché abbia successivamente sostenuto la Consulta nella sentenza n. 141/98 sull'esigenza di trasparenza del processo,²⁰ ci sembra che i valori tutelati dagli artt. 101, comma 1 e 53, comma 1 cost.²¹ avrebbero dovuto indurre il legislatore delegante del 1991 a tenere ferma la regola della pubblicità dell'udienza anziché introdurre un doppio rito di cui ben si sarebbe potuto fare a meno.

Del resto, proprio le richiamate disposizioni costituzionali non lasciano dubbio alcuna sulla natura pubblica dell'interesse alla trasparenza del processo in quanto strumentale a tutelare i valori detti. E la tutela di un interesse pubblico non può certamente essere rimessa ad una scelta (discrezionale) di una delle parti.²²

²⁰ Il secondo degli argomenti indicati dalla Corte costituzionale per riconoscere la legittimità costituzionale dell'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92, infatti, è stato da essa addotto in risposta (recte vien da dire, in un tentativo di risposta) a quanto dalla Consulta stessa sostenuto nel precedente n. 50/89.

²¹ La lettura dell'art. 53, comma 1 cost. fornita dalla sentenza n. 50/89 costituisce uno dei rari casi in cui la Consulta ha riconosciuto nel principio di capacità contributiva il parametro per sindacare la legittimità costituzionale (non solo di norme sostanziali, ma anche) di norme procedurali.

²² Per un analogo ordine di considerazioni v. M. CANTILLO, *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, in *Rass. trib.*, 1998, 648 e F. TESAURO, *Il giusto processo tributario*, ivi, 2006, 55.

**Elusione fiscale, evasione fiscale, abuso di diritto,
fra legislazione dello Stato e normativa comunitaria.
Cenni di giurisprudenza della Cassazione¹**

DOTT. MARIO CICALA
Consigliere della Corte di Cassazione

1. Il regime fiscale degli atti elusivi: l'impostazione giurisprudenziale degli anni 2000-2002

In passato – ed ancor oggi – è accaduto ed accade che i cittadini concorrono a spese pubbliche, finanziaio spese di pubblico interesse senza esser spinti da alcun obbligo giuridico, per spirito di filantropia, per solidarietà verso lo Stato, magari anche per vanità.

Accade però almeno altrettanto sovente che altri cittadini (o magari gli stessi che si rivelano generosi nelle iniziative sociali spontanee) si mostrino insofferenti del peso fiscale, e tentino di sfuggirvi.

L' art. 53 della Costituzione recita:” tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, e perciò il sistema fiscale tende a coinvolgere “tutti” coloro che entrano in rapporto con l'ordinamento italiano, persone fisiche e giuridiche, cittadini e stranieri.

Ma una gran parte degli obbligati si atteggia ed opera per ridurre il carico fiscale individuale, sia con lo strumento illecito dell'evasione, dell'occultamento, sia con lo strumento – in sé non illecito – della elusione, atteggiando la propria vita, i propri affari, la propria condotta in modo da ridurre il carico fiscale.

La elusione in sé non è connotabile negativamente, anzi in certi casi è voluta, è incoraggiata dallo Stato per fini sociali.

Un esempio banale: l'alta tassazione su alcuni beni (come i tabacchi) ha anche lo scopo di ridurre il consumo e quindi l'obbiettivo politico (almeno a quanto dichiarato) della tassazione sul tabacco è che l'imposta non renda nulla, che la tassa sia elusa attraverso il mancato consumo della sostanza nociva.

Il nostro tema non riguarda dunque la elusione fiscale in sé; che nella stragrande maggioranza dei casi non viene ostacolato dall'ordinamento); bensì una ristretta (ma significativa) fascia di atti elusivi cui si ipotizza l'ordinamento possa reagire non con una vera e propria connotazione di illiceità, ma

¹ Relazione al convegno “La tutela degli interessi nel contenzioso europeo”, Torino 22-23 febbraio 2008.

con una connotazione che possiamo qualificare di irrilevanza. L'ordinamento procede cioè a tassazione come se quell'atto non esistesse.

Il presupposto dell'elusione sembrerebbe dunque essere che l'atto esista, che le parti private lo abbiano effettivamente posto in essere; se l'atto fosse fasullo – rectius “simulato” – potremmo propriamente parlare di elusione? Direi di no.

Non occorre scomodare un concetto relativamente nuovo e difficile come l'elusione, ed il suo parente prossimo (o sinonimo?) “abuso di diritto in materia fiscale” per affermare che il Fisco nella sua qualità di terzo può sempre fornire con ogni mezzo la prova che è simulato – ad esempio- il contratto con cui l'imprenditore dichiara di aver assunto dipendenti mai assunti, defalcando dall'imponibile la relativa retribuzione, in realtà mai corrisposta.²

La circostanza di prendere in considerazione atti reali e non simulati, in linea di principio espressione della libertà economica del contribuente, ci pone di fronte al problema di definire quali fra gli infiniti atti che producono un effetto elusivo d'imposta debbano essere qualificati come irrilevanti verso il fisco e quali invece producano gli ordinari effetti anche nei confronti del fisco. Anche chi costituisce una società in un'area geografica ove sono applicabili agevolazioni fiscali elude imposte; e tuttavia il fenomeno è in linea di principio protetto dal principio della “libertà di stabilimento” che assiste tutti i soggetti economici operanti nella Comunità. E lo Stato italiano soltanto rivendica il diritto sottoporre a imposta in base alla propria legge quelle società italiane (e quegli operatori) che siano soltanto “esterovestiti” e che dunque conservino in Italia i centri nevralgici di comando e di gestione degli affari,³ collocando all'estero poco più che una cassetta per la posta.

² Sentenza n. 20392 del 28 settembre 2007 costituisce valutazione in fatto, sindacabile dalla Corte di Cassazione solo nei termini di cui all'art. 360 n. 5 c.p.c., l'affermazione del giudice di merito secondo cui non ha carattere meramente fittizio il trasferimento di una commessa da una società italiana ad altra società, costituita dalla predetta società italiana in Singapore, allo scopo di sfuggire alle difficoltà burocratiche frapposte dalla Amministrazione italiana, in considerazione delle particolarità della fornitura, consistente in una partita di mine richieste dal governo iracheno (nel caso di specie si controverteva circa l'imputazione dell'utile derivante dalla fornitura in questione)

³ Sent. n. 173 e 174/01/07 del 3 dicembre 2007 (14 gennaio 2008) della Comm. trib. prov. Belluno, sez. I, Pres. Coppari Rel. Fiori:

Si ha il fenomeno della società italiana “esterovestita” è dunque soggetta al sistema tributario italiano e non a quello dello Stato in cui è costituita (nel caso di specie Germania), che offre migliori condizioni di convenienza fiscale; per cui il reddito viene effettivamente percepito dalla società estera che tuttavia non assolve ai requisiti della effettiva residenza estera essendo carenti i presupposti di essa alla luce della legislazione interna e comunitaria. La residenza effettiva ai fini fiscali di una società non deve cioè essere ricavata da dati meramente formali

Una volta che avessimo risolto questo primo fondamentale problema, sorgono altre questioni. Ne accenno una: “la irrilevanza” dell’atto elusivo si traduce in una invalidità radicale dell’atto che non produce effetti neppure nei confronti delle parti o di terzi? Oppure si traduce – come parrebbe più coerente – in una mera “non opponibilità” e quindi l’atto elusivo continua a vivere ed a produrre effetti ma è soltanto a fini fiscali irrilevante?

Veniamo ora a dir qualcosa del primo problema: qual sia l’ambito dell’“elusione” che deve esser dichiarata “irrilevante” quanto meno verso il fisco.

La prima e naturale risposta al quesito è stata (almeno per quanto attiene al diritto interno) che possono essere qualificati come elusivi solo quei comportamenti che tali sono definiti da una legge dello Stato. È una soluzione “limpida” che ben risponde ai criteri tradizionali di interpretazione ed applicazione della legge.

In questo senso si era schierata una giurisprudenza che non possiamo certo definire “remota” in quanto risale agli anni 2000-2002; ricordo fra le altre, in materia di *dividend washing*, le sentenze della Cassazione 3 aprile 2000, n. 3979; 3 settembre 2001, n. 11351; 7 marzo 2002, n. 3345, secondo cui, prima dell’introduzione, da parte dell’art. 7, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, del nuovo testo dell’art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, non esisteva una clausola generale antielusiva nell’ordinamento fiscale italiano. E non avrebbe efficacia retroattiva anche la specifica norma anti-elusione relativa alle pratiche di *dividend washing* inserita nell’art. 14 del D.P.R. 917/1986

bensì corrisponde “al luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società ed in cui si sono svolte le funzioni di amministrazione centrale (sentenza C.G.E. Proc.C-73/06 del 28 giugno 2007); e del pari la convenzione Italo-Tedesca afferma il principio secondo cui la persona giuridica “si deve ritenere residente nello Stato in cui ha sede la sua direzione effettiva”

Nel caso di costituzione di società commerciale all’estero, al fine di verificare l’effettiva sede della società, occorrerà far riferimento alla consistenza della struttura organizzativa propria di cui si serve la società estera per lo svolgimento della sua attività commerciale; al grado di autonomia decisionale di cui gode detta società nella scelta delle proprie strategie; alla natura ed alla rilevanza del contributo fornito dalla controllante italiana; all’adempimento degli obblighi contabili e fiscali propri della società estera e connessi alla sua attività; nella circostanza che il capitale sociale del soggetto estero investito sia riconducibile ad una società di capitali per lo più costituita da un unico socio o da più soci appartenenti alla stessa famiglia, detentrici della totalità o quasi delle relative azioni o quote del capitale sociale del soggetto estero investito; per quanto riguarda l’amministrazione si deve valutare se essa sia affidata a persone fisiche che risiedono in Italia, legate da stretti rapporti familiari e societari con la società controllante italiana, pur annoverando nell’ambito del Consiglio di Amministrazione, anche soggetti stranieri, che tuttavia rivestono un ruolo meramente simbolico (nel caso di specie il giudice ha ritenuto che fosse residente in Italia una società costituita in Germania e che in Germania riuniva il consiglio di amministrazione).

dalla legge di conversione D.L. 9 settembre 1992, n. 372, 5 novembre 1992, n. 429, e secondo cui “le disposizioni del presente articolo (relativo ai crediti di imposta per gli utili distribuiti a società od enti) non si applicano per gli utili percepiti dall’usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto sono state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione”(Cass. 7 marzo 2002, n. 3345).⁴

Mentre era assai limitato l’ambito dell’art. 10 della legge 408/1990.⁵

Solo con il citato art. 37 bis (disposizioni antielusive) la legge avrebbe espressamente dichiarato inopponibili (almeno ai fini delle imposte sui redditi) all’amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Ed ha previsto che l’amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma in questione, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione.

La genericità della riportata disposizione antielusiva è attenuata dalla esigenza che l’elusore utilizzi “una o più delle operazioni” che la legge stessa elenca.

2. Il regime fiscale degli atti elusivi: le sentenze 20398, 20816 e 22932 del 2005

L’impostazione di cui si è sommariamente riferito nel precedente paragrafo – e che limita il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle ipo-

⁴ Cfr. la sentenza n. 45/10/07 del 26 giugno 2007 della Comm. trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia, sez. X, Pres. e rel. Picciotto (in banca dati Fiscoonline): le operazioni di *dividend stripping* (consistenti nell’acquisto del diritto di usufrutto su azioni di società italiane, interamente controllate da società madri estere, al fine di conseguire la detrazione in dichiarazione del credito di imposta sui dividendi), non sono vietate da alcuna norma (in quanto l’art. 7bis della legge 429/1992 si è limitata ad azzerare i vantaggi fiscali che potevano essere conseguiti). Pertanto la Amministrazione non può disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti attraverso operazioni poste in essere prima della entrata in vigore della legge 429/1992 in quanto si deve affermare – in linea di principio- la piena liceità di attività negoziali effettivamente volute dalle parti di cui le parti determinano liberamente contenuto ed conseguenze perseguendo obbiettivi economici non vietati dalla legge.

⁵ È consentito all’amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d’imposta.

tesi esplicitamente previste da una legge dello Stato italiano in vigore al momento del venir in essere delle pratiche stesse – è stata messa in discussione da tre decisioni sulle operazioni di cosiddetto dividend washing e dividend stripping [n. 20398 del 21 ottobre 2005, n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005].

Con queste sentenze la Corte abbandona la tradizione impostazione dei rapporti legge- giudice, che era riflesso nelle sentenze del 2001-2002; e si auto-riconosce il potere di procedere ad un adeguamento del sistema giuridico in modo da assicurare il valore sostanziale del concorso alle spese pubbliche di ogni ricchezza presente in Italia.

Esaminiamo in primo luogo le argomentazioni per così dire “di diritto interno” addotte dalle tre sentenze.

Le sentenze n. 20398 e 22932 / 2005 affermano che il giudice può e deve (anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell’entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 – convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429 – che, al suo art. 7-bis, ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di dividend washing) ritenere nulle, per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza (nei casi di specie, la Corte cassa le sentenze impugnate e decide nel merito, rigettando il ricorso del contribuente e dichiarando la nullità del contratto). Siamo cioè di fronte ad un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2, del codice civile, a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all’infuori del risparmio fiscale. Le sentenze parafrasando un’autorevole dottrina, affermano che “le parti non possono trasferire beni soltanto per trasferirli e cioè senza perseguire uno scopo economico, che deve dare l’impronta giuridica alla volontà contrattuale”.

A sua volta la sentenza n. 20816 / 2005 (di cassazione con rinvio) enuncia il principio di diritto secondo cui “l’Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 del codice civile); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni.

In proposito “il Collegio ritiene pertinente anche il richiamo all’art. 1344 del codice civile poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell’interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione)”.

Simile indirizzo giurisprudenziale poggia sulla concezione secondo cui “la frode alla legge costituisce una clausola generale di tipizzazione delle condotte negoziali tenute in violazione di norme imperative, di guisa che, a seguito del combinato disposto della norma imperativa generale di cui all’art. 1344 c.c. e della norma imperativa speciale, vengono tipizzate non solo le violazioni dirette del precetto imperativo, ma anche le elusioni, gli aggiramenti e le violazioni mediate e indirette”.⁶

Merita, infine, ricordare la sentenza n. 13079 del 17 giugno 2005, in cui, in riferimento alle pratiche elusive compiute attraverso “società di comodo” si afferma che le “società di comodo” non possono ottenere il rimborso Iva dell’eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annua, compresa la parte di rimborso che derivi da crediti riportati da anni precedenti nei quali la società era operativa e, quindi, non poteva esser definita “di comodo”.

Questo sviluppo giurisprudenziale ha dato luogo a due ordinanze della medesima sezione tributaria della Cassazione (n. 12301 e 12302 del 24 maggio 2006) con cui si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti questioni:

- se l’Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per “abuso di diritto” cioè per la abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;
- se il giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel thema decidendi e rilevare d’ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità alla Amministrazione abbia costituito oggetto dell’attività assertoria delle parti.

Le questioni risultano tutt’ora pendenti.⁷

3. Il regime fiscale degli atti elusivi: l’abuso di diritto

Nelle tre decisioni sulle operazioni di cosiddetto *dividend washing* e *divi-*

⁶ In tale quadro, ben è configurabile una frode alla legge posta in essere al fine di eludere la disciplina di cui all’art. 18 della legge 300 del 1970 (reintegrazione per ordine del giudice del lavoratore licenziato senza giusta causa nel posto di lavoro), ricorrendo i presupposti oggettivi e soggettivi di cui all’art. 1344 c.c.; nel caso di specie viene confermata la sentenza del giudice di merito che aveva dichiarato nullo un contratto di affitto d’azienda (Cass. Sez. lav. n. 2874 del 7 febbraio 2008).

⁷ Nell’elenco delle questioni pendenti sono così indicate: Tributi – imposta sugli utili azionari – elusione a mezzo di usufrutto o di vendita dei titoli (cd *dividend washing* e *dividend stripping*) – nullità o meno dei contratti (6527/00 + 6532/00 + 4716/01 e 8029/01 Ric.).

dend stripping cui abbiamo già accennato la Corte ha, per la prima volta, prospettato (in specie nelle sentenze 20398 e 22932), la diretta applicazione nel nostro ordinamento del principio, affermatosi in ambito europeo (ma non ignota all'ordinamento italiano), dell'abuso del diritto. In quelle sentenze veniva richiamato l'orientamento della Corte di Giustizia della Comunità che aveva ripetutamente affermato, anche se in settori diversi da quello dell'imposizione fiscale, che i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie. Secondo la Cassazione "pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima il cosiddetto abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale che, in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno". La Suprema Corte, pertanto, riteneva di dover riconoscere al principio dell'abuso di diritto un ruolo centrale quanto meno nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa interna.

Questa seconda via attraverso cui è possibile raggiungere il risultato sostanziale perseguito dalle tre sentenze del 2005 è stata sviluppata in successive sentenze che hanno reso ininfluenti ai fini del decidere le questioni sollevate dalle ordinanze 12301 e 12302 del 24 maggio 2006.

Ha così fatto irruzione nella nostra problematica un altro dei profili che caratterizzano l'attuale momento storico: il rilievo decisivo assunto dal diritto comunitario così come ricostruito (e sostanzialmente creato) dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea.

Particolare importanza deve essere riconosciuta alla sentenza n. 21221 del 29 settembre 2006 che afferma il principio secondo cui non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano "abuso di diritto"; e soggiunge che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

La sentenza qualifica poi come "abuso di diritto" le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; e pone a carico del contribuente l'onere di fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo (come nel caso di specie) ad un elemento negativo del reddito (minusvalenza). La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. Infine, sul piano processuale: poiché

il principio della irrilevanza fiscale degli atti in abuso di diritti deriva dalla normativa comunitaria è consentito introdurre per la prima volta nel giudizio di cassazione la problematica dell'abuso del diritto, purché esso si collochi nel quadro di un accertamento in atto su comportamenti fraudolenti e/o elusivi.

Il profilo più delicato della sentenza è indubbiamente la dimostrazione della esistenza di un principio generale di repressione dell'“abuso di diritto” ricavabile dall'ordinamento comunitario,

In proposito la sentenza dà atto “delle particolari cautele che devono guidare l'interprete nella ricostruzione di una vera e propria Generalklausel antielusiva. Da una parte, anche nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; dall'altra, il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A ciò si aggiunge l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost”.

La sentenza sottolinea però che “successivamente alle citate sentenze di questa Corte n. 20318 e 22398 del 2005 è intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C - 255/02, Halifax plc e a. c. Commissioners of Customs e Excise,⁸ da considerarsi vero e proprio leading case in tema di abuso del diritto (o comportamento abusivo) nel campo fiscale. In tale sentenza la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale” (punto 86). Tale specificazione, riprodotta con non significative varianti nelle diverse versioni linguistiche della decisione, appare, quindi, diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza e in altri testi normativi comunitari, nei quali si parla di vantaggio fiscale come scopo esclusivo, o di operazioni compiute al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, ovvero, come nell'art. 11 della direttiva 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimento di attivo, il quale autorizza gli Stati membri a considerare il compimento di tali operazioni, ove non effettuate “per valide ragioni economiche”, quale presunzione di frode o di evasione. L'espressione è ripresa dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. È significativo rilevare che l'espressione usata dalla Corte per definire il c.d. abuso del diritto, nei termini già riportati, è ben diversa da quella impiegata nella

⁸ Cfr. le sentenze della Corte Europea del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 e in causa C-223/03 (in banca dati Fisconline). Vedi altresì le Conclusioni del 14 marzo 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04 dell'Avvocato generale Dámaso Ruiz-Jarabo (in banca dati Fisconline).

stessa sentenza, come pure in quella resa nella stessa data in causa C - 223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, (“operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico”), soltanto per rispondere al quesito se tali operazioni potessero considerarsi soggette ad i.v.a. Tale diversità di espressione conduce a ritenere che la presenza di scopi economici (oltre al risparmio fiscale) non esclude l’applicazione del principio, che deve essere inteso come un vero e proprio canone interpretativo del sistema. Sul punto sembra utile richiamare il punto 75 della sentenza, nel quale la Corte richiama le osservazioni dell’Avvocato Generale, che nelle sue conclusioni aveva avvertito il rischio dell’attribuzione al giudice nazionale di un’eccessiva discrezionalità, quando un’operazione può avere una giustificazione economica alternativa al mero risparmio fiscale. Ulteriori limiti ad una valutazione discrezionale da parte del giudice nazionale sono posti dalla sentenza al punto 2) del dispositivo, dove si stabilisce che l’abuso deve risultare “da un insieme di elementi obiettivi”. 3.5. Una rigorosa applicazione del principio dell’abuso del diritto, in tal modo definito, comporta, quindi, che l’operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d’imposta. Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (l’i.v.a.), questa Corte ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell’imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE”.

Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 14 febbraio 1995, C - 279/93, Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker, è stato confermato dalla successiva giurisprudenza della Corte (sentenze 13 luglio 1993, C - 330/91, Commerzbank; 12 aprile 1994, C - 1/9, Halliburton Services; 15 maggio 1997, C - 250/95, Futura Participations)”. “la nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un’operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all’ufficio di cogliere la vera natura dell’operazione. Come ha ribadito la sentenza Halifax al punto 2) del dispositivo, il *proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà. Tale concetto, che prescinde totalmente dal concetto di frode, in quanto il suo presupposto è proprio

la validità degli atti compiuti, è proprio anche di altre tradizioni giuridiche europee continentali. Per un significativo esempio si può utilmente richiamare il concetto di abuso di forme giuridiche (“Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten”), impiegato dal par. 42 della legge generale tributaria tedesca del 1977 (Abgabeordnung), il quale recita testualmente: “La legge fiscale non può essere elusa attraverso abuso di forme giuridiche ammesse. Se ricorre un abuso, la pretesa fiscale sussiste come se fosse presente una forma giuridica adeguata ai fatti economici”.

La sentenza 21221 del 29 settembre 2006 costituisce per altro solo l’espressione più articolata e compiuta di un indirizzo giurisprudenziale che può ormai dirsi pacifico.

Tanto che la sentenza n. 10353 del 5 maggio 2006 giunge ad affermare che costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto del ricorso del contribuente in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. l’affermazione secondo cui, come confermato dalla pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa C-419-2002 (rectius C-255/02), la Corte di Giustizia delle Comunità europee) la VI direttiva CEE n. 77/388/CEE, aggiunge nell’ordinamento comunitario direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti, in tema di Iva, in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva; in queste ultime ipotesi scatta la indetraibilità dell’IVA (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE). Sul piano della motivazione la Corte soggiunge che spetta al giudice di merito, il quale è tenuto a darne conto con una motivazione adeguata e logica; la valutazione di carattere abusivo ed elusivo dell’operazione economica svolta dal contribuente (nel caso di specie è stata confermata la sentenza di merito che aveva ritenuto elusiva l’operazione economica connessa alla creazione di una società che aveva acquistato un immobile, aveva provveduto a ristrutturarlo e a rivenderlo, ed era stato subito dopo messa in liquidazione).⁹

⁹ Il problema era costituito dalla qualificazione o meno come “impresa costruttrice”, o comunque “impresa”, di soggetti che abbiano provveduto alla costruzione di un unico edificio.

Le incertezze hanno coinvolto la stessa Cassazione che con sentenza n. 12007 del 3 dicembre 1993 (in banca dati Fisconline) ha affermato che non si configura come effettuata nell’esercizio d’impresa e, quindi, non è tassabile con l’iva a norma dell’art. 4, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato, a decorrere dal 1° gennaio 1973, dal d.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24, la vendita locali da parte di soggetto imprenditore occasionale.

La medesima Cassazione con sentenza n. 8490 del 18 ottobre 1994 (in banca dati Fisconline)

A sua volta, la sentenza n. 22023 del 13 ottobre 2006 ribadisce la potestà del Fisco di negare rilevanza alle operazioni elusive, nel caso di specie attinenti ad accordi infra-gruppo fra una società estera il cui capitale sia quasi integralmente posseduto da una società italiana e la società italiana “madre” (pur se nel caso di specie viene confermata la sentenza di merito che aveva con congrue valutazioni esclusa l’elusione) Sul punto che specificamente interessa la sentenza 22023 motiva: la “clausola antielusiva” trova, non solo, radici nei principi comunitari in tema di abuso del diritto (cioè strumentalmente piegato in funzione anomala e/o eccedente il suo normale esercizio) richiamati soprattutto in materia doganale per contrastare operazioni compiute al solo scopo di trarre benefici dalle agevolazioni daziarie (così Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, in causa C-110/99, Emsland-Starke GmbH) ma anche immanenza in diversi settori del diritto tributario nazionale essendo consentito all’Amministrazione finanziaria di disconoscere – ad esempio – i vantaggi fiscali conseguiti da operazioni societarie (art. 10 della L. n. 408/1990) poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.

Sempre invocando un generale principio antielusivo la Corte ha ancora affermato che la Amministrazione finanziaria ben può disattendere la delibera elusiva assunta da una società incorporata che determini la distribuzione ai soci di utili in violazione del secondo comma dell’art. 2502 del codice civile (nel testo vigente nel 1989), ancorché tale delibera non sia stata impugnata da alcuno e dunque sia, sotto il profilo civilistico, efficace (sentenza n. 25612 del 1° dicembre 2006).

L’ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme “anti-elusive” vengono invocate non più come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell’esistenza di una regola; si veda in relazione all’art. 20 del D.P.R. 131/1986 la sentenza n. 10273 del 4 maggio 2007.¹⁰

ha affermato che rientrano nell’ambito di applicazione dell’IVA anche le cessioni compiute da una società di fatto costituita per l’esercizio occasionale di una attività commerciale (nella specie la società era stata costituita per l’esercizio della attività di costruzione di un edificio, poi venduto).

¹⁰ Il principio di cui all’art. 20 del D.P.R. 131/1986 secondo cui l’imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, costituisce una disposizione antievasione, in base alla quale la valenza giuridica fiscale di un atto non è direttamente influenzata dalle norme sulla autonomia contrattuale delle parti e sull’interpretazione dei contratti. Perciò oggetto del relativo contenzioso è stabilire cosa le parti hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato, senza che sia necessario valutare la precisa volontà delle parti (viene quindi respinto il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva qualificato come cessione d’azienda un atto che le parti avevano qualificato come di cessione di immobili e macchinari).

Non si dubita cioè più della generale applicabilità della “clausola antielusione” ma solo si interroga la Corte Europea per sapere come ed in quali termini applicare tale clausola.

Si veda l’ordinanza n. 21371 del 4 ottobre 2006 con cui vengono formulati alla Corte Europea di Giustizia i seguenti quesiti:

- 1) se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza della Corte di Giustizia in causa C - 255/02 come “operazione essenzialmente compiuta al fini di conseguire un vantaggio fiscale” sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di “operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale”;
- 2) se – ai fini dell’applicazione dell’i.v.a. – possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), con conseguente mancata percezione di entrate comunitarie proprie derivanti dall’imposta sul valore aggiunto, una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di assicurazione e d’intermediazione, avente come risultato la soggezione ad i.v.a. del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l’interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l’imponibilità i.v.a. dell’intero corrispettivo.¹¹

Non solo si è chiesto alla Corte Europea di pronunciarsi se l’esigenza di impedire gli effetti di “abusi di diritto” non debbano indurre a disconoscere gli effetti del giudicato esterno (ordinanza n. 26996 del 21 dicembre 2007); e si è prospettata l’eventualità che il regime fiscale agevolativo di cui godono le cooperative ricada –nel suo insieme- sotto la scure della “clausola antielusione” (ordinanze n. 3030, 3031, 3033 del giorno 8 febbraio 2008).

4. Abuso di diritto a fini elusivi e rapporti fra privati

La giurisprudenza che ha inteso dare tutela alla finanza pubblica nei confronti delle pratiche elusive utilizzando categorie civilistiche di nullità, ha sollevato delicati problemi in ordine ai riflessi di simili argomentazioni nei rapporti fra le parti private del contratto elusivo.

La sentenza pronunciata fra contribuente ed Amministrazione non ha di per sé ovviamente efficacia di giudicato nei rapporti civilistici fra contribuente e controparte del negozio elusivo. Ma il ricorso alla sanzione civilistica della nullità pone per un verso il problema di un ipotizzabile litisconsorzio,¹²

¹¹ La Corte ha risposto con la sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, della Corte Giust. CE, Seconda Sezione.

¹² La presenza in un unico processo delle parti litisconsorti sarebbe però impedito dal fatto che

per altro verso, lascia aperta la possibilità che una delle parti del contratto chieda al giudice civile l'accertamento della nullità.

Per altro, la legge (art. 7, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358), ha giustamente preferito parlare di "inopponibilità alla Amministrazione" e non di nullità dell'atto elusivo; enunciando un principio che è stato recepito e fatto proprio dai giudici civili. E che ben può trovare applicazione in ordine all'abuso di diritto ricavato dal diritto comunitario.

È dunque ricorrente l'affermazione secondo cui le pattuizioni contenute in un contratto che siano dirette ad eludere, in tutto o in parte, la normativa fiscale, non implicano di per sé la nullità del contratto stesso, trovando nel sistema tributario le relative sanzioni (Cass. 28 febbraio 2007, n. 4785: "le pattuizioni di un contratto che siano rivolte ad eludere in tutto o in parte imposta di registro – come nella specie – o l'iva non implicano di per se stesse la nullità del contratto, trovando esse nel sistema tributario le relative sanzioni").¹³ Dunque La frode al fisco (nella specie realizzata, al fine di ottenere risparmi d'imposta, attraverso una simulazione soggettiva, facendo apparire come associato in partecipazione o come socio della costituenda società di fatto per la gestione di un parcheggio un prestanome – la moglie – al posto dell'effettivo titolare, in ragione dei minori redditi della parte apparente del negozio) rileva solo nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ma non determina, tra le

la controversia contribuente-fisco è inderogabilmente radicata avanti al giudice tributario, che è privo di giurisdizione sui rapporti civilistici contribuente- controparte privata.

¹³ Cass. 31 ottobre 2005, n. 21201: in tema di iva, l'art. 18 d.p.r. n. 633 del 1972, che, al 1° comma, stabilisce che il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente, stabilendo, al 2° comma, la nullità di ogni patto contrario, non vieta che l'iva, su accordo delle parti, sia compresa nel prezzo globalmente pattuito, ma la legittimità di un tale accordo presuppone che questo non incida sulla titolarità passiva del debito di imposta e sulle modalità del suo adempimento e si risolva unicamente nell'individuazione del ricavo dell'operazione nel corrispettivo stabilito al netto dell'imposta; ne consegue che rientra nel potere discrezionale del giudice di merito l'accertamento della volontà delle parti nel concordare un prezzo della vendita del bene determinato comprendendo in esso anche l'ammontare dell'imposta, pur nell'incertezza circa l'aliquota fiscale in concreto applicabile e quindi ponendo a carico del venditore il rischio sulla misura del ricavo (nella specie, relativa a compravendita di un autoveicolo, le parti avevano erroneamente individuato nella misura ridotta del quattro per cento l'onere tributario, sul presupposto, rivelatosi poi infondato, che l'acquirente beneficiasse di un'agevolazione; la suprema corte in applicazione dei principi di cui sopra, ha cassato la sentenza di merito che aveva respinto la domanda del venditore volta a recuperare il conguaglio di imposta, precisando anche che non veniva in rilievo la disciplina dettata a tutela del contraente incorso in errore di diritto nella stipulazione di un contratto, applicabile solo in caso di esercizio dell'azione di annullamento da parte dell'acquirente ai sensi dell'art. 1429 n. 4 c.c.).

parti, nullità per illiceità dell'atto, quando non sia esclusa la loro volontà di concludere il negozio Cass., sez. I, 20-04-2007, n. 944.

La violazione della normativa fiscale non incide quindi sulla validità o efficacia di un contratto, ma ha rilievo esclusivamente tributario (Cass., sez. III, 22 luglio 2004, n. 13621 fattispecie, anteriore all'approvazione dello statuto del contribuente e della l. n. 431/98, relativa alla redazione per motivi fiscali di due originali del contratto di locazione recanti importi diversi). La frode fiscale, diretta ad eludere le norme tributarie sui trasferimenti dei beni, trova soltanto nel sistema delle disposizioni fiscali la sua sanzione, la quale non è sanzione di nullità o di annullabilità del negozio (Cass. 5 novembre 1999, n. 12327).

Dalla revisione costituzionale dei “tributi” al giusto processo

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise
Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente del Molise

Di recente si è assistito ad un ampliamento della giurisdizione tributaria, a colpi di pronunzie interpretative della giurisprudenza di legittimità, a riprova dell'assenza di un concetto univoco e definito di *tributo*.¹ In particolare, la genericità dell'oggetto della giurisdizione tributaria, esteso a tutti *i tributi di ogni genere e specie comunque denominati* ha spinto la S.C. a ricondurvi, nel tempo, qualsivoglia prestazione che non trovasse *giustificazione in finalità punitive o fonte in un rapporto sinallagmatico tra prestazione e beneficio percepibile dal singolo*, sia quelle esplicitamente ricondotte nell'ambito della giurisdizione tributaria dall'art. 2 d.lgs. 546/1992 – come, ad esempio, i contributi per il S.S.N. (SS.UU. 123/06) – sia quelle riconducibili, per via interpretativa, alla categoria delle prestazioni aventi natura tributaria – come il canone RAI, qualificato *entrata tributaria*, in quanto *non commisurato alla possibilità effettiva di usufruire del servizio de quo* (SS.UU. 24010/07).

All'opera di ampliamento disorganico dell'oggetto della giurisdizione tributaria ha contribuito il Legislatore, che ha inserito tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie il fermo e l'ipoteca, universalmente ritenuti *atti neutri*, svincolati dalla qualifica *tributaria* della pretesa patrimoniale ad essi sottesa.² I confini della giurisdizione tributaria si sono, dunque, gradualmente sbiaditi, nell'incertezza di cosa sia un *tributo*, visto che l'art. 2 cit. ha assunto le sembianze di un mero contenitore, a raccolta di una eterogeneità di materie, soggette a continua stratificazione ed attribuite, progressivamente, al giudice tributario.

La situazione *de qua* ha determinato la Consulta a segnare, con interventi correttivi, una battuta di arresto all'ampliamento convulso della giurisdizione tributaria, frenando la proliferazione di tendenze legislative ed interpretative volte ad enucleare nuove materie nell'oggetto tributario. Innanzitutto, di-

¹ A. Donato GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, 1956, 57, riconosceva, fin da allora, che “nel nostro ordinamento, come in quello di altri Stati, la distinzione fra le varie specie di tributi è incerta ed oscillante”; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Cedam, 1987, 7, ricorda che l'imposizione può attuarsi in forza di meccanismi più disparati.

² F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, Riv. Dir. Trib., 2006, n. 9, 621.

chiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 cit., nella parte in cui stabiliva l'appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie relative al COSAP (C.Cost. 64/08), la stessa ha specificato che l'inserimento, da parte del Legislatore, di una determinata materia nell'ambito dell'oggetto tributario non è determinante ai fini della sua effettiva qualificazione. Da ultimo, è, poi, intervenuta per frenare l'orientamento delle SS.UU. (ord. 3171/07), le quali avevano ritenuto che l'opposizione ad atti irrogativi delle sanzioni amministrative, emessi dall'A.F. per violazione degli obblighi di previdenza obbligatoria, rientrasse nell'ambito della giurisdizione tributaria, poiché, concernendo la violazione di norme previdenziali – di natura “tributaria”, in quanto previste nell'interesse della collettività e non a beneficio *uti singulus* – di riflesso anch'esse dovessero ritenersi a *valenza tributaria*. La Consulta, interrogata sullo stesso argomento, ha assoggettato l'art. 2 cit. a declaratoria di incostituzionalità, nella parte in cui era devoluta al giudice tributario la competenza sulle *sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari*. La stessa ha, in tal modo, implicitamente negato validità alla tesi della natura tributaria delle sanzioni amministrative *de quibus*, in virtù di una correlazione con gli oneri previdenziali, intesi quali *tasse di scopo*; per altro verso, ha, così, inteso ridimensionare ulteriormente l'ambito della giurisdizione tributaria, depurandolo da materie vagamente vicine al concetto indefinito di tributo.

L'ampliamento della giurisdizione tributaria implica un deciso intervento legislativo, sia sul fronte della corretta identificazione dell'oggetto dello processo tributario, sia una sua urgente revisione. L'attuale struttura era disegnata in previsione di un più limitato numero di tributi e della presenza predominante dell'amministrazione tributaria centrale. La mancata attuazione di una riforma del processo,³ già prevista dalla L. 80/03, ma non realizzata, rende urgente una sua revisione nel rispetto dei principi del giusto processo.⁴⁻⁵

³ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in AA VV., *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di Adriano di Pietro, Cedam, 2008, 354, rimarcava che i punti sui quali dovrebbe impegnarsi l'opera riformatrice di un legislatore avveduto sono molti.

⁴ F. D'AYALA VALVA, *Il nuovo processo tributario in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni*, il Fisco, 2006, n. 31, 4750.

Nota redazionale

⁵ Si ritiene utile riportare le massime delle sentenze della Corte Costituzionale richiamate.

CORTE COSTITUZIONALE - Sent. 64 del 14 marzo 2008 (Presidente: Bile – estensore: Gallo).

GIURISDIZIONI SPECIALI - Giurisdizione del giudice tributario - Natura tributaria della controversia - Necessità.

La giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, secondo comma della Costituzione, deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto. Pertanto, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria – sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia – comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. – Negli stessi termini, vedi, citate, ordinanze n. 395/2007, n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34/2006.

ENTRATE ERARIALI - Criteri di qualificazione delle entrate come tributarie - Necessaria presenza, al di là del 'nomen iuris' utilizzato dal legislatore, della doverosità della prestazione e del collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

Al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali occorre che, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della prestazione e il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. - Negli stessi termini, vedi, citate, sentenze n. 334/2006 e n. 73/2005.

GIURISDIZIONI SPECIALI - Giurisdizione tributaria - Assoggettamento ad essa delle controversie relative ai canoni per l'occupazione di spazi ed aeree pubblici (COSAP) - Natura non tributaria di tale canone, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Cassazione costituente diritto vivente - Conseguente creazione di un giudice speciale vietato dalla Costituzione - Illegittimità costituzionale parziale - Assorbimento dell'ulteriore profilo di censura.

È costituzionalmente illegittimo, in riferimento all'art. 102, secondo comma, Cost., l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 – nella parte in cui stabilisce che «Appartengono alla giurisdizione

tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni». Invero, la Corte di Cassazione con diverse pronunce – che, per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente, costituiscono diritto vivente – ha costantemente dichiarato che le controversie attinenti al COSAP non hanno natura tributaria, fornendo una ricostruzione plausibile dell'istituto, non in contrasto con i criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie e costituiti dalla doverosità della prestazione e dal collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. Il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un "nuovo" giudice speciale vietato dal secondo comma dell'art. 102 Cost. Rimane assorbita la questione sollevata con riferimento all'art. 25, primo comma, Cost. – In merito all'indirizzo della Suprema Corte di Cassazione che afferma la natura non tributaria delle controversie attinenti alle COSAP, vedi, ex multis, Cassazione, Sezioni Unite Civili, nn. 25551, 13902, 1611 del 2007; n. 14864 del 2006; n. 1239 del 2005; n. 5462 del 2004; n. 12167 del 2003.

CORTE COSTITUZIONALE – Sent. n. 130 del 14 maggio 2008 (Presidente: Bile – estensore: De Siervo).

GIURISDIZIONI SPECIALI - Giurisdizione tributaria – Controversie concernenti sanzioni irrogate da uffici finanziari per violazioni di norme non tributarie – Attribuzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie - Illegittimità costituzionale.

È costituzionalmente illegittimo l'art. 2 primo comma del d. lgs. n. 546 del 1992 (disposizioni sul processo tributario) nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari anche là dove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.