



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il nuovo procedimento di mediazione: profili critici sui rapporti tra la legge delega ed il decreto delegato
di Paolo Tesauro

Il nuovo procedimento di mediazione, così come regolato con D. Lgs. del 4 marzo 2010 n. 28, in attuazione della delega conferita al Governo con l'art. 60 L. del 18 giugno 2009 n. 69, è oggetto di un ampio dibattito su più punti. Tra l'altro, sono stati avanzati dubbi di legittimità costituzionale, in riferimento ad un possibile eccesso di potere nell'attuazione della delega.

Dal combinato disposto degli artt. 76 e 77 Cost. emerge che nell'esercizio della funzione normativa delegata, il Governo, tranne nei casi dei decreti leggi (per la cui efficacia, trascorsi i sessanta giorni, è necessaria la conversione), non possa emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria, senza la delegazione delle Camere.

La funzione legislativa, in deroga al principio generale stabilito dall'art. 70 Cost., può, quindi, essere attribuita al potere Esecutivo con una legge di delegazione che dovrà individuare i contenuti necessari, quali l'oggetto definito (circoscrivendo l'ambito tematico della funzione delegata), il "tempo limitato" entro il quale il decreto deve essere emanato ed i principi e i criteri direttivi.

Su quest'ultimi elementi la dottrina¹ è concorde nel ritenere ben specializzate le competenze del Parlamento, chiamato a determinare gli interessi e gli scopi che dovranno essere perseguiti, e quelle del Governo, inteso nella sua collegialità, di seguire ed attuare i principi dettati dal potere legislativo, in sede di delega.

Tali principi potranno, quindi, essere sia scarsi o inutili, ed in questo caso l'attività normativa delegata avrà come conseguenza quella di una minore incidenza di innovazione (in questa ipotesi, tuttavia, il margine operativo del legislatore delegato sarà più ampio), sia notevolmente dettagliati, così da ridurre la discrezionalità del Governo, derivando la incisività del settore direttamente dalla norma delegante. In entrambi i casi non sarà possibile qualificare come illegittima la legge di delega, essendo scelta di merito del Parlamento e per questo non censurabile.

¹ Si veda da ultimo R. Bin – G. Pitruzzella, *Diritto Costituzionale*, Torino, 2010, pp. 333 e ss. e dottrina e giurisprudenza ivi richiamate.

Nell'attuazione delle linee guida individuate dal Parlamento, il potere Esecutivo nell'esercizio della funzione legislativa incontra dei limiti, che sono, innanzitutto, i principi determinati dalle norme sostanziali fissate dalla delega, in attuazione del disposto costituzionale, ed, in alcuni casi, anche dalle norme procedurali, consistenti nell'eventuale obbligo di sottoporre lo schema di decreto legislativo al parere di determinati organi, molto spesso di natura parlamentare come le Commissioni permanenti competenti per materia. Il dettato costituzionale da ultimo ricordato è integrato dal disposto dell'art. 14, 4° comma L. 400/1988 (legge ordinaria), ove è stabilito che se il termine previsto per l'esercizio della delega eccede i due anni, il Governo è obbligato a sottoporre lo schema di decreto delegato al parere delle commissioni permanenti competenti per materie delle due Camere.

Problematica è la questione relativa al mancato rispetto da parte del legislatore delegato di detti limiti: che si può realizzare sia sul piano formale che su quello sostanziale.

Con riferimento alla forma, il legislatore delegato, nei casi previsti dalla legge delega o se dovuto ex art. 14 cit., deve sottoporre lo schema di decreto legislativo alle Commissioni parlamentari il mancato ottemperamento crea illegittimità costituzionale, come pacificamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte (risulta omesso adempimento dovuto).

Con riferimento al piano sostanziale, ci s'interroga se il Governo, nell'esercizio della funzione legislativa delegata, sia vincolato ai pareri richiesti nell'ipotesi di bocciatura o nel caso in cui sia manifestata l'esigenza di variazioni. Il prevalente orientamento dottrinale² si pone nel senso della non vincolatività dei pareri parlamentari. A favore di questa tesi milita la considerazione che nell'art. 76 Cost. sia tassativamente stabilito che la delega possa essere attribuita solo all'organo Esecutivo che ne resta politicamente responsabile. Ove il parere richiesto o per la legge delega o ex art. 14 cit. dovesse essere considerato vincolante, il contenuto della legge delegata sarebbe determinato non dal Governo ma dall'organo al quale è stato richiesto il parere. E' questo comporterebbe violazione del dettato costituzionale³.

Riportando la disciplina valutata nel caso di specie, nella delega ex art. 60, 2° comma, L. 69/2009, è sancito che i decreti legislativi siano adottati su proposta del Ministro della giustizia e successivamente trasmessi alle Camere, affinché le Commissioni parlamentari competenti per materia potessero esprimere il proprio parere.

² Il parere delle Commissioni pur se obbligatorio non potrebbe essere in nessun caso vincolante. In particolare, sull'obbligatorietà di ottenere i pareri, il legislatore delegato sarebbe tenuto al rispetto della procedura per evitare che il decreto legislativo possa essere viziato soltanto della legittimità formale e, pertanto, sindacabile dalla Corte Costituzionale. Si veda, in particolare, la tesi di L. Paladini in G. Branca, Commentario della Costituzione artt. 76-82 (a cura di), La formazione delle leggi, Tomo II, Bologna, 1979, pp. 26 e ss. e dottrina e giurisprudenza ivi richiamate. Cfr. A. Pizzorusso, Sistema Istituzionale del Diritto Pubblico Italiano, Napoli, 1989, pp. 226 ss.; P. Barile, E. Cheli, S. Grossi, Istituzioni di Diritto Pubblico, Padova, 2009, pp. 240 ss..

³ Cfr. R. Bin, G. Pitruzzella, Diritto Costituzionale, Torino, 2010, p. 332.

Richiesti i pareri (Legislatura 16° - 2ª Commissione permanente Giustizia – Senato della Repubblica - Resoconto sommario n. 126 del 27/01/2010⁴ dall'esito favorevole con osservazioni e della Legislatura 16° - 2ª Commissione permanente Giustizia – Camera dei Deputati – atto del Governo n. 150, del 20/01/2010⁵ dall'esito favorevole con condizioni), questi sono risultati di segno opposto⁶. Ciò ha posto il legislatore delegato, con D. Lgs 28/2010, nella condizione di recepire, cosa che ha fatto, solo in parte quanto previsto dai pareri delle Commissioni⁷. E la libera scelta di merito che ha caratterizzato l'azione normativa del potere Esecutivo trova il fondamento nell'ipotesi dei principi soprarichiamati ma anche in riferimento alla non univocità dei pareri licenziati dalle due Commissioni parlamentari. Emerge la possibilità, per il legislatore delegato, di seguire parte dell'uno e parte dell'altro ovvero di tenere in considerazione solo quelle osservazioni comunemente condivise ovvero di discostarsene.

Spostando l'attenzione alle peculiarità del rapporto tra legislatore delegante e quello delegato, la giurisprudenza costituzionale⁸ ha fissato alcuni principi che qui è utile richiamare.

La conformità tra le norme esige due processi ermeneutici che vanno qualificati come paralleli, con le norme poste dal legislatore delegato che saranno interpretate compatibilmente con i principi e i criteri direttivi della legge di delega⁹.

E', poi, necessario incardinare l'attività del legislatore delegante nel preciso contesto normativo preesistente e tener conto delle finalità che sono alla base delle scelte di determinati oggetti, principi e criteri direttivi¹⁰. Importante, quindi, per la Corte, che questi vadano costantemente interpretati tenendo conto della ratio che sottende alla legge delega, nella garanzia di compatibilità con tali principi della norma delegata¹¹.

⁴ www.senato.it/japp/bgt/showdoc/frame.jsp?tipodoc=SommComm&leg=16&id=452900

⁵ www.camera.it/561?appro=260&L'esame+parlamentare+dello+schema+di+decreto+legislativo

⁶ Particolarmente problematica la divergenza dei due pareri sulla condizione di procedibilità nelle materie dell'art. 5, 1° comma. Nel testo del parere licenziato dalla 2ª Commissione permanente Giustizia della Camera dei Deputati il 20/01/2010, nulla si dice sul tema dell'obbligatorietà, avanzando perplessità per l'inserimento tra le materie per le quali il tentativo di mediazione è condizione di procedibilità dei patti di famiglia, per la frequente intersezione di diritti disponibili e diritti indisponibili, anche per gli ambiti e confini ancora incerti nell'elaborazione della dottrina e della giurisprudenza. Nel testo approvato dalla 2ª Commissione permanente Giustizia del Senato della Repubblica il 27/01/2010, in riferimento all'articolo 5 si ritiene necessario escludere al 1° comma l'obbligatorietà del procedimento di mediazione. Irrisolta, inoltre, è la qualificazione di criteri per l'individuazione della competenza territoriale, con proposte divergenti da parte delle Commissioni.

⁷ Si pensi alla soppressione del 7° comma, art 5, D. Lgs 28/2010 sulla condizione di procedibilità rispetto al procedimento arbitrale, richiesta concordemente da entrambe le Commissioni. Utile è anche il richiamo alla richiesta concorde di modificazione dell'originaria collocazione nel regime della nullità del contratto tra avvocato e assistito, per violazione degli obblighi di informazione, ex art. 4, D. Lgs 28/2010, tramutato nel regime dell'annullabilità e non in quello di illecito disciplinare per l'avvocato come prospettato nei pareri delle Commissioni. Irrisolta, invece, è la qualificazione di criteri per l'individuazione della competenza territoriale, con proposte divergenti da parte delle Commissioni.

⁸ Si noti, fra le altre, C. Cost. 98/2008.

⁹ C. Cost. 340/2007, 170/2007, 50/2007.

¹⁰ C. Cost. 341/2007, 426/2006, 285/2006.

¹¹ C. Cost. 413/2002, 307/2002, 290/2001. La Corte, nelle motivazioni della pronuncia 98/2008, scrive: "la varietà delle materie riguardo alle quali si può ricorrere alla delega legislativa comporta che neppure è possibile enucleare una

Sull'attività del legislatore delegato, la giurisprudenza costituzionale avvalorò il riconoscimento della discrezionalità che non è esclusa in virtù della delega legislativa. La discrezionalità varierà nella forza e nell'ampiezza in relazione alla rigidità e alla specialità dei parametri fissati dai principi e criteri direttivi¹². E, comunque, è di fondamentale rilevanza l'individuazione della ratio della delega, per poter valutare la coerenza di questa con la norma delegata¹³. Inoltre, secondo l'orientamento giurisprudenziale della Corte "l'art. 76 Cost. non osta all'emanazione di norme che rappresentino un coerente sviluppo e, se del caso, un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, poiché deve escludersi che la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica delle previsioni stabilite dal primo; dunque, nell'attuazione della delega è possibile valutare le situazioni giuridiche da regolamentare ed effettuare le conseguenti scelte, nella fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi"¹⁴.

Con riferimento al merito della disciplina che regola il nuovo procedimento di mediazione, l'iter normativo, che ha portato il D. Lgs. 28/2010 alla sua emanazione, è stato avvolto da dubbi di legittimità costituzionale per eccesso di delega, avanzati dalla Commissione Giustizia del Senato, in sede di approvazione del parere richiesto¹⁵, e, successivamente alla sua entrata in vigore, in più sedi¹⁶. Il fondamento a tali criticità deriverebbe dalla previsione della condizione di procedibilità della domanda giudiziale per le controversie nelle materie previste dall'art. 5, 1° comma, D. Lgs. 28/2010.

L'obbligatorietà del procedimento costituirebbe un filtro al sistema giudiziario con compressione del diritto del singolo di veder tutelate le proprie pretese. L'appesantimento procedurale, scaturente dalla condizione di procedibilità dell'azione giudiziale, avrebbe, secondo questa impostazione, come naturale conseguenza un carico oneroso che peserebbe sul cittadino, tanto da rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente gravosa e, dunque, in contrasto con la previsione della lettera a) dell'art. 60, 3° comma, L. 69/2009¹⁷.

nozione rigida valevole per tutte le ipotesi di "principi e criteri direttivi", quindi «il Parlamento, approvando una legge di delegazione, non è certo tenuto a rispettare regole metodologicamente rigorose» (sentenze n. 340 del 2007; n. 250 del 1991)".

¹² C. Cost 213/2005, 490/2000.

¹³ C. Cost 199/2003, 503/2003.

¹⁴ C. Cost. 98/2008 e cfr C. Cost. 163/2000, 198/1998, 213/2005

¹⁵ Si veda supra nota 10.

¹⁶ Cfr, M. De Tilla, Oua: "Illegittime obbligatorietà e assenza dei legali", in *Gli speciali di Guida al diritto*, n. 10, 05/03/11, p. V.

¹⁷ Art. 60, L. 69/2009: Delega al Governo in materia di mediazione e di conciliazione delle controversie civili e commerciali.

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di mediazione e di conciliazione in ambito civile e commerciale.

2. La riforma adottata ai sensi del comma 1, nel rispetto e in coerenza con la normativa comunitaria e in conformità ai principi e criteri direttivi di cui al comma 3, realizza il necessario coordinamento con le altre disposizioni vigenti. I decreti legislativi previsti dal comma 1 sono adottati su proposta del Ministro della giustizia e successivamente trasmessi alle

Tale impostazione trova, tuttavia, scarsi riscontri tra le interpretazioni sia dei riferimenti normativi che di quelli giurisprudenziali.

Sulla obbligatorietà, la normativa comunitaria¹⁸ ha autorizzato il legislatore nazionale a regolarizzare procedimenti di Adranche tramite il ricorso all'obbligatorietà, purché non sia reso impossibile l'accesso alle ordinarie forme di giustizia. Anche la Corte di Giustizia dell'Unione

Camere, ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per le conseguenze di carattere finanziario, che sono resi entro il termine di trenta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale i decreti sono emanati anche in mancanza dei pareri. Qualora detto termine venga a scadere nei trenta giorni antecedenti allo spirare del termine previsto dal comma 1 o successivamente, la scadenza di quest'ultimo è prorogata di sessanta giorni.

3. Nell'esercizio della delega di cui al comma 1, il Governo si attiene ai seguenti principi e criteri direttivi: a) prevedere che la mediazione, finalizzata alla conciliazione, abbia per oggetto controversie su diritti disponibili, senza precludere l'accesso alla giustizia; b) prevedere che la mediazione sia svolta da organismi professionali e indipendenti, stabilmente destinati all'erogazione del servizio di conciliazione; c) disciplinare la mediazione, nel rispetto della normativa comunitaria, anche attraverso l'estensione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 5, e in ogni caso attraverso l'istituzione, presso il Ministero della giustizia, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, di un Registro degli organismi di conciliazione, di seguito denominato «Registro», vigilati dal medesimo Ministero, fermo restando il diritto delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura che hanno costituito organismi di conciliazione ai sensi dell'articolo 2 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, ad ottenere l'iscrizione di tali organismi nel medesimo Registro; d) prevedere che i requisiti per l'iscrizione nel Registro e per la sua conservazione siano stabiliti con decreto del Ministro della giustizia; e) prevedere la possibilità, per i consigli degli ordini degli avvocati, di istituire, presso i tribunali, organismi di conciliazione che, per il loro funzionamento, si avvalgono del personale degli stessi consigli; f) prevedere che gli organismi di conciliazione istituiti presso i tribunali siano iscritti di diritto nel Registro; g) prevedere, per le controversie in particolari materie, la facoltà di istituire organismi di conciliazione presso i consigli degli ordini professionali; h) prevedere che gli organismi di conciliazione di cui alla lettera g) siano iscritti di diritto nel Registro; i) prevedere che gli organismi di conciliazione iscritti nel Registro possano svolgere il servizio di mediazione anche attraverso procedure telematiche; l) per le controversie in particolari materie, prevedere la facoltà del conciliatore di avvalersi di esperti, iscritti nell'albo dei consulenti e dei periti presso i tribunali, i cui compensi sono previsti dai decreti legislativi attuativi della delega di cui al comma 1 anche con riferimento a quelli stabiliti per le consulenze e per le perizie giudiziali; m) prevedere che le indennità spettanti ai conciliatori, da porre a carico delle parti, siano stabilite, anche con atto regolamentare, in misura maggiore per il caso in cui sia stata raggiunta la conciliazione tra le parti; n) prevedere il dovere dell'avvocato di informare il cliente, prima dell'instaurazione del giudizio, della possibilità di avvalersi dell'istituto della conciliazione nonché di ricorrere agli organismi di conciliazione; o) prevedere, a favore delle parti, forme di agevolazione di carattere fiscale, assicurando, al contempo, l'invarianza del gettito attraverso gli introiti derivanti al Ministero della giustizia, a decorrere dall'anno precedente l'introduzione della norma e successivamente con cadenza annuale, dal Fondo unico giustizia di cui all'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181; p) prevedere, nei casi in cui il provvedimento che chiude il processo corrisponda interamente al contenuto dell'accordo proposto in sede di procedimento di conciliazione, che il giudice possa escludere la ripetizione delle spese sostenute dal vincitore che ha rifiutato l'accordo successivamente alla proposta dello stesso, condannandolo altresì, e nella stessa misura, al rimborso delle spese sostenute dal soccombente, salvo quanto previsto dagli articoli 92 e 96 del codice di procedura civile, e, inoltre, che possa condannare il vincitore al pagamento di un'ulteriore somma a titolo di contributo unificato ai sensi dell'articolo 9 (L) del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115; q) prevedere che il procedimento di conciliazione non possa avere una durata eccedente i quattro mesi; r) prevedere, nel rispetto del codice deontologico, un regime di incompatibilità tale da garantire la neutralità, l'indipendenza e l'imparzialità del conciliatore nello svolgimento delle sue funzioni; s) prevedere che il verbale di conciliazione abbia efficacia esecutiva per l'espropriazione forzata, per l'esecuzione in forma specifica e costituisca titolo per l'iscrizione di ipoteca giudiziale.

¹⁸ Articolo 5, Direttiva CE 2008/52: Ricorso alla mediazione

1. L'organo giurisdizionale investito di una causa può, se lo ritiene appropriato e tenuto conto di tutte le circostanze del caso, invitare le parti a ricorrere alla mediazione allo scopo di dirimere la controversia. Può altresì invitare le parti a partecipare ad una sessione informativa sul ricorso alla mediazione se tali sessioni hanno luogo e sono facilmente accessibili.

2. La presente direttiva lascia impregiudicata la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione obbligatorio oppure soggetto a incentivi o sanzioni, sia prima che dopo l'inizio del procedimento giudiziario, purché tale legislazione non impedisca alle parti di esercitare il diritto di accesso al sistema giudiziario

Europea ha sancito che l'obbligatorietà del ricorso alla conciliazione sia ammissibile purché si rispetti "il principio di equivalenza, di effettività e della tutela giurisdizionale effettiva"¹⁹.

Il tema dell'obbligatorietà del tentativo di conciliazione è stato oggetto anche di interessanti pronunce della Corte Costituzionale. In riferimento alle controversie dinanzi all'Autorità per le Telecomunicazioni, il giudice delle leggi ha precisato che "la previsione di uno strumento quale il tentativo obbligatorio di conciliazione è finalizzata ad assicurare l'interesse generale al soddisfacimento più immediato delle situazioni sostanziali realizzato attraverso la composizione preventiva della lite rispetto a quello conseguito attraverso il processo"²⁰. Su quest'aspetto la giurisprudenza della Corte²¹ ha anche riconosciuto la legittimità del tentativo di conciliazione obbligatorio, con riferimento all'art. 111 Cost., nel rito del lavoro, prima che intervenisse la riforma del Collegato lavoro²².

L'obbligatorietà non rappresenta una preclusione all'accesso della giustizia ma uno strumento per il raggiungimento della ratio²³ che ha mosso la delega a contenere l'accesso alla giustizia. L'obbligo in ogni norma che dia una disciplina concreta e coerente di un determinato istituto è quella di fornire l'interpretazione dei singoli precetti avendo come mira quella di fare salva la ratio della norma stessa che facilmente nel caso di specie può essere individuata nella necessità di limitare il ricorso al contenzioso in materie di scarsa rilevanza economica ma di alta litigiosità. Tale ratio viene fatta salva solo se si accoglie la tesi dell'obbligatorietà e se si tiene conto del fatto che questa è stata esclusa in vertenze di alto valore economico e scarsa litigiosità, si veda, su tutte, quelle relative alla concorrenza sleale.

E la prova che l'impianto normativo, a favore della condizione di procedibilità, non crei un'irreparabile lesione alla pretesa per i soggetti di veder tutelati, in via giurisdizionale, i propri diritti, emerge dalla predisposizione di significative garanzie, nel D. Lgs. 28/2010.

L'art. 5, 3° comma, stabilisce che non è preclusa "in ogni caso la concessione dei provvedimenti urgenti e cautelari, né la trascrizione della domanda". E poi al 6° comma, è sancito che "la domanda di mediazione produce sulla prescrizione gli effetti della domanda giudiziale".

¹⁹ Corte di Giustizia Ce, sez. IV, 18 marzo 2010, cause riunite C-317/08, C-318/08, C-319/08, C-320/08.

²⁰ C. Cost. 51/2009 e cfr C. Cost. 403/2007.

²¹ C. Cost. 276/2000.

²² La materia è stata recentemente modificata con L. 183/2010.

²³ In questo senso, è utile rammentare la finalità principale della mediazione che passa anche attraverso l'obbligatorietà. Nella Nota di lettura del Servizio del Bilancio del Senato Nov. 2009 n. 58, si precisa che la mediazione "viene configurata come condizione di procedibilità per una serie specifica di controversie al fine di garantire, così come si legge in relazione illustrativa, il buon accoglimento della nuova disciplina che ha come finalità quella di imprimere una diminuzione nel numero dei casi di ricorso alla giurisdizione ordinaria (senza peraltro precluderne l'accesso) nonché di contribuire alla diffusione della cultura della risoluzione alternativa delle controversie. Al riguardo la Corte Costituzionale con diverse sentenze (C. Cost. 276/2000, 82/1992, 436/2006) ha definito il meccanismo della condizione di procedibilità come la misura che, senza impedire o limitare oltremodo l'accesso alla giurisdizione, si limita a differirne l'esperimento, imponendo alle parti oneri obiettivamente non gravosi e volti anzi a dare soddisfazione alle loro pretese in termini più celeri e meno dispendiosi".

In connessione con quanto previsto dall'art. 24 Cost, 3° comma, il nuovo procedimento di mediazione statuisce all'art 17, 5° comma, che “quando la mediazione è condizione di procedibilità della domanda ai sensi dell'art. 5, comma 1, all'organismo non è dovuta alcuna indennità dalla parte che si trova nelle condizioni per l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato”.

Più articolate le osservazioni alla base di due ulteriori disposizioni contenute nel D. Lgs. 28/2010, in riferimento alla non preclusione dell'accesso alla giustizia.

In merito all'art. 11, il mediatore, quando l'accordo non è raggiunto, può formulare una proposta. In caso di rifiuto di una delle parti scatteranno, per questa, le conseguenze previste dall'art. 13 relativamente all'eventuali spese processuali del successivo procedimento giudiziale. Tale previsione, seppur proiettando i riflessi del procedimento della mediazione in sede giudiziaria, si realizza solo qualora il provvedimento che definisce il giudizio corrisponda interamente al contenuto della proposta, o quando, ricorrendo gravi ed eccezionali ragioni, il provvedimento giudiziario non corrisponda interamente al contenuto della proposta. Il processo che segua la fase negativa della mediazione è autonomo e libero. Il giudice sarà chiamato a pronunciarsi scevro da qualsiasi vincolo scaturente dalla proposta del mediatore rifiutata dalla parte. Il giudice, quindi, sarà sollecitato a tener conto della proposta soltanto nella quantificazione delle spese processuali (è l'ipotesi in cui il merito della mediazione entra nella fase processuale).

Con riferimento alla disciplina prevista dall'art. 12, in tema di efficacia esecutiva ed esecuzione, va osservato che, a seguito di omologazione, promossa “su istanza di parte e previo accertamento anche della regolarità formale, con decreto del presidente del tribunale nel cui circondario ha sede l'organismo”; il verbale di accordo acquisterà efficacia di titolo esecutivo.

Il punto di criticità sta nell'individuare le garanzie di accesso alla giustizia in pendenza ed in conseguenza del procedimento di omologazione a cura del presidente del Tribunale, anche per fatti sopravvenuti.

E' utile richiamare le esperienze normative precedenti, in tema di rito del lavoro (ex art. 411 c.p.c.), di disciplina dei diritti dei consumatori e degli utenti (ex L. 281/1998) e dei procedimenti in materia di diritto societario e di intermediazione finanziaria, nonché in materia bancaria e creditizia (ex D. Lgs. 5/2003). Nelle previsioni del legislatore l'autorità giudiziaria è chiamata, con decreto, ad attribuire al verbale positivo di conciliazione l'efficacia esecutiva previo accertamento della regolarità formale.

Sui limiti di tale accertamento, si sono sviluppati più orientamenti. Alla tesi secondo la quale il riscontro attiene ai dati estrinseci, senza alcuna possibilità per l'autorità giudiziaria di entrare nel

merito²⁴, si è contrapposta una tesi meno restrittiva, secondo cui potrebbe essere ammessa una verifica anche relativa al rispetto del contraddittorio, del principio di garanzia della difesa, dell'indipendenza o dell'imparzialità del mediatore, del diritto di riservatezza e correttezza²⁵. Tra le perplessità nell'accogliere il secondo orientamento, la dottrina è concorde nel ritenere che il procedimento di omologazione corrisponda ad un accertamento sommario, a forma camerale a carattere plurilaterale.

Con riferimento all'omologazione del verbale di conciliazione societario, con l'introduzione del D. Lgs 5/2003, il procedimento, soltanto per una parte della dottrina²⁶, assume natura di vero e proprio procedimento giurisdizionale anche contenzioso, ma pur sempre di natura sommaria.

Nel procedimento di mediazione, introdotto con D. Lgs 28/2010, l'art. 12, sottopone l'omologazione all'istanza di parte ed al vaglio anche della regolarità formale da parte del presidente del Tribunale. Tale impostazione, per alcuni²⁷, favorirebbe un controllo non solo degli aspetti formali ma anche di quelli sostanziali; verrebbe così avvalorata la tesi della natura giurisdizionale del procedimento di omologazione anche se di natura sommaria. Potrebbe, tuttavia, farsi strada un'interpretazione secondo la quale il vaglio del presidente del Tribunale, nel procedimento di omologazione, attenga non solo alla non contrarietà del contenuto del verbale all'ordine pubblico o a norme imperative ma anche alla regolarità formale. Ne deriverebbe che la natura del procedimento di omologazione resti meramente formale e sia, così, qualificabile come procedimento di volontaria giurisdizione.

La disciplina normativa, in ogni caso, nulla dice sul procedimento di omologazione e sulla reclamabilità del decreto. Sul punto è, quindi, necessario individuare le prospettive a garanzia delle giuste pretese della parte, successivamente al raggiungimento dell'accordo (si pensi al caso dell'eccessiva onerosità o ad un vizio della volontà). Potrebbe applicarsi la disciplina dei procedimenti camerale nel rito societario, che, ai sensi degli artt. 25 e ss., D. Lgs. 5/2003, prevede, in particolare, la garanzia del contraddittorio con l'audizione delle parti in camera di consiglio. E più in generale, può essere utile il richiamo alle disposizioni comuni ai procedimenti in camera di consiglio ex artt. 737 e ss. c.p.c..

²⁴ B. Sassani, R. Tiscini, Il nuovo processo societario, in Giust. Civ. 2003, II, 74.

²⁵ È la tesi sostenuta da Rubino, anche se va rammentato che il vaglio del Presidente del Tribunale attiene al verbale e non agli atti del procedimento. Cfr G. Arieta, F. De Santis, Commentari dei processi societari, Vol II, Torino, 2007, pp. 1053 ss..

²⁶ L. Montesano, in riferimento all'esecutività del lodo arbitrale, ha inquadrato il procedimento di omologazione non con funzione di volontaria giurisdizione, largamente diffusa in dottrina, ma con funzione contenzioso-sommaria. Cfr. G. Arieta, F. De Santis, Commentari dei processi societari, Vol. II, Torino, 2007, p.1053.

²⁷ Cfr. G. Sciancalepore, S. Sica, Codice della mediazione e della conciliazione, Torino, 2010, p. 7.

Inoltre, in dottrina²⁸ è stata prospettata la soluzione consistente nell'applicabilità per via analogica dell'art. 825 c.p.c., 3° comma, che prevede, in tema di deposito del lodo arbitrale, la reclamabilità mediante ricorso alla Corte d'appello entro trenta giorni dalla comunicazione e la possibilità di sentire le parti, provvedendo con ordinanza in camera di consiglio.

E sulla definitività dell'omologazione troverebbero, pertanto, riscontro anche la previsione dell'art. 829, 1° comma, n. 5, c.p.c., per l'impugnabilità in casi di nullità, oltre all'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c.²⁹.

Su quest'aspetto, in riferimento al procedimento di omologazione che, per larga parte della dottrina³⁰, andrebbe qualificato come volontaria giurisdizione, per la natura esclusivamente formale del vaglio, qualificherebbe come stragiudiziale il titolo esecutivo, per l'assenza di un precedente processo ordinario di cognizione. Il corollario che ne deriva è che nessun limite si pone nell'individuazione dei motivi di merito dell'opposizione all'esecuzione; potrà, pertanto, essere dedotta sia l'inesistenza dei fatti costitutivi, sia l'esistenza dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

L'omologazione del verbale di conciliazione nel procedimento di mediazione, introdotta con l'art. 12, D. Lgs. 28/2010, seguendo, invece, l'orientamento per il quale l'accertamento è formale e sostanziale, porterebbe a qualificarlo come titolo esecutivo di natura giudiziale. Tale inquadramento comporta il rispetto, nel processo esecutivo, dei conseguenti limiti, tipici del giudicato sostanziale, formatosi prima col vaglio del presidente del Tribunale (la natura giurisdizionale del procedimento è a carattere sommario) e poi in sede di reclamo.

²⁸ Vedi la tesi di G. Miccolis in G. Arieta, F. De Santis, *Commentari dei processi societari*, Vol. II, Torino, 2007, p. 1054.

²⁹ Sul tema generale dell'opposizione all'esecuzione, ex art. 615 c.p.c., cfr A. Proto Pisani, *Lezioni di Diritto Processuale Civile*, Napoli, 2006.

³⁰ Sul punto interessanti sono i richiami dottrinali in G. Arieta, F. De Santis, *Commentari dei processi societari*, Vol. II, Torino, 2007, p. 1054.

Il valore probatorio degli studi di settore: recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità

di Daniela Siconolfi

1. Premessa.

La Suprema Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata, con diverse sentenze ed ordinanze¹, in ordine alla legittimità dell'accertamento basato sugli studi di settore ed al valore probatorio di tali strumenti di ricostruzione parametrica di ricavi o compensi. In tale contesto, le diverse recenti pronunce, riaffermano principi già espressi dalle Sezioni Unite della Suprema Corte.²

In particolare, con ordinanza n. 14313 del 15 giugno 2010, la Corte di Cassazione ha ribadito che spetta al contribuente fornire la prova contraria, in caso di accertamenti basati sugli studi di settore e in presenza di gravi incongruenze, dei dati da essi risultati rispetto ai ricavi dallo stesso dichiarati. Dunque, la medesima Corte, ha ritenuto di qualificare come legittimo l'accertamento basato sugli studi di settore, subordinatamente al fatto che l'Ufficio dimostri la gravità delle incongruenze e che il contribuente, nei confronti del quale si trasferisce successivamente l'onere della prova, non fornisca elementi atti a fornire prove contrarie.

Con l'ordinanza n.18941 del 31 agosto 2010, poi, facendo riferimento alla valenza probatoria degli studi di settore, la Corte ne ha riaffermato la natura di presunzione semplice. Tale pronuncia, nello specifico, pone in luce il fatto che un accertamento fondato esclusivamente sul risultato parametrico può essere superato comprovando che l'attività svolta non è quella considerata dallo studio. Nel caso concreto, la Corte ha ritenuto che tale risultato non possa essere suscettibile di evidenziare in termini di rilevante probabilità l'entità reddituale del contribuente, in considerazione anche della particolare e sostanziale circostanza che il comparto accertato è stato investito da una crisi generalizzata.

¹ Cass., 7 settembre 2010, n. 19136;id., 24 settembre 2010, n. 20210; Id Ord. 16 settembre 2010,n. 19609; Id., 17 settembre 2010, n. 19754; Id., 21 settembre 2010, n. 19957; Id., 21 settembre 2010, n. 19951.

² Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638,. Trattano in maniera profusa l'argomento Basilavecchia, Accertamento standardizzato, obbligo di contraddittorio e facoltà di prova del contribuente, in GT - Riv. giur. trib.n. 3/2010, pag. 205; Marcheselli, Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore, in Corr.Trib. n. 4/2010, pag. 251;Id., Ancora equivoci e incertezze sulle concrete applicazioni degli studi di settore, ivi n. 31/2010, pag. 2514.

I contenuti delle ordinanze di cui sopra offrono lo spunto per effettuare brevi riflessioni sulla natura della presunzione che sorregge l'accertamento a mezzo studi di settore, così come individuata, nelle pronunce più recenti, ad opera della giurisprudenza di legittimità.

In materia, in ragione di quanto verrà illustrato, pare possibile affermare, da subito, che non vi sia stata un'inversione di tendenza da parte della Suprema Corte, rispetto al suo più recente orientamento.

Sul punto, difatti, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione (Cass., S.U., del 18 dicembre 2009, sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638) hanno statuito che “la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è “ex lege” determinata in relazione ai soli standards in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente”³.

2. La natura delle presunzioni poste a fondamento degli studi di settore nell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità.

Gli studi di settore sono stati introdotti nel nostro ordinamento dall'art 63 bis DL 30/8/1993 n. 331, convertito con la L 29/10/1993 n 427, che ne ha previsto l'approvazione entro il termine del 31/12/1995, prorogato, prima, al 31/12/1996 e, poi, al 31/12/1998. Si applicano, quindi, dal 1999 per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 1998.

In particolare l'art. 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, prevede che gli accertamenti di cui agli artt. 39, primo comma, lett.d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 “possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto”.

Tuttavia, proprio il richiamo all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 ha generato una serie di incertezze in ordine alla qualifica della presunzione posta a fondamento degli studi di settore, a partire dal momento in cui questi sono divenuti operativi.

La giurisprudenza di legittimità, in proposito, si è più volte pronunciata in ordine alla loro utilizzabilità come metodologia astrattamente idonea a determinare regole di esperienza applicabili in maniera standardizzata.

³ La Corte di Cassazione, per tali enunciazioni, ha preso lo spunto da controversie nelle quali erano in gioco accertamenti fondati sui cedd. parametri, i quali costituiscono una metodologia di accertamento prevista e disciplinata dai commi 179 - 189 dell'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Finanziaria 1996).

Nella fase immediatamente successiva all'introduzione dello strumento parametrico in oggetto, vi sono state decisioni della Corte di Cassazione orientate nel senso di attribuire alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore la natura di presunzioni legali relative⁴. Infatti, in tale direzione, nell'ambito della motivazione della sentenza n. 2891 del 27/2/2002, si legge, “ l'evoluzione legislativa che si è avuta a partire dal 1985 in poi ha confermato sempre di più la possibilità che l'Amministrazione utilizzi strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale, tanto che oramai da qualche anno gli studi si stanno consolidando, offrendo soluzioni sempre più accettate e condivise” .

Ad una fase successiva è da ascrivere l'orientamento, di cui è emblematica la sentenza n. 17229 del 28/7/2006, in base al quale la Suprema Corte ha sostenuto che gli studi di settore hanno natura di “ atti amministrativi generali di organizzazione che da soli non si possono considerare sufficienti perché l'Ufficio tributario operi l'accertamento senza che l'attività amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente d'intervenire già in sede procedimentale amministrativa e di vincere la presunzione costituita dagli studi di settore”⁵.

Non sono mancate, in un momento successivo, ulteriori decisioni con cui la Corte ha affermato che le gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore costituiscono “ un elemento presuntivo di carattere legale”, sul quale può fondarsi l'accertamento di maggiori imposte, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare. In tale direzione sono rilevanti le pronunce ⁶, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, aventi ad oggetto il rapporto tra l'art. 62-sexies, comma 3, cit. e l'art. 39, primo comma, lettera d, del d.P.R. n. 600 del 1973.

A tale proposito, la Suprema Corte ha statuito, fra l'altro, che gli accertamenti condotti ai sensi del menzionato articolo 39 (comma 1, lett. d) "possono essere fondati anche sull'esistenza di

⁴ In tal caso, il semplice scostamento dai ricavi, risultanti dagli studi di settore, consentirebbe di ricorrere a tali strumenti presuntivi da parte dell'Ufficio, in considerazione del fatto che il ragionamento inferenziale, individuato come fondamento degli studi di settore, è normativamente previsto e disciplinato nel dettaglio. A tal proposito, in ambito dottrinario, per una configurazione in termini di presunzione legale relativa, cfr. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale, Milano, 2006, pag. 236; Lupi, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Milano, 2001 pag. 573; Beghin, I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore, in Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2008, pag. 643.

⁵ Una particolare lettura della sentenza in oggetto è stata proposta da Sciarra, in Corr. Trib, n. 38/2006, pag. 3054. L'autrice ritiene che con tale sentenza la Corte non abbia voluto affermare, in termini assoluti, il fatto che gli studi di settore non siano idonei a costituire l'unico presupposto a fondamento di un accertamento, quanto piuttosto a dichiarare l'insufficienza di tale metodo presuntivo laddove la fase dell'istruttoria, in sede procedimentale amministrativa, si sia conclusa senza le informazioni integrative che scaturiscono dal contraddittorio con il contribuente. In tale sede, pertanto, gli studi di settore, sarebbero idonei a supportare il fondamento dell'accertamento della maggiore imposta dovuta solo nel caso in cui l'istruttoria amministrativa risulti completa del contraddittorio preventivo con il contribuente.

⁶ Cass. Sent. n. 8643 del 06 aprile 2007; Id. n. 24436 del 2 ottobre 2008; Id. n. 2876 del 6 febbraio 2009.

gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore", di cui all' articolo 62 bis.

Al fine di rendere operativa tale norma è pertanto necessario che, l'Ufficio, nel rilevare "gravi incongruenze" fra i valori dichiarati e quelli che motivatamente si attendono, in considerazione del peculiarità dell'attività svolta o in base agli studi di settore, fondi l'accertamento di maggiori ricavi proprio sulle "gravi incongruenze". Tale attività può essere attuata, senza obbligo di ispezione dei luoghi, indipendentemente dalle ipotesi previste dall'art.39 citato.

In base ad altro orientamento della giurisprudenza di legittimità è, tuttavia, possibile affermare⁷ che gli studi di settore costituiscono una mera fonte di presunzioni assimilabili alle comuni presunzioni "hominis", cioè fondamenti logici offerti dall'amministrazione al giudice. Difatti, la Corte di Cassazione, in proposito statuisce che "gli studi di settore introdotti dagli artt. 62-bis e 62-sexies del d.l. n. 331 del 1993, direttamente derivanti dai "redditometri" o "coefficienti di reddito e di ricavi" previsti dal d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, idonei a fondare semplici presunzioni, sono da ritenere supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti: i dati in tal modo presunti possono, pertanto, essere utilizzati dall'ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finché non ne sia dimostrata l'infondatezza mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente"⁸.

Da ultimo, la Suprema Corte, esprimendosi e in tema di rispondenza della disciplina degli studi di settore ai parametri costituzionali, in particolare, al principio di capacità contributiva, ha affermato: "la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale"⁹, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta (confronto

⁷Cass., sent. n. 16702 del 27 luglio 2007, Id., n. 20256 del 23 luglio 2008.

⁸Cass., sent. n. 5977 del 14 marzo 2007.

⁹La Corte Costituzionale, a tal proposito, ha più volte precisato che le presunzioni "per poter essere in armonia con il principio di capacità contributiva sancita dall'art. 53 della Costituzione debbono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustificano razionalmente". Cfr. Corte Cost. 28 luglio 1976, n. 200 e 23 luglio 1987, n. 283.

che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorché i dati forniti dal contribuente risultano inattendibili”¹⁰.

3. La natura delle presunzioni poste a fondamento degli studi di settore secondo le Sezioni Unite.

Con le rilevanti e recenti sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha chiarito, in maniera definitiva, la portata, la natura e la qualificazione degli studi di settore, escludendo che il reddito imponibile possa essere determinato “automaticamente” mediante l’applicazione degli studi di settore.

Tale statuizione, oltre a determinare il miglioramento della posizione procedimentale e processuale del contribuente, si conforma a previsioni di carattere normativo, quali il D.L. 2 luglio 2007, n. 81 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2007, n. 127), istitutivo degli indicatori di normalità economica, e la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), nella misura in cui non attribuisce agli esiti derivanti dall’applicazione degli studi di settore la natura di presunzione legale¹¹.

La S.C., nelle pronunce in oggetto, ha precisato, inoltre, che il principio costituzionale della capacità contributiva, secondo il quale ogni contribuente deve concorrere alla spesa pubblica in funzione delle risorse “realmente e concretamente” a sua disposizione, impone che ogni tipologia di accertamento dei redditi ai fini impositivi, per essere legittimo, deve prevedere la verifica ed il vaglio, in contraddittorio, dei dati desumibili dagli strumenti statistici con l’effettiva situazione economica e patrimoniale del soggetto accertato e che ogni procedimento di accertamento deve concludersi con un atto (l’avviso di accertamento) nel quale l’Amministrazione finanziaria deve dare conto nella “motivazione” delle ragioni per le quali è giunta alla determinazione di un reddito imponibile superiore a quello dichiarato dal contribuente e delle ragioni per le quali non ha accolto le eventuali argomentazioni difensive opposte dal contribuente¹².

La Corte ha dunque stabilito una nuova metodologia di riparto dell’onere probatorio tra amministrazione e contribuente, in considerazione del fatto che gli studi di settore, in quanto annoverabili tra gli strumenti statistico- probabilistici, non sono idonei a riprodurre la concreta

¹⁰ Cass., sent.n.16235 del 9 luglio 2010.

¹¹ Iorio-Sereni, Dagli studi di settore solo presunzioni semplici: effetti sull’azione di accertamento, in *Le Guide il fisco, Novità Fiscali e Finanziaria 2010*, gennaio, 2010, pag 86.

¹² Cass SSUU, Pres. Carbone, Rel. Botta, Sent n 26635, 10 dicembre 2009, pubblicata in “ *Il Fisco*” 2/2010 fasc 1, pag 236 con nota di commento di Pierfranco Turis.

situazione reddituale del contribuente, avendo la sola capacità di identificarsi con un mero strumento capace di rilevare un presunto comportamento fiscale anomalo¹³.

La centralità e la rilevanza del contraddittorio, cui da rilievo la Corte nelle decisioni in oggetto, rappresenta il superamento di posizioni diverse della giurisprudenza di legittimità pregressa¹⁴, nel momento in cui, a tale strumento, viene attribuita non solo la capacità di adeguare l'accertamento al realtà del singolo contribuente, ma anche la rilevante funzione di garantire gli interessi di quest'ultimo.

Il tenore di tali pronunce, inoltre, si conforma agli orientamenti costituzionali ed internazionali maggiormente evoluti, i quali riconducono al contraddittorio la concretizzazione dell'interesse del privato¹⁵.

Inoltre, le enunciazioni in tal senso, hanno trovato riscontro anche in due recenti pronunce della Corte¹⁶, laddove la stessa, oltre ad affermare che gli studi di settore possono essere qualificati come mere presunzioni semplici¹⁷, ha ribadito il ruolo fondamentale assegnato al contraddittorio, la cui attivazione è da considerarsi obbligatoria e necessaria al fine di evitare la nullità del procedimento con il contribuente¹⁸. Compito successivo dell'Ufficio è quello di motivare le ragioni sulla scorta delle quali i rilievi mossi da quest'ultimo, seppure attraverso presunzioni semplici, sono stati disattesi.

In caso di mancato intervento del contribuente l'Amministrazione avrà l'onere di dimostrare l'applicabilità dei risultati standardizzati al caso concreto¹⁹.

Nella fase giudiziale, poi, il giudice valuta liberamente, in virtù degli elementi offerti dalle parti, l'applicabilità dello standard al caso di specie, ben potendo disattendere le risultanze degli studi di settore, non solo laddove accerti la sussistenza di circostanze ostative di carattere personale rappresentate dal contribuente, ma anche laddove ritenga inaffidabile lo studio di settore applicato²⁰. Da tali premesse scaturisce, naturalmente, la conseguenza che eventuali

¹³ Amatucci -. Rainone Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore rispetto al diritto di difesa, in Boll. Trib. 22 • 2010, pag 1669.

¹⁴ cfr. Cass., 28 luglio 2006, n. 17229.

¹⁵ In tal senso Marcheselli, Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente, in Corr. Trib. n.36/2009, pag. 2915.

¹⁶ Cass. Ord n. 15905, 6 luglio 2010; Id., sent. n. 16055 del 7 luglio 2010.

¹⁷ Rivetti, Riconoscimento della natura di presunzione semplice di studi di settore e parametri contabili, in il fisco, 2009, 7995.

¹⁸ Ragucci, Il contraddittorio nei procedimenti tributari. Torino, 2009, 233.

¹⁹ In proposito, la Suprema Corte, nella sent. n. 15905/2010, confermando quanto enunciato dalle Sezioni Unite nelle sentenze nn. 26635-26636/2009, cit., ha stabilito che, l'Amministrazione finanziaria, nel caso di mancata partecipazione al contraddittorio, può comunque emettere l'avviso di accertamento "motivandolo solo sulla base dei risultati dei parametri/studi di settore e il giudice può trarre da tale comportamento del contribuente argomenti di prova".

²⁰ Basilavecchia, Accertamento e studi di settore: soluzione finale, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 3/2010, pag 212.

accertamenti, fondati in maniera esclusiva sullo scostamento fra ricavi dichiarati e quelli scaturenti da GE.RI.CO.²¹ sono destinati, in sede giudiziaria, ad essere annullati.

In ragione di quanto illustrato è possibile affermare che l'intervento delle Sezioni Unite ha posto "una pietra miliare della evoluzione del diritto procedimentale tributario"²².

Tale pronuncia fortifica l'orientamento prevalente corrente secondo cui gli studi di settore, in quanto dotati delle caratteristiche di un modello matematico –statistico, danno risultati standardizzati idonei semplicemente a giustificare la selezione del contribuente da sottoporre ad accertamento induttivo: difatti è necessario che la ricostruzione del livello di congruità dei ricavi, da relazionare alla realtà ed alla concretezza del contesto economico attuale, avvenga nell'ambito di un procedimento amministrativo, dove il contraddittorio con il contribuente diventa di importanza evidente²³, in virtù dei motivi illustrati.

4. Considerazioni conclusive.

L'intervento delle Sezioni Unite, mettendo fine al dibattito in ordine alla natura giuridica degli studi di settore ha spostato il confronto su altro nuovo e rilevante tema, e cioè quello della individuazione di "ulteriori elementi", idonei ad avvalorare le risultanze degli studi di settore in modo da attribuire al contribuente, in termini di ragionevole probabilità, i maggiori ricavi desumibili dallo strumento parametrico in oggetto.

In materia, la posizione dell'Agenzia delle Entrate, risulta già ben delineata. Infatti, nel convegno annuale Telefisco, del 27/2/2010, ha comunicato agli esperti del settore intervenuti, l'intenzione di utilizzare in maniera sempre più profusa lo strumento del redditometro, in

²¹ Il prodotto software che permette di conoscere i ricavi o i compensi presunti è denominato Ge.Ri.Co. (Gestione dei Ricavi o Compensi) ed è prelevabile, gratuitamente, dal sito dell'Agenzia delle Entrate. Nell'ipotesi in cui i ricavi o compensi effettivi del contribuente siano inferiori a quelli determinati dal software Ge.Ri.Co., il soggetto può procedere all'adeguamento spontaneo in dichiarazione dei propri ricavi o compensi oppure dimostrare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate i motivi degli scostamenti rispetto ai risultati dello studio. La correttezza dei comportamenti del contribuente monitorata da Ge.ri.co dipende da valutazioni che riguardano due distinti aspetti: la congruità dei ricavi o dei compensi e la coerenza degli indicatori economici. La congruità è il confronto tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli risultanti dallo studio. La coerenza si riferisce alla regolarità degli indici ricavati dai dati del contribuente rispetto a quelli che caratterizzano i comportamenti normali degli operatori del settore, che svolgono la medesima attività. Ge.ri.co, infatti, attesta anzitutto se i ricavi o i compensi del contribuente sono congrui, cioè pari almeno al valore puntuale di riferimento, calcolato con il software per lo specifico contribuente. In caso contrario, Ge.Ri.Co. indica il valore puntuale atteso e, inoltre, i ricavi o i compensi minimi ammissibili. La procedura definisce, infatti, per ciascun contribuente, il ricavo di riferimento "puntuale" ed un "intervallo di confidenza": il primo quantifica l'ammontare dei ricavi stimati dall'elaborazione alla stregua delle relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali dell'attività economica; il secondo rappresenta, invece, una sorta di margine di oscillazione accettabile della congruità, che, partendo dal ricavo "puntuale" si chiude al ricavo "minimo", entro il quale lo scostamento è ritenuto possibile. Per quanto concerne la coerenza, Ge.ri.co verifica la regolarità dei principali indicatori economici caratterizzanti l'attività svolta dal contribuente (i quali sono predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore approvato). Tale regolarità viene valutata rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore, che svolgono l'attività con analoghe caratteristiche (sono, ad esempio, indicatori sui quali viene calcolata la coerenza, la percentuale di ricarico, la rotazione delle scorte di magazzino, la produttività per addetto, la resa oraria, ecc.)" <http://www.professionisti24.ilsole24ore.com/art/AreaProfessionisti/Fisco/Dossier>.

²² L'espressione è di Marcheselli, Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore, cit. pag. 251.

²³ Amatucci, Rainone, Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa, in Boll. Trib. 22 • 2010, pag. 1672;

considerazione della disponibilità di una rilevante quantità di dati relativi ai contribuenti, derivanti da accessi ai dati in possesso della Motorizzazione Civile e verifiche presso agenzie di viaggio, circoli ippici, circoli esclusivi, gallerie d'arte, istituti scolastici privati. L'Agenzia ha anche chiarito che continuerà ad applicare, anche dopo l'intervento delle Sezioni Unite, in maniera congiunta studi di settore e redditometro, ritenendo che le risultanze derivanti dall'applicazione del redditometro ben possono essere assunti come "elementi di conferma" dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore.²⁴

A tali affermazioni è possibile, tuttavia, obiettare che l'intento della Suprema Corte, con le Sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638, depositate il 18 dicembre 2009, attraverso le quali ha richiamato concetti quali "concrete modalità di svolgimento dell'attività" e "concreta realtà reddituale" è quello di evitare che informazioni e dati che non sono riconducibili all'attività d'impresa possano essere utilizzati come sostegno dell'accertamento standardizzato in questione.

Alla luce di tutto ciò, dunque, l'Ufficio, nel supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore dovrebbe fare riferimento a prove riconducibili all'attività monitorata, escludendo quei dati e quegli elementi riferibili in maniera generica al contribuente. In tale caso il valore probatorio della dicotomia studi di settore-redditometro, declamato dall'Agenzia delle Entrate, subisce un drastico ridimensionamento.

A questo punto è possibile concludere ribadendo l'importanza dei principi espressi dalle succitate sentenze delle Sezioni Unite, in quanto espressione di una definitivo approdo della giurisprudenza di legittimità, sorpassabile di fatto solo da una nuova produzione legislativa riferita ai metodi standardizzati di accertamento, in particolare agli studi di settore.

²⁴ I passaggi salienti del convegno sono confluiti nella Circ 12/E del 12/3/2010

Il nuovo principio di “non contestazione” ex art. 115 c.p.c. nell’ambito del processo tributario

di Giuseppina Simioli

Cenni introduttivi – Contesto dottrinale e giurisprudenziale previgente alla Legge 18 giugno 2009, n. 69 – La novellata disposizione normativa di cui all’art. 115 c.p.c. e sua natura

Cenni introduttivi

La Legge 18 giugno 2009, n. 69, recante “Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”, è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 19 giugno 2009, n. 140, ed è in vigore dal 4 giugno 2009.

Le legge in oggetto ha apportato modifiche su molte disposizioni del codice di procedura civile al fine di snellire ed accelerare i processi civili.

L’art. 45, comma 14, della suddetta legge ha modificato il comma 1 dell’art 115 c.p.c¹. sulla disponibilità delle prove, prevedendo espressamente il principio di non contestazione.

Il comma 2 dell’articolo in parola resta invariato, mentre il comma 1 modificato recita: “salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”.

Le norme modificate trovano applicazione nel processo tributario stante il rinvio disposto dall’articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in base al quale “ I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

Il processo civile si pone come paradigma processuale di riferimento del rito fiscale², in virtù della cosiddetta clausola di rinvio summenzionata.

¹ Sull’importanza e gli effetti dell’applicazione della non contestazione da parte dei giudici tributari si rinvia a Federico Sorrentino, Il principio di non contestazione nel processo tributario, in Il Fisco, n. 32, 2010, fasc. 1, p. 5163.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 31 marzo 2010, n. 17/E³, prende posizione sulle disposizioni del codice di procedura civile modificate, applicabili, a Suo avviso, al regime processuale tributario⁴.

In particolare, la suddetta circolare illustra le principali novità introdotte dalla Legge n. 69 nell'ambito processuale civile evidenziando "quelle che non trovano applicazione nel processo tributario dinanzi alle Commissioni tributarie" e facendo osservare che "in assenza di tale evidenziazione, si intende che la disposizione commentata si applica anche al processo tributario".

Alla fine della circolare è allegato "un prospetto comparativo delle modifiche normative più rilevanti introdotte dalla Legge n. 69/2009".

I chiarimenti più interessanti riguardano:

- la disciplina⁵ della restrizione delle ipotesi di compensazione delle spese⁶, in cui viene prevista che la compensazione delle spese, oltre all'ipotesi di soccombenza reciproca, è ammessa per gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione ed è direttamente applicabile al processo tributario;
- la condanna d'ufficio della parte soccombente ad una somma equitativamente determinata⁷;
- il principio del contraddittorio sulle questioni rilevabili d'ufficio⁸;
- il principio di non contestazione, ex art. 115 c.p.c.⁹;
- la rimessione in termini¹⁰;
- la consulenza tecnica¹¹, in base agli artt. 191 e 195 c.p.c.¹²;

² Si veda Alfio Cissello, Riforma del processo civile e contenzioso tributario: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in *Il Fisco*, n. 15, 2009, fasc. 2, p. 2365.

³ Cfr. Circ. n. 17/E del 31 marzo 2010, in *Il Fisco*, n. 15, 2010, fasc. 1, pp. 2341 e ss.

⁴ Per maggiori approfondimenti sul tema processuale si consulti Francesco Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009.

⁵ Cfr. il nuovo art. 92 c.p.c., Condanna alle spese per singoli atti. Compensazione delle spese.

⁶ Cfr. in argomento F. Graziano, *Le spese del giudizio tributario*, in *Corriere Tributario*, n. 33, 2009, p. 2679.

⁷ Tale comma dell'art. 96 c.p.c., Responsabilità aggravata, è stato aggiunto ex art. 45, comma 12, Legge n. 69/2009, in vigore dal 4 luglio 2009 ed applicabile ai giudizi instaurati successivamente a tale data (ex art. 58, comma 1, della citata Legge n. 69/2009).

⁸ Il comma 2, dell'art. 101 c.p.c., Principio del contraddittorio, è stato aggiunto ex art. 45, comma 13, Legge n. 69/2009, in vigore dal 4 luglio 2009 ed applicabile ai giudizi instaurati successivamente a tale data (ex art. 58, comma 1, della citata Legge n. 69/2009).

⁹ L'art. 115 c.p.c., Disponibilità delle prove, è stato sostituito dal comma 14 dell'art. 45 della suddetta Legge n. 69, in vigore dal 4 luglio 2009 ed applicabile ai giudizi instaurati successivamente a tale data (ex art. 58, comma 1, della citata Legge n. 69/2009).

Si riporta il testo dell'articolo anteriormente vigente:

"Art. 115 c.p.c. Disponibilità delle prove. – "Salvi i casi previsti dalla Legge, il giudice deve porre a fondamento delle decisioni le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero.

Può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza".

¹⁰ In base all'art. 153 c.p.c., Improrogabilità dei termini perentori, i termini perentori non possono essere oggetto né di abbreviazione né di proroga, nemmeno sull'accordo delle parti, ma la parte può chiedere al giudice la rimessione in termini sempreché dimostri di essere incorsa in decadenza per causa ad essa non imputabile.

- il termine “lungo” per l’impugnazione¹³.

In relazione alle modifiche dei termini, vi sono modifiche di termini del processo civile che vengono applicate anche nel contenzioso tributario, in quanto termini che il processo tributario mutua dal processo civile.

La riforma del 2009 ha apportato modifiche anche in ordine alle norme relative alla procura alle liti, all’incompetenza¹⁴, alla litispendenza¹⁵ e continenza¹⁶ di cause¹⁷.

Pur non avendo precise indicazioni, sembrerebbe in ogni caso dedursi che, anche nel giudizio tributario, le pronunce previste per le fattispecie di litispendenza, continenza e connessione debbano essere rese nella forma dell’ordinanza e non più in quella della sentenza.

Nel presente lavoro sarà esaminato la disposizione di cui all’art. 115 c.p.c. sia prima della riforma del 2009 che successivamente alla riforma stessa.

Contesto dottrinale e giurisprudenziale previgente alla Legge 18 giugno 2009, n. 69

Antecedentemente alla riforma n. 69/2009, dottrina e giurisprudenza si chiedevano se fosse presente nell’ordinamento processuale civile il principio di non contestazione.

In particolar modo, ci si chiedeva se la mancata contestazione di fatti, giuridicamente rilevanti, costituisse o meno prova, ai fini della decisione del giudice¹⁸.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, con la storica sentenza n. 761 del 2002¹⁹, avevano introdotto il principio di non contestazione nel processo civile²⁰.

Occorre precisare che la pronuncia richiamata atteneva al rito del lavoro, ma i principi affermati, per la loro generalità ed absolutezza, erano ritenuti applicabili anche al contenzioso civile ordinario e conseguentemente a quello tributario, stante il disposto di cui all’art. 23, comma 3,

¹¹ Si veda E. Sollini, Consulenza tecnica e giudice tributario alla luce della L. n. 69/2009, in *Il Fisco*, n. 4, 2010, fasc. 1, p. 533.

¹² L’art. 191 c.p.c. disciplina la Nomina del consulente tecnico, mentre l’art. 195 c.p.c. disciplina il Processo verbale e Relazione.

¹³ Il novellato art. 327 c.p.c., Decadenza dall’impugnazione, prende in esame l’applicazione del nuovo termine “lungo” per l’impugnazione delle sentenze, che è stato ridotto da un anno a sei mesi, ivi compresa la fase transitoria.

¹⁴ Si consulti Cesare Glendi, La competenza delle Commissioni tributarie, in *Corriere Tributario*, n. 15, 2001, p. 1113.

¹⁵ Cfr. Cesare Glendi, La litispendenza, in *Corriere Tributario*, n. 38, 2001, p. 2873.

¹⁶ Cesare Glendi, La continenza, in *Corriere Tributario*, n. 40, 2001, p. 3004.

¹⁷ Sono state modificate anche le norme sulla connessione ex art. 40 c.p.c., sulla riassunzione della causa ex art. 50 c.p.c., sull’ordinanza di ricasazione ex art. 54 c.p.c., sulla pubblicità della sentenza ex art. 120 c.p.c., sul contenuto della sentenza ex art. 132 c.p.c. e sulle notificazioni ex art. 137 c.p.c.

¹⁸ In tal senso Luigi Viola, Il nuovo principio di non contestazione nella riforma del processo civile. Riflessioni a caldo sull’art. 115 c.p.c. come novellato dalla Legge 69/2009, in www.altalex.com, del 17.09.2009.

¹⁹ Cfr. Costanzo Maria Cea, Il principio di non contestazione al vaglio delle Sezioni Unite, nota alla sent. n. 761 del 2002 Cass, SS.UU., in *Foro it.*, I, 2002, p. 2017.

²⁰ Tale pronuncia aveva una portata innovativa, in quanto precedenti orientamenti ritenevano non sussistere nel nostro ordinamento giuridico un principio che imponesse alla parte l’onore di contestare specificatamente i fatti dedotti dalla controparte.

del D. Lgs. n. 546 del 1992²¹, dove sancisce che la parte resistente “espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente”²².

La giurisprudenza ante 2002 sosteneva che i fatti non controversi, esclusi dal thema probandum, fossero solo quelli esplicitamente ammessi dalla controparte.

La mancata contestazione poteva essere considerata come argomento di prova ai sensi dell'art.116, comma 2, c.p.c. o in ogni caso come un supporto integrativo di una più complessiva valutazione probatoria²³.

Non sono mancate dispute su tale argomento sia in sede giurisprudenziale che in quella dottrinale²⁴, che ha hanno portato alla contrapposizione di due teorie, una negativa e l'altra positiva.

Partiamo dall'esame di quella negativa.

Suddetta tesi sosteneva che la disposizione di cui all'art. 88 c.p.c.²⁵, attraverso comportamenti di lealtà e probità, non considerava la non contestazione come prova, tale da poter essere posta a fondamento della decisione, in quanto era contrario alla lealtà processuale approfittare della dimenticanza di una parte per farne prova di veridicità di quanto affermato.

Inoltre, sosteneva che il fatto non provato atteneva ad un comportamento umano che prescindeva del tutto dal reale accadimento fattuale.

In tal modo, l'equiparazione tra mancata contestazione e prova non era condivisibile²⁶.

Quando il legislatore ha voluto considerare la mancata contestazione come prova, lo ha fatto in modo esplicito²⁷, con la conseguenza che l'equiparazione tra mancata contestazione e prova doveva ritenersi eccezionale e, dunque, non suscettibile di un'applicazione generalizzata ed estesa pure a casi non espressamente previsti, come nel caso della disposizione in esame prima della Legge di riforma.

Parte della giurisprudenza sosteneva la tesi negativa²⁸, mentre altra parte²⁹ sembrava mostrarsi favorevole alla sola possibilità che la mancata contestazione potesse divenire argomento di prova, ex art. 116 c.p.c.

²¹ Il richiamato disposto normativo riprende in sostanza l'art. 167, comma 1, c.p.c.

²² Cfr. Federico Sorrentino, Il principio di non contestazione nel processo tributario, op. cit., p. 5164.

²³ Cfr. Umberto Scotti, Art. 115 c.p.c. L'onere di specifica contestazione, in www.osservatorio.it del 14.02.2011.

²⁴ Si consulti Bruno Sassani e Roberta Tiscini, Prime Osservazioni sulla Legge 18 giugno 2009, n. 69, in Judicium.it, del 13.06.2009.

²⁵ Cfr. art. 88 c.p.c. Dovere di lealtà e di probità.

²⁶ Cfr. Luigi Viola, Il nuovo principio di non contestazione nella riforma del processo civile. Riflessioni a caldo sull'art. 115 c.p.c. come novellato dalla Legge 69/2009, op. cit., in cui l'Autore afferma che “in pratica nel processo, le parti dovrebbero provare le verità storiche, ma queste non possono ritenersi accertate per un'omissione di contestazione; le prove servono a dimostrare accadimenti storici, mentre la mancata contestazione non è prova di alcunché”.

²⁷ Cfr. artt. 215, comma 1, c.p.c. , Riconoscimento tacito della scrittura privata e 232, comma 1, c.p.c. Mancata risposta.

²⁸ Cfr. Cass. Civ. Sez. III, 28 ottobre 2004, n. 20916, in Guida al Diritto, n. 47, 2004, p. 61, secondo cui “affinché un fatto allegato da una parte possa considerarsi pacifico sì da essere posto a base della decisione ancorché non provato,

Occorre sottolineare che nell'art. 116 c.p.c., in base al quale "il giudice deve valutare secondo il suo prudente apprezzamento" il "deve" non costituisce un limite³⁰, ma un vero e proprio obbligo per il giudice di porre a fondamento della decisione i fatti non contestati, che sono il risultato di un comportamento omissivo della parte e non di una prova semplicemente proposta, né più e né meno dei fatti sui quali la parte ha giurato (o non giurato) oppure ha confessato³¹.

Ciò porta a problematiche di carattere processuale e sostanziale³².

In contrapposizione alla tesi negativa vi era la cosiddetta tesi positiva.

Detta tesi proponeva, invece, un'equiparazione tra mancata contestazione e prova e si fondava sui seguenti rilievi.

Innanzitutto, la parte ha l'onere di prendere "posizione sui fatti" posti dalla controparte, ex art. 167 c.p.c., in modo tempestivo.

Qualora non dovesse farlo tempestivamente, incorrerà nelle decadenze, essendogli impedita la prova di fatti contrari a quanto già affermato³³.

non è sufficiente la sua sola mancata contestazione, non esistendo nel nostro ordinamento processuale un principio che vincoli alla contestazione specifica di ogni situazione di fatto dichiarata da controparte".

²⁹ Cfr. Cass. civ. Sez. III, 4 febbraio 2005, n. 2273, in Mass. Giur. It., 2005, secondo cui "non sussistendo nel vigente ordinamento processuale un onere per la parte di contestazione specifica di ogni fatto dedotto ex adverso, la mera mancata contestazione in quanto tale e di per sé considerata non può avere automaticamente l'effetto di prova; tuttavia ove il giudice valuti tale comportamento ex art. 116 c.p.c. non semplicemente di per sé (e quindi solo in quanto omessa contestazione), ma come espressione significativa del comportamento processuale della parte, da inquadrare nell'ambito di quest'ultimo e valutata in relazione all'intero complesso di tesi difensive esposte, assume la rilevanza prevista da detta norma e può quindi costituire perfino unica e sufficiente fonte di prova".

³⁰ Come nel caso delle prove proposte dalle parti.

³¹ In tal senso Giorgio Grasselli, La modifica all'art. 115 c.p.c.: una piccola grande rivoluzione, in www.altalex.com. L'Autore osserva che tali problematiche sostanziali e processuali sussistono non risultando chiarito dalla Novella del 2009 se il fatto non contestato assume lo stesso grado di rilevanza del fatto confessato o giurato o assume l'effetto di esonerare l'altra parte dall'onere della prova.

La seconda soluzione sembra più rispondente al vero.

³² Secondo quanto sostenuto da tale ultimo Autore citato, in ordine alle questioni di carattere sostanziale ci rifacciamo al meccanismo processuale di funzionamento delle prove. La norma che disciplina le regole per l'accesso dei mezzi di prova nel processo è l'art. 2697 c.c. sull'onere della prova. Detta disposizione si sostanzia nel principio per cui, fintanto che l'attore non abbia provato il fatto costitutivo, nessun onere probatorio grava sul convenuto. Se ciò dovesse verificarsi, quest'ultimo, per evitare la soccombenza, sarà tenuto a provare i fatti su cui si fonda l'eccezione proposta.

³³ Ritenendo, dunque, pacifico il fatto. Secondo Cass. civ. Sez. V, n. 1540 del 2007, in Giur. It., n. 3, 2008, p. 777 "nell'evoluzione giurisprudenziale l'onere di contestazione (col relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere non abbisognevole di prova quanto non espressamente contestato), è divenuto principio generale che informa il sistema processuale civile, poggiando le proprie basi non più soltanto sul tenore dei citati artt. 416 e 167 c.p.c., bensì anche sul carattere dispositivo del processo - comportante una struttura dialettica a catena -, sulla generale organizzazione per preclusioni successive - che, in misura maggiore o minore, caratterizza ogni sistema processuale -, sul dovere di lealtà e probità posto a carico delle parti dall'art. 88 c.p.c. - che impone ad entrambe di collaborare fin dalle prime battute processuali a circoscrivere la materia realmente controversa, senza atteggiamenti volutamente defatiganti, ostruzionistici o anche solo negligenti - ed infine, soprattutto, sul generale principio di economia che deve sempre informare il processo, viepiù alla luce del novellato art. 111 Cost.. In particolare, giova sottolineare che la struttura ontologicamente dialettica del processo civile (nonchè di quelli ad esso assimilati) comporta che soprattutto il momento probatorio sia dominato da un generale onere di attivazione delle parti (o comunque di reazione alle attività della controparte) anche in funzione di una sollecitazione semplificatoria, come evincibile persino dalle disposizioni del codice civile in materia di prova (si pensi, ad esempio, in relazione alle produzioni della controparte, alla previsione della querela di falso nelle ipotesi disciplinate dagli artt. 2700 e 2702 c.c., al generale onere di contestarne la conformità previsto, per riproduzioni meccaniche e copie fotografiche, dagli artt. 2712 e 2719 c.c. ovvero all'onere di espresso disconoscimento previsto, con riguardo agli atti di ricognizione o rinnovazione, dall'art. 2720 c.c. - per un'applicazione specifica nel processo tributario dell'art. 2712 c.c.

Risulterebbero, pertanto, confermati tacitamente i fatti dell'attore.

In secondo luogo, il processo civile è incentrato sulle deduzioni processuali ed è lasciato un limitato controllo in itinere al giudice, con la conseguenza che la mancata contestazione dà rilievo al silenzio sui fatti posti dalla controparte³⁴.

La novellata disposizione normativa di cui all'art. 115 c.p.c. e sua natura

Con la Legge di riforma³⁵ si afferma in modo chiaro il principio di non contestazione nel sistema processuale civile.

A seguito delle modifiche apportate dalla citata Legge anche i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita devono essere posti a fondamento della decisione del giudice.

Come anzidetto, il novellato art. 115, comma 1, c.p.c. recita che "salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita".

Pertanto, diventano prove sia quelle proposte dalle parti sia le mancate contestazioni, affermando il Legislatore, con la congiunzione "nonché", che pure queste ultime devono essere poste a fondamento della decisione del giudice.

La nuova versione dell'articolo in esame ha conferito dignità normativa ad una prassi interpretativa ormai largamente maggioritaria³⁶.

È importante capire se detta nuova tecnica normativa possa dare risposte univoche ai tanti interrogativi che la non contestazione suscita.

Con la Novella n. 69 sono scomparsi tutti i dubbi sul valore da attribuire al silenzio ed alla contestazione generica, semprechè la contestazione, affinché sia idonea ad evitare che il fatto diventi non bisognoso di prova³⁷, debba essere specifica³⁸.

³⁴ Cfr. Luigi Viola, Il nuovo principio di non contestazione nella riforma del processo civile. Riflessioni a caldo sull'art. 115 c.p.c. come novellato dalla Legge 69/2009, op. cit. dove l'Autore afferma che prendere "posizione" significherebbe dire qualcosa in positivo o in negativo, per cui se non si esprime in negativo, allora, vi sarà una sorta di ficta confessio. Cfr. anche la sentenza della Suprema Corte n. 5356 del 2009.

³⁵ Si consulti E. Manzon, La Legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi, in Rivista di Diritto Tributario, n. 10, 2009, p. 891.

³⁶ Costanzo M. Cea, La modifica dell'art. 115 c.p.c. e le nuove frontiere del principio della non contestazione, in Foro it., 2009, V, p. 268 e ss.

³⁷ L'operatività della "non contestazione" in ambito tributario è stata sancita dalla Suprema Corte, con la sentenza 24 gennaio 2007, n. 1540, in banca dati "fisconline", molto prima della Legge n. 69/2009.

Con la sentenza 5 novembre 2004, n. 21209, inoltre, la Cassazione ha stabilito che l'obbligo per l'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dall'avversario è ancora più forte di quello che grava sui convenuti privati.

³⁸ Tali non sono il silenzio o la contestazione generica.

Si deve rammentare che nell'ordinamento giuridico italiano è già prevista una norma simile a quella introdotta dal nuovo art. 115 c.p.c. Infatti, l'art. 10-bis del D. Lgs. n. 5/2003 prevede che la notificazione dell'istanza di fissazione dell'udienza rende pacifici i fatti allegati dalle parti ed in precedenza non specificamente contestati.

Con la riforma è stato, poi, risolto il problema relativo alla parte contumace, essendo previsto che la non contestazione debba provenire esclusivamente dalla parte costituita.

Ciò non rappresentava un grande problema interpretativo, in quanto la maggior parte degli autori e della giurisprudenza era concorde nel ritenere la contumacia³⁹ come un evento neutro, inidoneo a dispensare l'attore dall'onere della prova.

Da ciò non scaturisce, però, che il futuro Legislatore fosse vincolato a ritenere estraneo alla tradizione del processo civile italiano contumaciale il fenomeno della ficta confessio⁴⁰.

L'art. 45, comma 14, della Legge di riforma mantiene ferma la rubrica della disposizione in parola e, almeno in modo formale, lo sostituisce nella sua totalità.

Dunque, il comma 2 non viene modificato, a differenza del primo dove viene aggiunto "nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita".

Con siffatta tecnica legislativa resta sancita all'interno del processo civile di cognizione, l'operatività del principio di non contestazione, inteso quale onere di contestazione tempestiva ed efficace dei fatti allegati dalla controparte.

Nell'ambito sostanziale non rappresenta una novità, ma rappresenta una novità in quello formale.

Dottrina e giurisprudenza si sono progressivamente evolute dal processo del lavoro a quello dell'ordinario processo civile di cognizione, per poi trovare applicazione anche nel processo tributario⁴¹.

Per quanto concerne la portata dell'art. 115 c.p.c., come osservato in dottrina⁴², vi sono ancora problemi sulla portata stessa della disposizione in parola.

Ci si chiede, in merito alla estensione della norma stessa, se essa sia relativa a tutti o solo ad alcuni dei fatti.

Ancora, dubbi sorgono sulla maggiore o minore intensità di specifiche contestazioni dalle parti costituite dei fatti avversariamente allegati, sui limiti temporali della non contestazione con l'atto successivo a quello in cui sono stati allegati i fatti ex adverso o con maggiori o minori possibilità, di tardive contestazioni persino nei gradi successivi.

³⁹ Salvo specifiche ipotesi delineate dal Legislatore.

⁴⁰ In tal senso Costanzo M. Cea, *La modifica dell'art. 115 c.p.c. e le nuove frontiere del principio della non contestazione*, op. ult. cit., in cui l'Autore afferma che non vi è nessun divieto di natura costituzionale atto ad impedire l'estensione della tecnica della non contestazione anche alla parte rimasta contumace.

⁴¹ Su tale punto si rinvia per un maggiore approfondimento a E. De Roma, *Principio di non contestazione tra processo civile e processo tributario*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 8, 2007, p. 680.

⁴² Cesare Glendi, *Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e processo tributario*, in *Corriere Tributario*, n. 32, 2010, p. 2570.

Con tali questioni⁴³ aperte, la Circolare n. 17/E del 2010 ha suggerito “agli Uffici di contestare punto per punto, nei propri atti difensivi, i fatti enunciati nel ricorso del contribuente, evitando formule generiche”.

Come sostenuto⁴⁴, a livello processuale l’art. 115 c.p.c. dovrebbe lasciare inalterato il potere discrezionale del giudice di merito di valutare la rilevanza sia dei fatti provati sia di quelli non contestati, anch’essi parte degli elementi probatori dei quali il giudice si deve avvalere allargando la propria facoltà di acquisizione degli stessi.

La riforma del 2009 ha risolto l’annosa questione sul se e quando un fatto poteva ritenersi riconosciuto, ma ha specificato che la “non contestazione” per assumere rilievo deve essere riferita alla “parte costituita”⁴⁵.

Come sostenuto da tempo dalla Suprema Corte, la mancata costituzione del convenuto non può essere ritenuta come “non contestazione dei fatti” e, pertanto, non esime l’attore dall’onere di provare i fatti costitutivi del proprio diritto.

La Novella n. 69 non ha modificato gli artt.167, comma 1, c.p.c. e 416, comma 3, c.p.c., che regolano, rispettivamente quanto al giudizio ordinario e al procedimento soggetto al rito del lavoro, l’onere di contestazione gravante sulla parte convenuta e ha preferito al proposito intervenire con una norma generale, ovvero la disposizione di cui all’art.115, in tema di Disponibilità delle prove⁴⁶, con l’indicazione fra il materiale probatorio che il giudice deve porre a fondamento della decisione, oltre alle prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, anche “i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita”⁴⁷.

Non essendo stato modificato l’art. 167 c.p.c., si è in presenza di un difetto di coordinamento, in quanto il convenuto non è tenuto ad una specifica contestazione dei fatti affermati dell’attore e nemmeno, per quanto riguarda la parte attrice, di tale onere è menzione espressa nell’art. 183⁴⁸ c.p.c.

Leggendo suddette norme ancor meno può dedursi che la mancata contestazione può avere i rilevanti effetti di cui all’art. 115 c.p.c. come modificato.

⁴³ Sulle problematiche richiamate si veda E. De Roma, Il principio di non contestazione assume valenza generale, in *Corriere Tributario*, n. 33, 2009, p. 2683.

⁴⁴ Giorgio Grasselli, *La modifica all’art. 115 c.p.c.: una piccola grande rivoluzione*, op. cit.

⁴⁵ Ciò per la salvaguardia del principio del contraddittorio.

⁴⁶ Cfr. Circolare n. 17/E dell’Agenzia delle Entrate, dove si legge al par. 2.11 “ La novella dell’art. 115 c.p.c. recepisce l’orientamento giurisprudenziale secondo il quale i fatti allegati da una delle parti vanno considerati pacifici se la controparte li abbia esplicitamente ammesse ovvero abbia assunto una posizione difensiva incompatibile con la loro negazione, ammettendone così implicitamente l’esistenza (Cass, Sez. III, 14 marzo 2006, n. 5488).

La norma impone agli Uffici di contestare punto per punto, nei propri atti difensivi, i fatti enunciati nel ricorso del contribuente, evitando formule generiche (sulla costituzione in giudizio cfr. Circ. n. 98/E del 1996)”.

⁴⁷ Cfr. Umberto Scotti, *Art. 115 c.p.c. L’onere di specifica contestazione*, op. cit.

⁴⁸ Cfr. art. 183 c.p.c., *Prima comparizione delle parti e trattazione della causa*.

Pertanto, volendo coordinare le due disposizioni occorre attribuire alla locuzione di cui all'art. 167 c.p.c. prendendo posizione sui fatti un significato più ampio e decisivo.

Dunque, occorre attribuire ad essa locuzione un vero e proprio onere al pari di quello previsto dall'art. 2697 c.c.⁴⁹.

La riforma ha, orbene, accentuato il potere-dovere del giudice di porre a fondamento della decisione anche fatti acquisiti al processo, in quanto sostenuti da una parte e non specificatamente contestati dall'altra, rimanendo inalterato il principio per cui il giudice non può attingere elementi di prova da altri fatti estranei alla lite, che nessuna delle due parti ha dedotto in giudizio a sostegno delle rispettive domande ed eccezioni, salva la previsione della disposizione di cui all'art. 115, comma 2, c.p.c. per le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza⁵⁰.

Sulla natura della disposizione di cui all'art. 115 c.p.c., è stato osservato⁵¹ che la citata modifica legislativa è formulata senza alcuna espressione "interpretativa", con il dubbio se detta norma debba avere applicazione solo in futuro⁵².

In via preliminare si deve capire se il Legislatore abbia voluto, con la riforma n. 69, innovare rispetto al diritto vivente.

Orbene, a tale dubbio occorre dare risposta negativa, in quanto si tratterebbe di una innovazione di forte impatto rispetto al passato e ai principi generali sulla natura dei diritti indisponibili⁵³.

Se dal nuovo contesto normativo sembra emergere una volontà del Legislatore ad innovare rispetto alla portata del principio di non contestazione nei suoi termini tradizionali, si deve concludere dando rilievo ad una volontà dello stesso Legislatore di chiarire quanto già era divenuto un principio di diritto vivente, affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione con la storica sentenza n. 761/2002 summenzionata.

Pertanto, sembra preferibile optare per la natura "interpretativa" della disposizione in parola, che ha espressamente introdotto il principio di non contestazione, in quanto con l'adozione della natura innovativa si avrebbero effetti applicativi distorti, quali ritenere il principio di non

⁴⁹ Cfr. 2697 c.c., Onere della prova.

⁵⁰ Cfr. Giorgio Grasselli, La modifica all'art. 115 c.p.c.: una piccola grande rivoluzione, op. cit., in cui L'Autore afferma che "la nuova regola posta dall'art. 115 c.p.c. non pone dubbi di sorta: il fatto non contestato si ha per riconosciuto, con effetti non sostanziali (come nel caso della confessione o del giuramento), bensì esclusivamente processuali; in altre parole, la parte che allega un fatto non specificatamente contestato dalla controparte è dispensata dall'onere di darne prova, ed il giudice può porre quel fatto a fondamento della propria decisione in forza del principio di acquisizione".

⁵¹ Federico Sorrentino, Il principio di non contestazione nel processo tributario, op. cit., p. 5165.

⁵² Per i ricorsi formulati dal 4 luglio 2009, ex art. 58, comma 1, Legge n. 69/2009.

⁵³ I diritti indisponibili non possono neanche essere oggetto di confessione giudiziale, ai sensi dell'art. 2733, comma 2, c.c.

contestazione non applicabile ai giudizi promossi in data anteriore al 4 luglio 2009, in contrasto con il diritto vivente.

L'interpello antielusivo

Maria Villani

1. Introduzione – 2. L'interpello speciale ex art. 21, Legge n. 413/1991 – 2.1. Sull'efficacia dei pareri espressi dal Comitato per l'applicazione delle norme antielusive - 3. La soppressione del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive e il ripristino del silenzio-assenso – 4. Per completezza: l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. N. 600/1973.

1. Introduzione – Nel nostro ordinamento sono presenti diverse forme di interpello:

1) interpello ordinario ex art. 11, legge n. 212/2000¹, la cui procedura ricomprende le istanze per la continuazione del consolidato nazionale, per l'opzione per il consolidato mondiale, in materia di recupero dei crediti bancari e in materia di ricerca e sviluppo. Una sub-categoria autonoma è costituita dalle istanze di disapplicazione della disciplina sulle controlled foreign companies presentate ai sensi degli articoli 167 e 168 del Tuir, nell'ambito della quale rientrano gli interpelli concernenti gli utili, i dividendi e le plusvalenze da partecipazioni, allorché siano coinvolti paesi della black list

2) interpello speciale (antielusivo) ex art. 21, legge n. 413/1991, la cui procedura include anche le istanze presentate ai sensi dell'articolo 110, comma 10 del Tuir, in tema di costi sopportati nei confronti di soggetti ubicati in paesi black list

3) interpello in materia di CFC ex art. 167, comma 5, T.U.I.R.

4) interpello disapplicativo della disciplina antielusiva ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. n. 600/1973, la cui procedura ammette anche le istanze presentate dalle società non operative di cui all'articolo 30 della legge 724/1994

In termini piuttosto generali attraverso l'interpello è consentito al contribuente di rivolgere all'Amministrazione finanziaria un parere sull'interpretazione di una norma giuridica: al fine di conoscere “a priori” la valutazione che l'Amministrazione finanziaria esprimerebbe, “a

¹ Si veda in proposito Marongiu G., Lo Statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli, 2008, ancora Marongiu G., Statuto del contribuente. Riflessioni sul diritto di interpello, in Corr. trib. 2002, 1408; si veda anche, Augusto Fantozzi e Andrea Fedele (a cura di) Lo Statuto dei diritti del contribuente, con commenti di F. Batocchi, Milano Giuffrè, 2005.

posteriori”, su “un certo” comportamento del contribuente². Spetta, poi, a quest’ultimo decidere se conformarsi a quella valutazione o disattenderla:

il parere, infatti, non è di per sé vincolante per il contribuente che ha presentato l’istanza³ e nel caso in cui volesse prescindere si verificherà solo una inversione dell’onere della prova (per cui non incomberà più sull’Amministrazione la prova delle ragioni della maggiore pretesa erariale, ma spetterà al contribuente provare la correttezza fiscale del proprio operato)⁴.

E’ bene tuttavia chiarire, in prima analisi, che l’Agenzia delle Entrate, con la circolare 32/E del 14 giugno 2010⁵, ha ridelineato, dopo quasi dieci anni di applicazione “generalizzata”, i contorni dell’istituto dell’interpello, e ciò a poco più di un anno dai documenti di prassi che, nel corso del 2009, hanno tanto commentato le novità procedurali del Dl 185/2008 (circolare 5/E del 2009), nonché fatto il punto sui riflessi processuali dell’istituto (circolare 7/E del 2009). Difatti il D.L. 29/11/2008 n. 185 (c.d. decreto anticrisi), convertito, con modificazioni, nella Legge 28/1/2009 n. 2, era intervenuto nella materia dell’interpello al fisco, nel tentativo di operare quel processo di armonizzazione della disciplina degli interpelli da tempo auspicato.⁶ L’intervento normativo, tuttavia, avendo portata soggettivamente limitata, non è riuscito a colmare l’esigenza di una puntuale armonizzazione delle diverse forme di interpello. Esso ha interessato, in specie, le imprese di più rilevanti dimensioni, ossia quelle che “conseguono un volume di affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di Euro” (cfr. art. 27, comma 10, D.L. n. 185/2008).⁷ L’art. 27, comma 12, del predetto Decreto stabilisce che le imprese di più rilevante dimensione presentano, secondo le modalità di cui al D.M. 195/1997, le istanze di interpello ordinario, speciale e di disapplicazione delle norme antielusive. Nell’ambito del controllo previsto dal comma 9 dell’art. 27 del D.L. n. 185/2008 l’Amministrazione è tenuta a puntuale verifica del rispetto da parte del contribuente della soluzione interpretativa contenuta nella risposta. Il

² Ciò vale, in specie, con riferimento alla forma più diffusa di interpello, ovvero quella ordinaria; a tal proposito presupposto per la presentazione dell’interpello è la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla concreta interpretazione di “una disposizione normativa di natura tributaria”. Il riferimento alle norme tributarie definisce anche l’ambito oggettivo dell’interpello che è circoscritto all’interpretazione di norme primarie e secondarie, escludendo pertanto tutti gli atti privi di contenuto normativo come circolari, risoluzioni, note, ecc.

³ Parte della dottrina propende per la vincolatività del parere, cfr. La Rosa S. “Prime considerazioni sul diritto d’interpello”, in *Il Fisco*, 1992, pag. 7946, che attribuisce al parere “effetti sostanziali vincolante della fattispecie, allo stato degli atti”.

⁴ Sulla “ratio” dell’istituto dell’interpello cfr. Circolare 31 maggio 2001 n. 50/E, in *Fisco*, 2001, n. 23, 8165 s., la quale evidenzia in premessa che “il contribuente può inviare quesiti all’amministrazione competente allo scopo di conoscere preventivamente quale sia la portata delle disposizioni tributarie e, di riflesso, quale sarà il comportamento dell’amministrazione in sede di controllo”.

⁵ Il documento si struttura in due parti: la prima riepiloga in maniera schematica la disciplina vigente e le principali indicazioni di prassi con riferimento alle diverse categorie di interpelli, mentre la seconda, di maggior interesse sotto il profilo gestionale, illustra le nuove istruzioni dirette agli uffici, dettate principalmente al fine di razionalizzare la trattazione delle istanze, in particolare, sotto il profilo delle cause di inammissibilità.

⁶ In tal senso M. Nussi, *Prime osservazioni sull’interpello del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, 1859.

⁷ Tale importo verrà progressivamente diminuito fino a cento milioni di euro, entro il 31 dicembre 2011, secondo modalità che verranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Decreto introduce altresì il termine per la formazione del silenzio-assenso nell'ambito dell'interpello speciale, al fine di colmare il vuoto regolamentare (conseguente alla soppressione del Comitato consultivo) in ordine all'eventuale mancata risposta nei termini prescritti da parte della Direzione centrale. Ciò nondimeno, continua a sussistere una diversità di soluzioni normative sui termini e sugli effetti giuridici del silenzio serbato dall'Autorità fiscale competente nei vari tipi di interpello. In quello ordinario l'art. 5 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209 stabilisce che si formi il silenzio-assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente qualora non gli pervenga la risposta entro il termine di centoventi giorni. Nell'interpello speciale (antielusivo) per formarsi il silenzio-assenso occorre, invece, l'ulteriore adempimento della formale diffida del contribuente, trascorsi inutilmente centoventi giorni dalla presentazione, ed il decorso di ulteriori sessanta giorni senza che sia fornita risposta. Infine, per l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva la mancata risposta non comporta il formarsi del silenzio-assenso. Pare scontato che una normativa siffatta (per certi versi incongruente) cagioni nei contribuenti un apprezzabile disorientamento; altrettanto indubbio è che un termine tanto lungo (complessivamente 180 giorni) per ottenere una risposta ad un interpello antielusivo (connotato da una certa preventività rispetto a programmi prevalentemente di riorganizzazione aziendale) ben poco risponda alle esigenze delle imprese, che necessitano viceversa di certezze rapide per assumere le proprie decisioni su scelte strategiche, il cui rinvio, imputabile all'Amministrazione Finanziaria, le penalizza, ponendole in condizioni di svantaggio rispetto ai competitori mondiali⁸.

2. L'interpello speciale ex art. 21, Legge 413/1991 – L'interpello antielusivo è la prima forma di interpello che l'ordinamento tributario italiano ha conosciuto (istituito dall'art. 21 della legge n. 413/1991)⁹, sebbene sia divenuto operativo non molti anni fa, ovvero solo sei anni dopo, con l'emanazione dei due DD.MM. nn. 194 e 195 del 13 giugno 1997, rinvenendosi così nella tardiva attuazione i prodromi dei non pochi problemi che saranno in futuro legati all'istituto in questione, nonché della insoddisfazione insita nella stessa normativa, tutt'ora poco attraente. Per effetto delle disposizioni contenute nel citato art. 21, il contribuente, che abbia già effettuato o intenda effettuare operazioni su cui ritiene vi sia il rischio che possano trovare applicazione specifiche norme aventi finalità antielusiva, può chiedere all'Agenzia delle Entrate un parere sulla qualificazione giuridica di queste operazioni¹⁰. Fino all'entrata in vigore del D.L.

⁸ Si veda in proposito Carbone M., Le recenti novità in tema di interpello al Fisco, Pratica Fiscale, n. 8 del 23/2/2009, e Mario Damiani, Armonizzazione parziale della disciplina degli interpelli, Corriere Tributario n. 16/2009.

⁹ Cfr. Comelli A., La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della legge n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente, in Dir. prat. trib., 2001, I, 605.

¹⁰ Cfr. Caputi G. (a cura di) "Il diritto d'interpello" Eti De Agostini Professionale, 2001, pag.73.

4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, la procedura per la presentazione delle istanze si componeva di due fasi, di cui la prima necessaria e la seconda eventuale, nel caso in cui l'esito della prima fosse stato sfavorevole al contribuente. L'interpello antielusivo era "gestito":

- in I istanza, dalla Direzione Centrale "Normativa e Contenzioso" dell'Agenzia delle Entrate,
- in II istanza, dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

In particolare, se la Direzione Centrale "Normativa e Contenzioso" dell'Agenzia delle Entrate (competente a ricevere il quesito dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate), trascorsi sessanta giorni dal ricevimento, avesse fornito una soluzione interpretativa concorde a quella del contribuente, il procedimento si esauriva ai sensi dell'art. 1, co. 6, del Decreto n. 195/1997; se, invece, la Direzione non avesse fornito risposta alcuna o questa non fosse stata conforme con l'interpretazione prospettata dal contribuente¹¹, questi, dopo una formale diffida, avrebbe potuto attivare il diritto di interpello nei confronti del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, la cui mancata risposta entro un primo termine di sessanta giorni dalla ricezione della richiesta di parere, ed un secondo termine di ulteriori sessanta giorni dalla ricezione di una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente, assumeva, per espressa previsione normativa, il significato di silenzio-assenso all'interpretazione fornita dal contribuente. Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, alle dirette dipendenze del Ministero delle Finanze, era stato istituito con l'articolo 21, comma 1, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, che demandava a tale organo il compito di emettere pareri su richieste dei contribuenti riguardanti l'applicazione ai casi concreti delle disposizioni richiamate nel comma 2 del medesimo articolo. Il Comitato consultivo è stato soppresso sulla base delle disposizioni del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che, al fine di contenere la spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche per organi collegiali e altri organismi, ha previsto il riordino di questi ultimi, anche mediante soppressione. La soppressione del Comitato consultivo ha ingenerato non poche difficoltà; oltre all'inappellabilità del parere contrario espresso dalla Direzione centrale, è venuto a crearsi un vuoto regolamentare in ordine all'eventuale mancata risposta nei termini prescritti (sessanta giorni) da parte della stessa Direzione centrale. Pertanto, l'inattività in questione non poteva che configurarsi come silenzio-

¹¹ Nel caso di parere non conforme alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente la Direzione centrale poteva fornire risposta scritta entro 60 giorni dalla richiesta o non fornirla affatto; la prima scelta sembra, tuttavia, poco probabile, visto che gli effetti prodotti dal silenzio sono esattamente i medesimi di una risposta scritta negativa, con il vantaggio di evitare un lavoro aggiuntivo di predisposizione e stesura della risposta.

rifuto, in un quadro di evidente incoerenza tuttavia con lo Statuto del Contribuente che, con riferimento all'interpello ordinario, afferma che qualora la risposta del Fisco non pervenga entro 120 giorni dalla richiesta, si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente (art. 11, comma 2, L. 212/2000). Al fine di sanare tale incongruenza, il D.L. 185/2008 ha aggiunto all'art. 21, comma 9, L. 413/1991, il seguente periodo: "La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso".

2.1. Sull'efficacia dei pareri espressi dal Comitato per l'applicazione delle norme antielusive¹² - Il comma 3 dell'art. 21 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 prevedeva che il parere del Comitato, espresso o tacito, avesse "efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario"; la parte che vi si fosse conformata era sollevata dall'onus probandi. La norma tuttavia conteneva un generico riferimento al concetto di parte, il che ha indotto prevalente dottrina a contestare al suddetto parere un carattere vincolante vuoi per il contribuente vuoi per l'Amministrazione finanziaria, libera tuttavia di dare avvio ad un'azione accertativa, sostenendo una tesi volta a confutare quella adottata dal Comitato e alla quale il contribuente si fosse adeguato, a condizione che fosse in grado di provare, non solo gli elementi fondanti la pretesa tributaria (ordinario principio processuale dell'onus probandi e incumbit qui dicit), ma anche le ragioni della mancata adeguatezza al parere del Comitato. In altri termini, l'Amministrazione finanziaria in aperta contraddizione al parere precedentemente emesso a favore del contribuente, poteva notificargli un atto impositivo: laddove quest'ultimo fosse stato impugnato, l'onere probatorio in ordine alla fondatezza della pretesa sarebbe gravato sulla parte resistente. In questa ottica interpretativa, si è rilevata l'eccezionalità delle ipotesi in cui la preventiva pronuncia di un parere favorevole al contribuente avrebbe determinato l'inversione dell'onere probatorio. Difatti, per costante indirizzo giurisprudenziale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, "attore in senso sostanziale" l'onere di fornire "la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa all'imposizione". Pertanto, disattendere la preventiva emissione di un parere favorevole al contribuente, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella maggior parte dei casi non avrebbe determinato alcuna inversione dell'onere probatorio, già gravante, di regola, sull'Amministrazione finanziaria medesima, a prescindere dall'intervenuta attivazione della procedura di interpello. Sulla base delle esposte osservazioni non può che prender corpo una limitata efficacia giuridica e l'esigua valenza attribuibile ai pareri

¹² Si veda in proposito C. Consolo, I pareri del Comitato per l'applicazione della norma antielusiva e la loro sfuggente efficacia, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 951.

del Comitato, la cui soppressione non ha comunque reso maggiormente semplice l'iter di questa forma di interpello che continua a delinarsi con una certa macchinosità e problematicità; criticità che, unitamente agli elevati rischi connessi con l'esposizione al Fisco della propria posizione personale, lo rende poco soddisfacente per i contribuenti, i quali, nella maggior parte dei casi e a ragione, pare vi rinuncino preferendo il vecchio sistema del quesito, presentato all'Amministrazione finanziaria dal proprio professionista, che perlomeno garantisce l'anonimato.

3. La soppressione del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive e il ripristino del silenzio-assenso (Circolare n. 5/E, 24 febbraio 2009) – Una delle novità introdotte dal decreto “anticrisi” (Dl 185/2008) e oggetto d'intervento interpretativo da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009, è parsa il ripristino del silenzio-assenso sugli interpelli antielusivi. Le modifiche alla procedura di interpello antielusivo si sono rese necessarie a seguito della soppressione del Comitato antielusivo, per effetto dell'articolo 29, commi 3 e 4, del decreto “Visco-Bersani” (Dl 223/2006)¹³, e del conseguente “vuoto normativo” in riferimento all'efficacia dell'interpello per il contribuente¹⁴. La lettera a) del comma 1 dell'articolo 16, Dl 185/2008, aggiunge, come anzidetto al comma 9 dell'articolo 21 della legge 413/1991 un nuovo periodo, ai sensi del quale “la mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso”. La successiva lettera b) conseguentemente sopprime il comma 10 del citato articolo 21, disposizione che riguardava la produzione degli effetti giuridici dell'interpello antielusivo a seguito di intervento del Comitato antielusivo.

Si introduce, in tal modo, una procedura molto simile a quella vigente allorché operava il menzionato Comitato antielusivo, fermo restando che l'intera procedura è incardinata esclusivamente presso l'Agenzia delle Entrate.

A tal proposito, la circolare, richiamando il Dm di attuazione 195/1997¹⁵ e le relative circolari esplicative, n. 135 del 1998 e n. 99 del 2000, si sofferma nel dettaglio sullo svolgimento dell'intera procedura, fornendo chiarimenti sulle modifiche normative introdotte dal Dl 185/2008 alla procedura dell'interpello antielusivo.

¹³ Tale decreto ha stabilito che, per realizzare la finalità di contenimento della spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche, si proceda al “...riordino degli organismi anche mediante soppressione....”.

¹⁴ Come evidenziato dalla Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E del 27 giugno 2007.

¹⁵ Il decreto consta, infatti, di un unico articolo e, posto che i commi 5 e 6 presuppongono l'esistenza del Comitato consultivo oggi abrogato, si devono intendere abrogati anch'essi; le altre disposizioni hanno poi contenuto meramente procedurale; più in particolare i primi tre commi dell'articolo unico del citato decreto n. 195/1997 disciplinano le modalità di presentazione dell'istanza, mentre il comma 4 prevede le modalità di comunicazione della risposta e il comma 7 stabilisce l'obbligo della Direzione Regionale delle Entrate di trasmettere alla Direzione Centrale dell'Agenzia le istanze presentate.

L'interpello antielusivo consente al contribuente di acquisire il parere dell'Agenzia delle Entrate:

- in relazione all'applicazione a casi concreti degli articoli 37, comma terzo, e 37-bis del Dpr 600/1973
- in ordine alla qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza
- in ordine alla natura e al trattamento tributario delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 10, del Tuir, intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o Territori non appartenenti all'Unione europea aventi un regime fiscale privilegiato.

Il contribuente è tenuto rivolgere istanza di interpello antielusivo alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso, per il tramite della Direzione regionale competente in relazione al suo domicilio fiscale, esponendo dettagliatamente il caso concreto nonché la soluzione interpretativa prospettata e allegando copia della documentazione rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie indicata.

La Direzione regionale, compiuta l'istruttoria di propria competenza, provvederà ad inoltrare alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso la richiesta di parere non oltre i quindici giorni successivi alla sua ricezione.

A sua volta, la Direzione centrale (in parte qua le novità della procedura) dovrà comunicare al contribuente il proprio parere entro centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza.

Qualora il parere non sia reso nel termine di centoventi giorni dalla data di presentazione dell'istanza alla Direzione regionale competente, il contribuente interessato all'ottenimento del parere ha l'onere di presentare un'apposita diffida ad adempiere alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso; la mancata risposta, decorsi sessanta giorni dalla ricezione della diffida, farà scattare il cosiddetto "silenzio-assenso" sulla soluzione prospettata nell'istanza dal contribuente.

Con la circolare n. 5/2009, l'Agenzia ha ritenuto opportuno intervenire per chiarire anche le modalità di presentazione della diffida che (come la relazione illustrativa espressamente chiarisce all'articolo 16 del decreto legge 185/2008), deve essere presentata alla "competente struttura centrale dell'Agenzia delle entrate" ovvero alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento, in analogia alle modalità previste per la presentazione dell'interpello, per la comunicazione della risposta e per la presentazione della diffida al soppresso Comitato consultivo¹⁶.

¹⁶ La diffida potrà essere formulata dal contribuente in relazione alle istanze presentate a decorrere dal 29 novembre 2008 nonché alle istanze presentate prima del 29 novembre per le quali a tale data non era ancora scaduto il termine di 60 giorni. Ne deriva che le diffide pervenute in relazione a istanze presentate prima del 30 settembre 2008 non producono effetti.

Pertanto, alla luce di quanto disposto dal decreto legge n. 185/2008, sono due le tipologie di interpello che, seppure con termini differenti, generano silenzio-assenso in caso di mancata risposta, ovvero l'interpello ordinario interpretativo disciplinato dallo Statuto dei diritti del contribuente di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 nonché, appunto, l'interpello preventivo di cui all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991. Resta esclusa da tali meccanismi di silenzio-assenso l'istanza di disapplicazione di norme anti-elusive, disciplinata dall'articolo 37 bis, comma 8, del dpr n. 600 del 1973¹⁷, in relazione alla quale il termine di novanta giorni per la risposta rappresenta, come noto, un termine ordinatorio e non perentorio decorso il quale il contribuente non può considerare comunque accolta la richiesta di disapplicazione. Correlata alle modifiche introdotte in materia di interpello vi è anche una disposizione relativa all'accertamento; una specifica indicazione contenuta nell'articolo 27 del decreto legge riguarda le attività di controllo e verifica nei confronti delle imprese di rilevanti dimensioni identificate in quelle con ammontare di ricavi o volume di affari superiore a trecento milioni di euro. Nei confronti di tali soggetti è infatti previsto (dal comma 9 della norma richiamata), per le dichiarazioni dei redditi nonché in relazione alle dichiarazioni Iva, l'attivazione di un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni stesse. Secondo quanto previsto dal successivo comma 11, il controllo in questione è realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunte anche dai precedenti fiscali. Il comma 12 afferma inoltre che tutte le tipologie di istanze di interpello (preventiva, da Statuto dei diritti del contribuente e disapplicativa), sono presentate secondo le modalità previste dal Dm n. 195 del 1997 ma, soprattutto, che nell'ambito dell'attività di controllo sopra descritta, si procederà al rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta. Si deve ritenere che, nonostante il richiamo alla soluzione interpretativa (che caratterizza l'istanza di interpello da Statuto dei diritti del contribuente), nell'ambito dell'attività di controllo potrà formare oggetto di riscontro anche il rispetto delle indicazioni fornite in relazione a eventuali altre istanze presentate. In definitiva uno stringente meccanismo di controlli (nei confronti delle imprese di rilevanti dimensioni) nell'ambito dei quali sarà verificato anche il rispetto, appunto, della soluzione interpretativa rispetto alle istanze in questione.

¹⁷ A tal proposito Zoppini G., Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale, Riv. dir. trib., 2002, I, 991.

4. Per completezza: l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. N. 600/1973¹⁸ - Con l'interpello di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973, e regolamentato con decreto del Ministro delle Finanze n. 259 del 1998, viene prevista la possibilità per il contribuente di presentare istanza al Direttore Regionale delle Entrate al fine di chiedere la disapplicazione di "norme tributarie che"¹⁹, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario²⁰. In tal caso sarà cura dell'istante dimostrare che nella particolare fattispecie che lo interessa gli effetti elusivi non possono verificarsi. Appare evidente che con tale tipologia di interpello non si intende fornire al contribuente un parere in ordine ad una questione interpretativa, bensì, attraverso un provvedimento del Direttore Regionale, uno strumento che inibisca l'operatività di alcune norme e quindi l'attività di accertamento. Presupposto fondamentale affinché la norma possa essere disapplicata è che sia stata qualificata antielusiva da parte della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. In mancanza occorrerà richiedere il parere della stessa prima dell'adozione del provvedimento del Direttore Regionale. Per quanto riguarda le modalità di compilazione e di presentazione dell'istanza di disapplicazione delle norme antielusive occorre fare riferimento alle disposizioni del decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259 nonché ai diversi provvedimenti di prassi dell'Agenzia.²¹ Sulla base di questi provvedimenti, l'istanza di disapplicazione, redatta in carta libera, deve osservare le seguenti regole:

- deve essere inviata al Direttore regionale delle Entrate competente per territorio;
- deve essere indirizzata all'Ufficio finanziario territorialmente competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del richiedente;
- deve essere spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

¹⁸ Sul punto si veda S.Bottero, "Istanza di interpello" in Pratica Professionale - I Casi n. 3/2007, pag. 37.

¹⁹ Si tratta di norme antielusive analitiche, quali a titolo esemplificativo: l'art. 14, commi 6-bis e 7-bis Tuir che mirano al contrasto dei cd. "dividend washing" e "dividend stripping"; l'art. 53, comma 2 del Tuir, per l'esatta quantificazione del valore dei beni merce autoconsumati o destinati a finalità extra-aziendali. cfr. P. Stellacci, L'inversione del diritto di interpello, l'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973, in Il Fisco, 2000, p. 9587 s.

²⁰ Sul punto vedasi Giorgianni, L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente, in "Riv. Dir. Trib". n. 2/2004, pagg. 244 e seguenti; Stellacci, L'inversione del diritto di interpello: l'art. 37-bis, comma 8 del D.P.R. n. 600/73. Procedimento, termini, ambito di applicazione e natura del provvedimento, in "Il fisco" n. 30/2000, pagg. 9587 e seguenti.

²¹ Più precisamente: Circ. 16/E del 18 aprile 2000; Circ. 99/E del 18 maggio 2000; Circ. 23/E del 16 maggio 2005; Circolare 5/E del 02/02/2007; Circ. 14/E del 15 marzo 2007 e da ultima la Circolare 25/E del 04 maggio 2007.

L'istanza deve contenere, ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.M. n. 259/1998:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

In mancanza di tali elementi, l'istanza è inammissibile anche se può essere sanata con una successiva regolarizzazione²². Qualora l'istanza venga presentata ad un Ufficio non competente, questo avrà cura di inviarla a quello competente, dandone notizia al contribuente e precisando altresì che il termine per la risposta decorre dalla data di ricezione dell'istanza da parte di quest'ultimo. In ogni caso, va tenuto presente che l'ufficio competente al quale inoltrare l'istanza è l'ufficio locale delle Entrate. Con specifico riguardo poi alla tempistica dell'istruttoria e all'esito dell'istanza, si evidenzia che la procedura dell'interpello disapplicativo, da esaurirsi complessivamente in novanta giorni²³, prevede due fasi:

- una prima fase di istruttoria dell'istanza da parte dell'ufficio locale, al termine della quale esso redige proprio motivato parere da trasmettere al Direttore Regionale, entro trenta giorni dalla ricezione dell'istanza;
- una seconda fase di istruttoria e decisione, di durata pari a sessanta giorni, presso la Direzione Regionale che termina con provvedimento definitivo del Direttore Regionale da emanarsi entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

Inoltre, la richiesta di parere deve contenere:

- la descrizione completa della fattispecie per cui il contribuente chiede la disapplicazione della norma²⁴;
- l'indicazione della disposizione di legge di cui il contribuente chiede la disapplicazione;

²² A tale proposito, l'Ufficio dovrà avvertire il contribuente per invitarlo a sanare la posizione entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione. Il termine per la risposta al contribuente da parte del Direttore regionale delle Entrate decorre dalla data della sottoscrizione.

²³ In particolare, entro tale termine, la Direzione Regionale delle Entrate, è tenuta a comunicare al contribuente le determinazioni raggiunte; "determinazioni" che devono ritenersi definitive, come esplicitamente statuito dall'art. 1, comma 6, del menzionato regolamento. Sul punto si veda R. Lupi, *Il Diritto di interpello* a cura di Caputi, p. 94-96, il quale sottolinea come l'amministrazione non sia investita del potere di valutare la meritevolezza, l'importanza degli interessi economico-sostanziali connessi all'operazione, ma "deve valutare se sussista, con riferimento alla fattispecie prospettata, la ratio delle disposizioni con funzione antielusiva".

²⁴ Come previsto dall'art. 1, comma 3, del D.M. n. 259/1998. In assenza di tale descrizione, che rileva normativamente come contenuto minimo dell'istanza, questa non può essere presa in esame e va dichiarata improcedibile.

- i motivi per cui il contribuente considera non ravvisabile l'elusione nella fattispecie in esame²⁵.

Da ultimo, l'art. 1, comma 3, D.M. n. 259/1998, prevede che sia allegata copia della documentazione, utile a dimostrare la fattispecie oggetto dell'istanza.

Nel caso in cui l'istanza risulti carente degli elementi sopra evidenziati, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del decreto 259/1998, potrà richiedere ulteriori elementi istruttori. Tale richiesta sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore Regionale²⁶. Il provvedimento del Direttore regionale, sia favorevole sia sfavorevole al contribuente, deve essere comunque comunicato. Non è pertanto previsto il meccanismo del silenzio-assenso. Il D.M. n. 259/1998 non dispone nulla a riguardo, a differenza delle norme che regolano altre figure di interpello. Alla luce di questa mancata regolamentazione, dovrebbe essere applicabile la disciplina generale del procedimento amministrativo ai sensi dell'art. 20, Legge n. 241/1990. In base a tale disposizione, il silenzio dell'Amministrazione finanziaria competente determina l'accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide. Avuto riguardo alla funzione svolta da tale tipologia di interpello, che non è, come anzidetto, quella della richiesta di parere su una questione interpretativa, bensì di strumento che inibisca l'operatività di alcune norme (quelle antielusive) e quindi l'attività di accertamento, questione dibattuta e rilevante, anche ai fini di tutela giurisdizionale, è riferita alla qualificazione del provvedimento del Direttore Regionale.²⁷ A tal proposito l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 23731 del 21 dicembre 2004, peraltro conforme a quanto statuito dai giudici di merito tributario, sostiene l'ammissibilità innanzi al giudice tributario del ricorso avverso il diniego del Direttore Regionale delle Entrate concernente l'istanza del contribuente di disapplicazione delle norme antielusive ex articolo 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600/73.

²⁵ E' chiaro che nel caso delle società di comodo, particolare enfasi dovrà essere dedicata alla circostanza che percentuali matematiche di redditività, in sé già elevate (specie nel settore immobiliare), diventano irraggiungibili se per qualunque motivo il contribuente non ha potuto svolgere la normale attività. Tali tematiche sono state sviluppate nella Circolare n. 5/E del 02/02/2007.

²⁶ E' palese che la richiesta può essere avanzata una sola volta, atteso che reiterate richieste, comportando altrettanti sospensioni del termine per l'emanazione del provvedimento, contrasterebbero con i principi di non aggravamento e di celerità del procedimento amministrativo di cui alla Legge 07/08/1990 n. 241.

²⁷ Si veda in proposito G. Frasoni, Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo, in *Elusione e abuso del diritto tributario.: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano Giuffrè, 2009, a cura di G. Maisto, pp. 77-112.

In senso opposto a tale orientamento una sentenza emanata dal TAR Lazio, ha viceversa dichiarato inammissibile il ricorso avverso il provvedimento disapplicativo di diniego posto che la tutela giurisdizionale del contribuente, che non abbia ritenuto di conformarsi alle disposizioni direttoriali, può validamente esplicarsi solo successivamente all'emanazione dell'atto impositivo di accertamento²⁸.

L'assunto risiede nella circostanza che (nel caso in cui l'Agenzia risponda negativamente) sarà esperibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento che potrebbe essere notificato in seguito, in quanto il provvedimento di rigetto del Direttore Regionale non può formare oggetto di immediata impugnazione²⁹; quest'ultimo difatti non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del D.L. 31 dicembre 1992, n. 546³⁰. In caso tuttavia di mancata presentazione dell'istanza, il ricorso avverso l'avviso di accertamento sarebbe inammissibile. Tale interpretazione troverebbe la sua giustificazione nell'eliminazione, da parte de comma 109, lett. a) dell'art. 1, legge n. 296/2006, dell'inciso "salva prova contraria", contenuto nel comma 1 dell'art. 30, legge n. 724/1994.

Da ultimo, proprio in merito alla tutela giurisdizionale, rileva l'ulteriore questione riferita alla possibilità o meno di presentare ricorso alla Commissione tributaria in assenza di una preventiva istanza di interpello. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.5/E del 02 febbraio 2007, ha abbracciato la tesi, senz'altro contestata dalla dottrina³¹, secondo la quale "in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile".

²⁸ Sul punto vedasi Zizzo, La nuova disciplina antielusione, secondo il quale l'unico rimedio esperibile a fronte del diniego del Direttore, risulterebbe l'azione di rimborso dell'imposta o della maggiore imposta assolta; in senso contrario Zoppini, Lo strano caso delle procedure in interpello in materia di elusione fiscale, in "Riv. Dir. Trib." n. 10/2002, pag. 1033 il quale evidenzia come non avrebbe, però, alcuna logica sostanziale la presentazione di un'istanza di rimborso quando l'Amministrazione si è già espressa negativamente proprio sulla fattispecie dedotta nella medesima istanza.

²⁹ In tal senso Stevanato, Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali, in "Dialoghi dir. Trib." n. 2/2005, pagg. 30 e seguenti.

³⁰ Sul punto vedasi la Circolare n. 14/E del 15 marzo 2007.

³¹ Sul punto vedasi Paolo Meneghetti, in Guida alle novità Fiscali, n.3/2007, pag. 108. L'autore ritiene che la tesi dell'Agenzia non risulta convincente per diversi motivi di merito, fra i quali spicca la mancanza nell'articolo 30 di un preciso obbligo di presentazione dell'istanza, atteso che è utilizzato il termine "può" e non "deve".

La definizione delle comunicazioni di irregolarità: i c.d. avvisi bonari.

di Antonio Visconti

Sommario: Premessa; 1. Principali caratteristiche e scopi degli accertamenti sulle dichiarazioni; 2. I vantaggi derivanti dall'accettazione delle risultanze delle comunicazioni di irregolarità; 3. I rimedi per annullare in autotutela il contenuto totale o parziale della comunicazione di irregolarità; 4. Controllo automatico dei redditi assoggettati a tassazione separata; Conclusioni.

Premessa

Tra le attività di accertamento poste in essere dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, sicuramente la più diffusa è quella avente ad oggetto la verifica dei dati esposti nelle dichiarazioni presentate.

In particolare, tali attività prendono il nome di:

“controllo automatico”¹, quando l'Ufficio verifica, mediante procedure informatiche automatizzate, il contenuto di tutte le dichiarazioni trasmesse dai contribuenti e ne correla le risultanze debitorie/creditorie da queste emergenti, con i versamenti effettuati tramite modelli F24; e di

“controllo formale”², quando l'Ufficio, accerta che le deduzioni e le detrazioni indicate dai contribuenti nelle dichiarazioni siano supportate da idonea documentazione giustificativa, che ne legittima la spettanza.

In ragione di tali controlli, e qualora dagli stessi emergano delle irregolarità o incongruenze, l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente una comunicazione d'irregolarità, con la quale o è richiesto il pagamento delle differenze riscontrate, o lo stesso è invitato a voler fornire chiarimenti e/o ulteriore documentazione in relazione ai fatti contestati.

Tali atti, rappresentano uno strumento attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria rende edotto il contribuente delle irregolarità riscontrate

In particolare, gli stessi prendono il nome di “comunicazione di irregolarità”, e sono privi dei requisiti necessari per l'impugnabilità³.

1 Art. 36 bis, D.P.R. n. 600/1973 e, ai fini Iva, art. 54 bis, D.P.R. n. 633/1972.

2 Art. 36 ter, D.P.R. n. 600/1973.

3 Ris. del 22 ottobre 2010, n. 110/E; A. Cissello, Non impugnabilità degli “avvisi bonari”, in Il Fisco n. 40/2010, fascicolo n. 2, pag. 6551; ; C. Glendi, Chiose finali sulla vexata quaestio della natura decadenziale o meno del termine ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600 - Nota a sentenza, in Corriere tributario, 2000, n. 3, pag. 197.

Tanto chiarito, si procede, di seguito, a tracciarne le specifiche caratteristiche, con particolare riferimento agli effetti in termini di “contenimento delle liti tributarie”.

1. Principali caratteristiche e scopi degli accertamenti sulle dichiarazioni.

Passando ad esaminare nel dettaglio i due istituti definiti in premessa, si fa presente che la disciplina relativa al c.d. “controllo automatico” delle dichiarazioni, è recata, con contenuti sostanzialmente identici, negli artt. 36-bis, D.p.r. n. 600/73, per quanto attiene le II.DD., e 54-bis, D.p.r. n. 633/72, relativamente all’IVA⁴.

In particolare, tali disposizioni prevedono che entro l’inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all’anno successivo, l’Agenzia delle Entrate proceda alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d’imposta⁵.

Tale procedura di controllo ha la finalità di:

- correggere gli errori materiali e di calcolo;
- correggere gli errori materiali commessi nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le detrazioni d’imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- ridurre i crediti d’imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d’imposta.

4 Tale controllo, di fatto, viene eseguito con procedura automatizzate direttamente dal Centro (Roma). Pertanto, l’attività non viene supervisionata da alcun funzionario responsabile. Per questa motivo può accadere che si verifichino degli errori nelle comunicazioni inviate ai contribuenti, atteso che esse non sono preventivamente vagliate da personale preposto.

5 E. De Mita, La Consulta si pronuncia sul termine ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 - Nota a sentenza, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 1999, n. 9, pag. 746; F. Amatucci, La corretta qualificazione dell’art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 alla luce della distinzione tra norme interpretative, vera retroattività ed incidenza dell’attività legislativa sulla funzione giurisdizionale - Nota a sentenza, in Rassegna tributaria, 2003, n. 3, pag. 1019; M. Basilavecchia, I termini decadenziali per la liquidazione delle imposte - Nota a sentenza, in Corriere tributario, 2005, n. 1, pag. 39; C. Glendi, Sui termini per la liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e per la notifica del ruolo - Nota a sentenza, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, n. 3, pag. 219; M. Bruzzone, Controlli automatici e formali delle dichiarazioni, in Corr. Trib., 2000, n. 28, pag. 2026; G. Ungaretti - F. Dell’Immagine, La ragionevole durata del procedimento di riscossione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 - Nota a sentenza, in Il fisco, 2006, n. 25/1, pag. 3943; L. Gemino, Mancata ricezione del c.d. avviso bonario e nullità della cartella di pagamento, in Il Fisco, 2008, n. 12/1, p. 2155; A. Buscema A., Art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e nuove strategie processuali, in Il Fisco, 2002, n. 1/1, pag. 47.

Per quanto attiene, invece, l'attività di controllo formale delle dichiarazioni, la relativa disciplina è contenuta nell'art. 36-ter del D.p.r. n. 600/73⁶, ai soli fini delle II.DD.

Con specifico riferimento a tale norma, la stessa dispone che entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, gli Uffici, senza pregiudizio per l'eventuale ulteriore azione accertatrice, possono procedere a:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta o dalle certificazioni previste;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o CUD presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;
- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Ai sensi dell'art. 14, co. 1, lett. a), del D.p.r. 602/73, tali tipologie di accertamenti, prevedono l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle imposte o delle ritenute liquidate nei modi di cui sopra. In altri termini, a differenza di tutti gli altri istituti accertativi, ove l'iscrizione a ruolo presuppone il definitivo accertamento del fatto nell'ambito del procedimento tributario, in siffatto contesto, la mera rilevazione dell'irregolarità rappresenta titolo sufficiente per l'attivazione delle forme coattive di riscossione⁷.

Tuttavia occorre rilevare che seguito di tali controlli (e dunque prima dell'iscrizione a ruolo), l'amministrazione è tenuta a rendere edotto il contribuente dell'esito conseguito, ossia, di regolarità della dichiarazione presentata, o di recupero di eventuali discordanze.

In particolare, con riferimento ai termini di comunicazione dell'esito irregolare dei controlli effettuati sulle dichiarazioni, per quanto attiene la procedura di "controllo automatico", il co. 3,

⁶ Tale attività di controllo è solitamente attuata in più fasi, così sintetizzabili: richiesta documentazione relativa alle detrazioni e deduzioni indicate nella dichiarazione; controllato da parte dell'Ufficio competente; notifica dell'esito (regolare o irregolare).

⁷ M. Basilavecchia, La riscossione dei tributi, in *Rass. Trib.*, 2008, n. 1, pag. 22; D. D'Angelo – A. Buscema, Omesso invio della comunicazione bonaria e applicabilità dell'art. 21-octies della L. n. 241/1990, in *Il Fisco*, 2008, n. 40/1, p. 7188; R. Fanelli, Contabilizzazione delle imposte per rettifiche ed accertamenti, in *Pratica Contabile*, 2008, n. 5; P. Mercurio, Effetti giuridici dell'omessa comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, in *Il Fisco*, 2008, n. 9/1, p. 1585.

dell'art. 36-bis, in parola, dispone che: “Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”⁸.

Mentre, invece, per quanto concerne il controllo formale, analogamente, il co. 4, dell'art. 36-ter, dispone che: “L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati. Per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”⁹.

L'obbligo di tale comunicazione al contribuente da parte dell'Agenzia delle Entrate, sebbene non sancito da nessuna specifica norma sanzionatoria, è tuttavia rinvenibile nell'art. 6, co. 5, L. 212/2000 (c.d. “Statuto del contribuente”), il quale dispone che: “Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta... Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”¹⁰.

A tal riguardo, val la pena riferire quanto chiarito dalla Suprema Corte nella sentenza del 30 marzo 2001, n. 4760, ove è stato chiarito che: “... il principio di conoscenza degli atti sancito dall'art. 6, L. n. 212/2000, inibisce agli atti che incidono sulla posizione debitoria o creditoria del contribuente nei confronti del Fisco di produrre effetti prima che il contribuente ne abbia conoscenza”.

⁸ La stessa disposizione è recata, ai fini Iva, dall'art. 54-bis, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972.

⁹ C. Ferrari, Per i Giudici di merito la notifica del ruolo deve avvenire entro il termine disposto dal combinato degli artt. 36-bis e 43 del D.P.R. n. 600/1973 - Nota a sentenza, in *Il Fisco*, 2003, n. 35/1, pag. 5554; S. Loconte – C. Cianciotta, Sulla natura del termine ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 - Nota a sentenza, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, n. 10, pag. 1245; L. Magistro, Liquidazione e controllo formale della dichiarazione, in *Corriere tributario*, 2001, n. 1, pag. 54; A. Messina, Conformazione allo Statuto dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 - Quali novità?, in *Il fisco*, 2001, n. 28, pag. 9503

¹⁰ In particolare, tale disposizione determina l'effetto che qualora l'A.F. iscrivesse a ruolo le somme dovute a seguito di controllo automatico o formale, in assenza della preventiva comunicazione d'irregolarità al contribuente, la relativa cartella di pagamento risulterebbe illegittima, stante la previsione di “nullità” del provvedimento prevista dallo Statuto del contribuente.

Sempre in questo senso, i Supremi giudici hanno altresì chiarito che: “L’Amministrazione finanziaria è tenuta ad inviare apposita comunicazione al contribuente, all’esito della liquidazione delle imposte sulla base della dichiarazione effettuata ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, degli eventuali errori rinvenuti onde consentire la regolarizzazione degli aspetti formali”¹¹.

Sulla base di quanto testé enucleato ne discende l’obbligatorietà per l’Ufficio dell’invio della comunicazione di irregolarità, quale atto prodromico alla diretta iscrizione a ruolo, con conseguente nullità dell’eventuale cartella di pagamento emessa in assenza di questo¹².

Di seguito, si esamineranno le concrete modalità per la definizione di tali avvisi.

2. I vantaggi derivanti dall’accettazione delle risultanze delle comunicazioni di irregolarità.

Una volta emanato l’avviso, qualora le contestazioni mosse nei predetti avvisi siano fondate, il contribuente può decidere di accoglierne il relativo contenuto.

Tale accoglimento presuppone il versamento delle somme richieste entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero, a quella rideterminata in autotutela a seguito del confronto con l’Ufficio.

Tale termine, tuttavia, si espande sino a novanta giorni dalla data di ricezione, nell’ipotesi in cui l’avviso sia stato trasmesso telematicamente all’intermediario abilitato che ha inviato, a suo tempo, la dichiarazione su incarico del contribuente e che ha accettato di ricevere le comunicazioni di irregolarità.

A seguito del pagamento di quanto richiesto, viene annullata la procedura diretta di iscrizione a ruolo, ex art. 14, D.p.r. 602/73, e, inoltre, la sanzione collegato all’omesso versamento originario dei maggiori tributi contestati, pari al 30%, ex art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, viene ridotta nelle seguenti entità:

- un terzo di quella ordinaria, ossia pari al 10%, nel caso di controllo automatico ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973¹³;
- a due terzi di quella ordinaria, ovvero al 20%, nel caso di controllo formale ex art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973¹⁴.

Occorre rilevare, poi, come la giurisprudenza di merito abbia chiarito che la riduzione delle sanzioni sussiste solo ove il contribuente versi la totalità delle somme¹⁵.

¹¹ Cass., 8 gennaio 2007, n. 110.

¹² C. Ferrari e M. Tortorelli, Aspetti procedurali di controllo dell’Amministrazione Finanziaria relativamente agli adempimenti dichiarativi dei contribuenti, in *Il Fisco*, n. 30/2007, p. 2321; E. Grassi, Strumenti deflativi del contenzioso e partecipazione del contribuente, in *Il Fisco*, 2008, n. 40/1, p. 7197; L. Meraviglia, Controlli formali - Evoluzione della Giurisprudenza, in *La settimana fiscale*, 2008, n. 43, pag. 35;

¹³ Cfr: art. 2, D.Lgs. 462/1997.

¹⁴ Cfr: art. 3, D.Lgs. 462/1997.

Infine si fa presente che alla luce delle novità recate dall'art. 3-bis, D.Lgs n. 462/97, in caso di situazione di temporanea ed obiettiva difficoltà del contribuente, su istanza di quest'ultimo, le somme di cui sopra, possono essere versate in un numero massimo di sei rate trimestrali di pari importo, se l'ammontare dell'avviso è superiore a duemila euro, o in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo, qualora tale ammontare superi i cinquemila euro.

Tuttavia, qualora le stesse siano superiori a cinquantamila euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia.

3. I rimedi per annullare in autotutela il contenuto totale o parziale della comunicazione di irregolarità.

Compresi i livelli di vantaggio relativi all'accoglimento delle risultanze delle comunicazione di irregolarità, va da se che, qualora il contribuente ritenga queste ultime errate, può attivarsi per chiedere l'annullamento totale e o parziale in autotutela¹⁶ della stessa.

In particolare, nell'ipotesi di richiesta di revisione dell'esito del controllo automatico, ex art. 36-bis D.p.r. n. 600/1973, il contribuente può rivolgersi a qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, al fine di fornire chiarimenti e giustificazioni necessari all'annullamento totale o parziale della comunicazione.

Di qui, nell'ipotesi di accoglimento parziale, il contribuente vede riaperto il termine di 30 giorni per procedere al versamento del quantum dovuto col beneficio della riduzione delle sanzioni, mentre, nel caso di accoglimento completo, la comunicazione è annullata.

Per quanto concerne, invece, le comunicazioni relative al controllo formale delle dichiarazioni, ex art. 36-ter, D.p.r. n. 600/1973, il contribuente può rivolgersi esclusivamente all'Ufficio competente che ha inviato l'avviso.

Quest'ultimo, dopo aver visionato la documentazione giustificativa e/o accolto le osservazioni proposte dal contribuente, può disporre l'annullamento totale o parziale, in autotutela, delle pretese manifestata.

Anche in questo caso, qualora l'Ufficio proceda ad una rideterminazione delle somme richieste, il contribuente può definire la nuova comunicazione con il relativo versamento entro trenta giorni dalla stessa, usufruendo delle sanzioni ridotte.

Nell'ipotesi, invece, di giustificazione totale da parte del contribuente delle contestazioni dell'Agenzia delle Entrate, il procedimento verrebbe definitivamente archiviato.

15 C.T.P., Asti, 20 gennaio 2009 n. 3.

16 Con riferimento all'esercizio del potere di autotutela si vedano le circolari: n. 195/E, dell'8.7.1997; n. 198/E, del 5.8.1998, n. 143/E, del 1.1.2000; n. 77/E, del 3.8.2001; n. 103/E del 6.12.2001.

4. Controllo automatico dei redditi assoggettati a tassazione separata

Con la circolare del 24 giugno 2004, n. 30/E, il Ministero ha indicato le procedure da adottare per il controllo automatico dei redditi assoggettati a tassazione separata¹⁷.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale comunicazione è predisposta secondo criteri analoghi a quelli utilizzati per rendere noti gli esiti del controllo automatizzato delle dichiarazioni.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria provvederà al controllo dei redditi assoggettati a tassazione separata attraverso le informazioni riportate dal contribuente nelle singole sezioni del quadro RM del modello UNICO Persone Fisiche, ovvero nel quadro F, per i contribuenti che hanno presentato il modello 730.

Per i redditi soggetti a ritenuta alla fonte ed erogati dai sostituti d'imposta, quali il TFR e le indennità equipollenti, la circolare 24 giugno 2004, n. 30/E ha precisato che l'IRPEF è determinata nei metodi ordinari, sommando i compensi al reddito complessivo, se tale modalità risulta maggiormente favorevole al contribuente.

Qualora, invece, si tratti di redditi non soggetti a ritenuta alla fonte, il contribuente è tenuto ad applicare, in autotassazione o tramite il soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale, un acconto nella misura del 20% del provento.

Per quanto concerne gli effetti, analogamente a quanto avviene per i redditi assoggettati a tassazione ordinaria, la comunicazione relativa ai redditi soggetti a tassazione separata è finalizzata a fornire in via anticipata al contribuente le risultanze dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, in tale ipotesi sussistono peculiari modalità di riscossione del tributo.

¹⁷ Ai sensi del co. 1 art. 17 del D.p.r. 917/86, l'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: somme corrisposte a titolo di tfr; emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti; indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa; indennità di mobilità; indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone; indennità percepite per la cessazione da funzioni notarili; indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva; plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di 5 anni; plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione; indennità per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione e indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare; indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni; redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell' art. 5 nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a 5 anni; somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti.

In particolare, in tal caso, la comunicazione inviata dall'Agenzia delle Entrate assume essenzialmente una funzione informativa sulla determinazione dell'imposta che verrà successivamente iscritta a ruolo.

Per tale motivo non è allegato il modello F24 recante gli importi dovuti, come avviene invece per l'ordinaria attività di controllo ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 600/1973. La stessa circolare n. 30/E del 2004 precisa che: "la riscossione dell'imposta avverrà successivamente mediante cartella di pagamento a seguito della definitiva iscrizione a ruolo".

Qualora, tuttavia, nella determinazione dell'imposta non si sia tenuto conto di elementi e dati a favore del contribuente, egli potrà farli valere richiedendone la rettifica a un qualsiasi Ufficio locale dell'Agenzia. In tal modo, le somme iscritte a ruolo e contenute nella cartella di pagamento notificata al contribuente potranno tenere conto di tale rettifica.

Sulle somme indicate nella comunicazione e successivamente iscritte a ruolo non sono dovuti interessi né sanzioni. In tale ipotesi, infatti, l'iscrizione a ruolo costituisce la modalità naturale di riscossione del tributo.

Conclusioni

Alla luce di tutto quanto innanzi visto, occorre rilevare che nell'ipotesi in cui il contribuente destinatario di una comunicazione d'irregolarità non ne accolga con il versamento il contenuto, o non proceda in autotutela a correggere gli eventuali errori riscontrati, l'Agenzia delle Entrate disporrà l'iscrizione a ruolo delle somme contestate, con applicazione delle sanzioni in misura piena e applicazione degli oneri di riscossione.

Qualora invece la detta comunicazione non venga inviata per errore, la riduzione delle sanzioni potrà essere chiesta all'atto della ricezione della cartella o, eventualmente, al giudice tributario, previa tempestiva impugnazione della stessa.

Infine, e per concludere, non può non rilevarsi come l'insieme delle disposizioni di cui innanzi rappresenti uno dei tanti risultati a favore dei contribuenti raggiunti dal sistema fiscale italiano a seguito dell'introduzione dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000).

In particolare, evidente è l'ispirazione di tali norme ai fondamentali principi della: informazione del contribuente (art. 5); conoscenza degli atti e semplificazione (art. 6); tutela dell'affidamento e della buona fede (art. 10).

Il preavviso di fermo amministrativo: analisi dell'istituto tra esigenze di recupero delle Entrate e limiti alla tutela del contribuente.

di Ernesto Aceto

Come autorevoli giuristi hanno più volte ribadito ancora lontana è la dirittura d'arrivo per la entrata a regime del processo tributario.

Tale assunto merita sicuramente delle spiegazioni al fine di motivare la considerazione sopra enunciata già abbastanza condivisa in dottrina; ed infatti, caratteristica del sistema tributario è la utilizzazione di strumenti appartenenti al sistema processual - civilistico italiano che molte volte rievocano per alcuni profili istituti previsti anche nel sistema penale e processuale penale, al fine di garantire il pagamento della obbligazione tributaria e/o extratributaria.

Ovviamente, nella materia della riscossione, numerosi sono stati gli interventi del Legislatore e spesso volte in assenza di un disegno organico, e ciò ha fortemente compromesso la corretta funzionalità di un sistema già per sua natura complesso.

Sul punto, emblematico è il quadro normativo previsto dal Legislatore in materia di recupero coattivo delle Entrate che, si presenta troppe volte lacunoso specie in relazione a quella necessaria ottica di bilanciamento tra poteri e doveri che riecheggia nella Carta Costituzionale, ma che in tale materia appare esser poco considerata.

Da una lettura storico sistematica dei lavori delle commissioni parlamentari che hanno riguardato l'emanazione di leggi e decreti per regolamentare il fermo amministrativo, è chiaro l'intento del Legislatore di voler creare un istituto ibrido, ed infatti, lo stesso mira a privare il debitore della disponibilità dei beni mobili registrati del contribuente moroso e dei suoi coobbligati, ponendosi come scopo quello di preservare i beni su cui garantire il credito.

Qualche commentatore¹ ha paragonato il preavviso di fermo amministrativo all'atto amministrativo facendo riferimento alla estrinsecazione del potere discrezionale, partendo dal presupposto che all'agente della riscossione è riconosciuto un potere (quello di disporre il fermo

¹ G.A. Micheli in Corso di Diritto Tributario.

amministrativo) in quanto, esecutore di funzioni pubbliche con il fine di assicurare entrate alle casse dello Stato.²

Nella teoria del diritto civile invece, l'unico istituto che si avvicina al fermo è il sequestro conservativo volto a tutelare le ragioni del creditore munito di appositi titoli, al fine di conservare e preservare il patrimonio del debitore per assicurare un esito soddisfacente alla successiva escussione coattiva.

Va evidenziato però che, ai fini della adottabilità del sequestro conservativo a differenza che per il fermo è necessaria la esistenza di un *periculum in mora*.

In sintesi, fatta questa pur breve premessa, va detto che in realtà nel diritto tributario non troviamo una definizione precisa del fermo amministrativo ma, solamente i modi e le forme per la sua attuazione. Ed infatti, l'istituto del fermo ex art. 86 DPR n. 546/92, è nato proprio in funzione dell'escussione coattiva del credito al fine di garantire l'incameramento delle somme.

Avviso di mora e preavviso di fermo tra differenze e similitudini, cenni al Regolamento di attuazione.

Il preavviso di fermo amministrativo, introdotto nella prassi sulla base di istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate alle società di riscossione al fine di superare il disposto dell'art. 86, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 in forza del quale il Concessionario deve dare comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto nei cui confronti si procede, decorsi 60 giorni dalla notificazione della cartella esattoriale e consistente nell'ulteriore invito all'obbligato di effettuare il pagamento, con la contestuale comunicazione che, alla scadenza dell'ulteriore termine, si procederà all'iscrizione del fermo, rappresenta sicuramente un atto autonomamente impugnabile al fine di evitare di attendere il decorso dell'ulteriore termine concesso all'obbligato per impugnare l'iscrizione del fermo, direttamente in sede di esecuzione con aggravio di spese.

In realtà, l'art. 86 del d.p.r. 602/73, in materia di riscossione, rappresenta, per alcuni aspetti, una norma di garanzia per il contribuente.

Ed infatti, l'art. 86, rubricato "fermo di beni mobili registrati", richiama l'art. 50 del medesimo d.p.r. che impone nel caso in cui il concessionario non abbia iniziato l'espropriazione, la

² Il Consiglio di Stato con l'ordinanza n. 4581/06 definiva infatti il fermo amministrativo come: " un provvedimento amministrativo di autotutela, in funzione dell'interesse pubblico sotteso alla soddisfazione del credito tributario, attribuito al concessionario della riscossione che, sotto tale profilo è esercente privato di una pubblica funzione: atto ablatorio discrezionale, che deve essere congruamente motivato sia sull'interesse pubblico prevalente sia in relazione all'entità del credito rispetto al sacrificio imposto".

necessità di far precedere tale fase da una preventiva notifica di un avviso con intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

Il preavviso di fermo amministrativo così come evidenziato anche dalla stessa Agenzia delle Entrate³ si materializza con una semplice comunicazione con cui il concessionario rende edotto il contribuente della esistenza del debito, con contestuale invito al pagamento dello stesso entro il termine di giorni 20 dalla avvenuta notificazione e con avviso che decorso il termine indicato il concessionario potrà provvedere alla iscrizione del provvedimento di fermo dei beni iscritti nei pubblici registri.

Il preavviso di fermo amministrativo è sicuramente uno degli strumenti maggiormente utilizzati dal fisco e, o comunque, dai concessionari della riscossione per il recupero coattivo e, pertanto, appare condivisibile la necessità che, pur se prevista normativamente, è nella prassi poco utilizzata, di notificare prima del preavviso di fermo amministrativo, (nel caso di cartelle notificate da oltre un anno) una preventiva intimazione ad adempiere.

Bisogna pure evidenziare che, con l'art. 86 comma 4 è stato previsto che: “con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo”; tale norma si riferisce al potere del concessionario di disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, assoggettandolo all'adozione di una disciplina attuativa di dettaglio nelle forme del decreto ministeriale, in mancanza della quale tale potere non è esercitabile.

Il D.M. n. 503/1998 detta norme di attuazione del fermo amministrativo dei veicoli come previsto non dal citato articolo 86 ma dall'art. 91 bis del D.P.R. n. 602 del 1973; disposizione quest'ultima posta nel nulla dal d.lgs. n. 46 del 1999 che ha riformulato l'intero titolo II, relativo alla riscossione coattiva, del D.P.R. 602/1973, ed ha altresì riformulato la disciplina del fermo amministrativo, collocandola nel citato art. 86; tale disciplina è stata poi nuovamente modificata con successivi interventi del legislatore nel 2001 con il d.lgs. 193 e successivamente con il D.L. 203 del 2005 convertito nella legge 248/2005, concedendo la possibilità di utilizzare la normativa già prevista per il fermo amministrativo sino alla adozione del decreto di cui al citato comma 4 dell'art. 86.

³ Risoluzione n. 2/E del 09.01.06.

L'art. 3 c. 41 l. 248/05, di conversione del d.l. 203/05, ha, infine, stabilito che “Le disposizioni dell'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503”.

Poco sostenibile è l'identità di funzioni tra il preavviso di fermo e l'avviso di mora, il fermo, infatti, ha una natura sostanzialmente cautelare, che il Legislatore seppur con previsioni sicuramente poco chiare, giustifica in forza della peculiarità di attuazione dell'obbligazione tributaria e degli interessi pubblici che deve tutelare.

Impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo: i recenti orientamenti della Giurisprudenza.

Parte della dottrina e parte minoritaria della giurisprudenza hanno sostenuto l'autonoma possibilità di impugnativa del preavviso di fermo amministrativo.⁴Tale teoria è stata però fortemente contrastata in quanto parte maggioritaria di dottrina e giurisprudenza ha sempre sostenuto che il preavviso di fermo amministrativo seppure quale atto prodromico all'esecuzione è comunque sempre successivo e susseguente alla notifica della cartella esattoriale.⁵

Nella materia fiscale, vige una giurisdizione allo stesso tempo speciale e generale che appartiene alle Commissioni Tributarie, per i teorici così come per i pratici sicuramente non è facile determinare la giurisdizione pure in presenza di quei principi generali previsti dal codice di procedura civile.

Il Legislatore nel momento in cui ha previsto la possibilità per l'esattore tributario di utilizzare strumenti idonei a ricercare e conservare i beni mobili del debitore, utili per garantire in fase esecutiva la soddisfazione del credito ha nello stesso tempo, in qualche modo, attenuato tali poteri garantendo al debitore la possibilità di esperire il rimedio previsto dall'art. 615 c.p.c. e collegati rimedi cautelari, tramite i quali è possibile anche la sospensione del ruolo⁶.

Con riferimento alla natura dell'atto impugnato, vi è da dire che in passato il fermo amministrativo è stato considerato come equiparabile ad un atto di pignoramento e, pertanto, il

⁴ Tribunale di Roma sez. feriale del 08.08.2006 e Giudice di Pace di Caserta sez. I, del 24 aprile 2006.

⁵ Si è ritenuto infatti che il riconoscimento della possibilità di impugnare solo e direttamente il preavviso di fermo amministrativo avrebbe comportato una eccessiva sperequazione di tutela tra cittadino ed amministrazione, in danno ovviamente di quest'ultima ponendo seriamente in discussione la definitività della pretesa creditoria decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella.

⁶ La Cassazione con ordinanza delle Sezioni Unite n. 875 del 17.01.2007 ha stabilito che il provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati (nella specie, un'autovettura) emesso da un concessionario del servizio riscossione tributi ex art. 86 del DPR n. 602 del 1973 è un atto funzionale all'espropriazione forzata attraverso il quale si realizza il credito dell'amministrazione, e pertanto la tutela giurisdizionale nei confronti dello stesso si realizza dinanzi al giudice ordinario con le forme dell'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi (Cass. ord. n. 14710 del 2006 e sent. Cons. di Stato n. 4689/2005).

relativo preavviso, alla stregua di atto di precetto, era considerato impugnabile davanti al G. O. con i rimedi tipici dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi.

Giurisprudenza non remota, aveva seguito anche un diverso orientamento, già espresso in un non lontano passato (Comm. Trib. Prov. Cosenza, Sez. ix, 23/10/2004, N. 259), per cui gli effetti del fermo amministrativo e del relativo preavviso, seppure analoghi a quelli che si creano con il pignoramento (vincolo di indisponibilità relativa del bene) e per alcuni aspetti ancor più incisivi, perché impeditivi anche dello "jus utendi ac fruendi" del titolare, fanno ritenere che esso costituisca una misura cautelare (App. Napoli, Sezione III, 18/05/2006, Trib. Napoli, Sez. V., 20/03/2007), diretta a garantire l'esecuzione forzata sui beni del debitore e, nel contempo una misura affittiva o parasanzionatoria connessa all'inadempimento. Da ciò deriva il diritto di impugnare il preavviso di fermo con ricorso davanti al Giudice competente per materia e territorio.

Va detto pure che dottrina e giurisprudenza, in maniera maggioritaria ed univoca, hanno sostenuto che l'elencazione contenuta nell'art. 19 del DPR 546/92, non è una elencazione tassativa e pertanto, è ritenuta la sicura impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo.

La Suprema Corte di Cassazione ha più volte evidenziato che il preavviso di fermo vale (ai sensi dell'art. 4 comma 1, secondo periodo, del D.M. 7 settembre 98 n. 503) come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo a quello di avvenuta notificazione. Il preavviso è sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo per cui, secondo la Corte l'atto in questione si colloca all'interno di una sequela procedimentale, emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato, finalizzata ad assicurare mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario⁷. I Giudici di legittimità hanno in realtà risolto in maniera sicuramente encomiabile la problematica relativa alla mancata notificazione di atti precedenti il fermo, stabilendo la impugnabilità del preavviso di fermo nonostante la mancata previsione di tale facoltà nell'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992, ispirandosi alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), ciò anche in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001.

⁷ In tal senso esso svolge una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora, di cui all'art. 50 DPR 602/73, nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale e come tale esso non può non essere un atto impugnabile.

La Cassazione ha ritenuto quindi impugnabile ogni atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cpc, a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa, e quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico⁸.

Quanto alla giurisdizione la Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 11087 del 07-05-2010⁹, ha stabilito testualmente che: “ il preavviso di fermo amministrativo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 86, che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c., l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nel D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448” (Cass. 10672/2009).

Analoghe considerazioni valgono, mutatis mutandis, allorché il preavviso riguardi obbligazioni extratributarie. Le Sezioni Unite hanno quindi ribadito il principio secondo cui il destinatario del preavviso ha un interesse specifico e diretto al controllo della legittimità sostanziale della pretesa che è alla base del preannunciato provvedimento cautelare.

Circa la impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo in seguito all'intervento chiarificatore avutosi negli anni 2009 e 2010, con le citate Sezioni Unite della Cassazione la CTP di Lecce, sezione I, con sentenza depositata in data 23 settembre 2010 sul ricorso n. 1189/08 si è così pronunciata: “...nel mentre il ricorso avverso il preavviso di fermo

⁸ Vd. Cass. nn. 21045 del 2007 e 27385 del 2008.

⁹ Tale orientamento, già anticipato dalla sentenza della Cassazione a Sezioni Unite del 11.05.2009 n. 10672, ha rappresentato sicuramente il superamento del precedente orientamento restrittivo della Cassazione, esternato con le sentenze nn. 20301/2008 e 8890/2009.

Va evidenziato come la Cassazione già nel 2008 con la sentenza 14831 ispirandosi all'orientamento della Corte Costituzionale (sentt. 14 marzo 2008, n. 64 e 14 maggio 2008 n. 130) secondo cui l'affermazione della giurisdizione tributaria deve ritenersi collegata alla natura tributaria del rapporto e non può essere ancorata al dato formale e soggettivo, relativo all'ufficio che ha emesso l'atto. Ha rilevato la sussistenza della giurisdizione tributaria solo nel caso in cui il fermo venga adottato per la tutela di crediti tributari: le Commissioni tributarie, quindi devono rimanere ferme le corti giudici sui tributi e non giudici dell'amministrazione finanziaria.

amministrativo, suscettibile di trasformarsi automaticamente in vero e proprio “fermo amministrativo” con il decorso di venti giorni concessi per il pagamento del carico tributario iscritto a ruolo, può essere accolto, atteso che non estrinseca adeguatamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’Amministrazione (art. 7 L.212/2000)”.

Con la citata sentenza la Cassazione ha consegnato all’operatore giuridico una vera e propria chiave interpretativa della norma che, in sostanza rappresenta, un chiaro ed univoco richiamo ai normali criteri che presidono al riparto di giurisdizione ex art. 103 della Costituzione.

I limiti al principio della tutela giurisdizionale, cenni al “principio di effettività”.

Il principio di effettività della tutela giurisdizionale rappresenta sicuramente uno degli argomenti maggiormente cari ai processual civilisti ormai da tempo immemorabile ed a tutt’oggi nonostante gli studi, data la molteplicità dei casi pratici che aumentano sempre più nella realtà degli operatori tecnici del diritto, non vi è stata una univoca definizione del principio.

Ed infatti, il principio di effettività trova il suo limite nella applicazione della riscossione tributaria nei confronti delle fasce deboli ed infatti, a fronte della pretesa creditoria avanzata dall’Agente della Riscossione, con la notifica del ruolo e successiva iscrizione del preavviso di fermo amministrativo, al contribuente non resta strada più sicura che quella di addivenire al pagamento o comunque una rateizzazione della pretesa dell’agente rinunciando il più delle volte ad un proprio diritto costituzionalmente garantito cioè quello di agire in giudizio al fine di far accertare la fondatezza o meno della pretesa azionata.

Ebbene, troppe volte, la ferriginosità della normativa finisce per non garantire effettività alle pur previste tutele.

Dallo studio della normativa sulla riscossione esattoriale emerge in maniera inconfondibile una differenza troppe volte ai limiti della previsione dell’art. 3 della nostra Carta Costituzionale e che troppo spesso distingue anche in assenza di effettivi presupposti logico-giuridici la posizione del debitore contribuente da quella del debitore di diritto comune.

Conclusioni

Alla luce delle susposte riflessioni, emerge la complessità di un quadro normativo sicuramente poco chiaro e per alcuni aspetti, manifestamente lacunoso, anche alla luce della Giurisprudenza di merito e di legittimità più volte intervenuta sulla materia. Ovviamente va pure detto che il preavviso di fermo amministrativo rappresenta uno strumento per il recupero delle Entrate e quindi finalizzato alla riscossione coattiva del credito della Amministrazione Finanziaria, necessario a tutelare le ragioni di recupero delle Entrate, ma d'altro canto, interesse del Legislatore è o dovrebbe essere, quello di offrire idonee garanzie anche al cittadino contribuente, consentendo a quest'ultimo la azionabilità del proprio diritto ad opporsi alla riscossione chiedendo al Giudice, terzo ed imparziale la verifica di legittimità e fondatezza della pretesa azionata.

Chi scrive è consapevole che una delle difficoltà maggiori e sulle quali grandi interpreti della Legge si sono interrogati è la necessità della logica del bilanciamento e quindi del contemperamento delle esigenze che dovrebbe sempre ispirare il Legislatore al fine di garantire allo Stato il recupero delle Entrate ed al cittadino il diritto a non subire una ingiusta esecuzione senza la possibilità idoneamente garantita di proporre opposizione alle azionate pretese.

Pertanto, appare necessaria una organica rivisitazione della materia relativa al fermo amministrativo ed in generale delle procedure di recupero coattivo delle Entrate al fine di consentire maggiori tutele e garantire un migliore contemperamento degli interessi e dei diritti soggettivi ex art. 3 della Carta Costituzionale, limitando la eccessiva ed a volte illogica sperequazione di poteri tra le parti, a danno troppo spesso dei più deboli.

BIBLIOGRAFIA

Basilavecchia, Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie, in "Corr. Trib." 2002, pag. 4108;

S. Cannizzaro; Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di stato in Riv. Dir. Trib. 2005, II;

Cantillo, Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente, in Rass. Trib. N. 1/2007 pag.11;

G.M. Cipolla, Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria, in Rass. Trib. N. 2/2003;

G. Frasoni, La nozione di tributo, in L. Perrone – C. berliri (a cura di), Diritto tributario e Corte Costituzionale, Napoli 2006;

Gallo, I principi di diritto tributario: problemi attuali, in "Rass. Trib.", n. 4/2008, pag. 922;

G. Marongiu, La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie, in Rass. Trib. N. 1/2003;

Messina, La compensazione nel diritto tributario, Giuffrè, Milano. 2006;

L. Perrone, I limiti della giurisdizione tributaria, in Rass. Trib. N. 3/2006;

P. Russo, I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie, in "Rass. Trib." N. 2/2002 pag. 416;

P. Russo, L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria, in Rass. Trib. N. 2/2006;

La partecipazione dei Comuni nell'accertamento fiscale

di Maria Antonietta Converti

Premessa – Quadro normativo antecedente - L' art. 18 DL 78/2010; le principali aree d'intervento- Conclusioni

Introduzione

La partecipazione dei Comuni al contrasto dell'evasione fiscale rappresenta una valida opportunità per gli Enti Locali di perfezionare gli strumenti d'indagine fiscale già utilizzati nell'attività di controllo dei tributi locali al fine di estenderne l'ambito, unitariamente ad altri elementi, ai tributi erariali.

L'Amministrazione finanziaria ha da sempre avvertito l'importanza del ruolo degli Enti Locali nella lotta all'evasione¹.

Il coinvolgimento dei Comuni ha costituito, infatti, un obiettivo di fondo del legislatore in ragione della vicinanza di tali enti a molte forme di capacità economica come quelle rappresentate dalla locazione degli immobili, dal commercio e dall'artigianato. Sono questi i settori che costituiscono il terreno tipico di elezione ove la capacità accertativa comunale può utilmente dispiegarsi attraverso il recupero di materia imponibile sottratta alla legittima tassazione.

La partecipazione dei Comuni nella lotta all'evasione², passando attraverso l'attribuzione agli stessi di parte del gettito recuperato, dà concreta attuazione all'autonomia

¹ Secondo i dati riportati da "Il Sole 24 Ore" del 24 maggio 2010, l'evasione ha raggiunto i 120 miliardi di euro nel 2009 e quindi una dimensione in forte crescita, specie se confrontata con quella dell'anno 2007 pari a 100 miliardi.

² Per una riflessione sulle strategie di contrasto all'evasione interessante l'articolo di M. Romano e V. Visco su "Il Sole 24 ore" del 20 gennaio 2010 "Lotta all'evasione fiscale, banche dati più efficaci degli studi di settore"; e ancora l'attenta analisi di C. Tucciarelli "La legge n. 42/2009: oltre l'attuazione del federalismo fiscale" in Riv. dir. trib. 2010,01,61, nonché S. La Rosa "Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto" in Riv. dir. trib. 2010, 7-8, 931

impositiva riconosciuta costituzionalmente agli Enti Locali e nel contempo tende a rafforzare il processo federalista.

La sezione tributaria della Manovra 2010, complessivamente finalizzata alla salvaguardia dell'equilibrio finanziario del bilancio dello Stato, è sostanzialmente fondata sul recupero di materia imponibile attraverso la migliore organizzazione dell'attività di accertamento, l'individuazione di situazioni che segnalino potenziali evasioni od elusioni dall'obbligo tributario nonché la revisione delle disposizioni che disciplinano le procedure di accertamento e di riscossione con lo scopo di accelerare l'acquisizione definitiva delle risorse finanziarie all'ente impositore³.

La perequazione del carico tributario tra le diverse componenti della Comunità nazionale secondo i principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività si fonda in concreto sul buon funzionamento dell'accertamento e della riscossione dei tributi⁴.

Dei diversi temi, oggetto del provvedimento legislativo, ci si soffermerà sulle disposizioni che hanno modificato ed integrato la partecipazione dei Comuni all'accertamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche (art. 18 del D.L. 78/2010) attraverso un meccanismo di incentivazione premiante nonché una modifica negli strumenti del redditometro e del sistema di incremento per la spesa patrimoniale. Il tema in oggetto presuppone approfondimenti sulla normativa di riferimento e sugli aspetti operativi e collaborativi posti in essere in primis con l'Agenzia delle Entrate. La distinzione dei ruoli, delle competenze e dei poteri istituzionali rispettivamente riferiti ai Comuni ed all'Agenzia delle Entrate rappresenta, di fatto, il fondamento per assicurare il progressivo sviluppo di ogni utile sinergia per il contrasto all'evasione fiscale secondo criteri di collaborazione amministrativa. La profonda conoscenza del territorio e il progressivo affinamento delle conoscenze in campo tributario dovuto all'ampliamento delle proprie competenze in materia nonché l'imminente prospettiva del federalismo fiscale, fanno del sistema dei Comuni l'interlocutore privilegiato dell'Agenzia delle entrate.

³ Sul tema la pubblicazione di A. D'auoro "La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali" Maggioli 2010

⁴ Sul punto interessante Alberto Zanardi, "Un federalismo responsabile e solidale", Editore Il Mulino, Bologna, 2006

Quadro normativo antecedente

La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali non rappresenta una novità nel nostro ordinamento⁵: esso era già stato regolamentato dagli artt. 44 e 45 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 con cui il legislatore introdusse la riforma tributaria del 1974 al fine di coinvolgere i Comuni, attraverso una "importante funzione di collaborazione sul piano della raccolta di dati e notizie" e per perseguire "una sempre più effettiva giustizia fiscale" nonché "una più efficace lotta all'evasione"⁶.

Le disposizioni contenute nella prima versione dell'art. 44 prevedevano:

- il dovere da parte degli Uffici Erariali di trasmettere ai Comuni di domicilio fiscale dei contribuenti le proposte di accertamento in rettifica e di ufficio relative alle persone fisiche
- la possibilità da parte dei Comuni di proporre l'aumento degli imponibili, fornendo idonea documentazione atta a comprovarla.

Successivamente, mediante la L. 13 aprile 1977 n. 114 fu ampliata la portata del citato articolo 44 e prevista la possibilità per il Comune di "segnalare all'ufficio delle imposte dirette qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche [...] indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla"⁷.

Contestualmente all'entrata in vigore degli artt. 44 e 45 del DPR 600/73, il legislatore della riforma tributaria azzerò completamente la finanza locale con la soppressione dell'imposta di famiglia e dell'imposta sui consumi. Questi due tributi unitamente ad altre imposte locali anch'esse soppresse con la riforma, assicuravano, negli anni antecedenti la riforma, circa il 50% delle entrate di parte corrente. Ai Comuni per il quinquennio 1973/1977 venivano assicurate somme di importo pari a quelle riscosse nel 1972 per i tributi aboliti. I nuovi tributi locali previsti dalla riforma, l'ILOR e l'INVIM, rimasero locali solo nella denominazione in quanto determinazione delle aliquote, invece l'accertamento, il gettito e la riscossione rimasero sempre di competenza dello Stato. Agendo con un'apparente notevole asimmetria il legislatore della riforma da un lato delegittimava e deresponsabilizzava funzionari ed amministratori degli Enti Locali trasformando la finanza dei Comuni in una finanza puramente di trasferimenti, dall'altro, con gli artt. 44 e 45 del DPR 600/73, ne chiedeva la collaborazione, costringendo sostanzialmente gli stessi a creare strutture specifiche (consigli

⁵ Interessante "La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali" di A. Gentile in www.federalismi.it del 17/11/2010

⁶ Per un approfondimento sull'evoluzione delle vicende della finanza degli Enti Locali il riferimento d'obbligo è a G. Marongiu, "Storia dei tributi degli Enti Locali (1861-2000)", Padova, 2001.

⁷ Circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977 – Dir. II. DD. (Accertamento ai fini delle imposte dei redditi)

tributari) per le quali avrebbero dovuto sopportare i costi senza ricavarne alcun beneficio in termini di gettito, ed il cui unico effetto era quello di inimicarsi i loro stessi elettori. A questa asimmetria di base si aggiungeva un quadro normativo generico ed indeterminato senza precise direttive e procedure in grado di tracciare un percorso chiaro da seguire.

I Comuni né ricompensati né sanzionati dalla norma ed in presenza di un quadro normativo indeterminato non si impegnarono mai nell'azione di verifica e segnalazione all'Amministrazione finanziaria.

La spinta per nuove ed efficaci sinergie tra Amministrazione finanziaria e Comuni è poi giunta dall'art. 1 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248, che ha riconosciuto ai Comuni, per la partecipazione, una parte delle somme derivanti dall'accertamento fiscale.

In particolare agli Enti Locali veniva riconosciuta: una quota pari al 30% delle maggiori somme di tributi erariali riscossi a titolo definitivo, conseguito anche attraverso società ed enti dagli stessi partecipati o comunque incaricati per le attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali; una partecipazione estesa a tutti i tributi erariali (diretti e indiretti) ossia non più limitata a singole imposte ma estesa a tutti i tributi erariali.

In seguito all'intesa siglata il 27 marzo 2006 nell'ambito della Conferenza Stato- Città e autonomie locali, è stato emanato il provvedimento del 3 dicembre 2007 che ha dato definitiva e concreta attuazione alla previsione del D.L. n. 203/2005. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2007, nel "condiviso intento di assicurare il progressivo sviluppo di ogni utile sinergia per il contrasto all'evasione fiscale, secondo criteri di collaborazione amministrativa", ha dettato le modalità con cui dare attuazione a questo indirizzo di politica fiscale, che ha previsto, come detto, un incentivo significativo a beneficio dei Comuni consistente nell'attribuzione ad essi del 30% delle somme riscosse a titolo definitivo relative a tributi statali (art. 1, comma 1, del D.L. n. 203/2005). Il Provvedimento si cura innanzi tutto di rimarcare, pur nell'intento condiviso di contrastare l'evasione fiscale, la distinzione dei ruoli, delle competenze e dei poteri istituzionali rispettivamente riferiti ai Comuni e all'Agenzia delle Entrate. Il Provvedimento chiarisce inoltre che può esservi partecipazione all'accertamento non soltanto quando il flusso informativo è assicurato dal Comune ma anche da soggetti terzi comunque coinvolti nell'attività di controllo dei tributi a livello locale. Sono così stabilite le modalità di collaborazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali, individuando i settori nell'ambito dei quali gli Enti Locali possono intervenire inviando all'agenzia le cd. segnalazioni qualificate.

I settori identificati sono quelli più vicini alle attività di controllo del territorio svolte dai Comuni: il commercio, le professioni, l'urbanistica, l'edilizia, le residenze fiscali all'estero e i beni identificativi di capacità contributiva. L'Agenzia delle Entrate dà prioritaria rilevanza alle "situazioni sintomatiche di fenomeni evasivi, con particolare riguardo all'economia sommersa ed all'utilizzo del patrimonio immobiliare in evasione delle relative imposte". Il regolamento precisa che deve trattarsi di "segnalazioni qualificate" intendendo "le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi".

L' art. 18 DL 78/2010

Il DL. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. 122/2010, inserisce, tra i diversi temi in oggetto, le disposizioni che hanno modificato ed integrato la partecipazione dei Comuni all'accertamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche (art. 18)⁸. Il provvedimento legislativo attribuisce all'attività dei Comuni nelle azioni di accertamento tributario connotati specifici e più precisi, estendendone la portata anche ai controlli contributivi. Tale implementazione nell'azione di accertamento prevede l'innalzamento dal 30% al 33% della quota riconosciuta ai Comuni in seguito ad esiti positivi di controlli che abbiano visto una fattiva collaborazione dell'ente locale nonché la spettanza delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo⁹.

In particolare l'articolo 18 della L. 122/2010 prevede che i Comuni siano obbligati a segnalare all'Agenzia dell'Entrate, alla Guardia di Finanza e all'INPS, qualsiasi elemento che possa considerarsi utile ad integrare i dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti per la determinazione di maggiori imponibili fiscali e contributivi.

Pertanto non più una mera facoltà esercitabile dal Comune ma un vero e proprio obbligo normativo che impone all'Ente una partecipazione attiva nell'azione di accertamento sia ai fini fiscali che contributivi da assolvere attraverso segnalazioni all'Agenzia delle Entrate degli elementi rilevanti ai fini della determinazione di maggiori imponibili fiscali e contributivi.¹⁰

⁸ L'agenzia delle entrate con la circolare del 15/2/2011 "Commento alle novità fiscali", fornisce i primi chiarimenti in ordine alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel decreto legge 31 maggio 2010, n. 78) col proposito di illustrarne il contenuto complessivo e favorirne la corretta applicazione da parte degli uffici.

⁹ Non basta che divenga definitivo l'eventuale accertamento dell'Ufficio, ma è necessario che anche la riscossione delle «maggiori somme» sia al netto da ogni possibile contenzioso.

¹⁰ Al riguardo le informazioni in possesso dei Comuni, ed utili al fine di possibili controlli, sono molte: dai permessi edilizi, alle DIA o CIA per le ristrutturazioni, alle richieste di posto barca, alle autorizzazioni e licenze commerciali, alla TIA/TARSU, ai dati acquisiti dalla Polizia Municipale in base ai controlli sul rispetto del Codice della Strada.

Sotto il profilo procedurale il comma 4 del citato art. 18, nel modificare la preesistente disposizione contenuta nell'art. 44 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dei Comuni le dichiarazioni dei redditi prodotte dai contribuenti in essi residenti. L'agenzia sarà, altresì, tenuta ad inviare ai Comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi una "segnalazione" attestante l'imminente emissione dell'avviso di accertamento in seguito all'avvenuto accertamento sintetico. Entro 60 giorni dal ricevimento della predetta "segnalazione" il Comune fornirà all'Agenzia delle Entrate ogni elemento in suo possesso, utile alla determinazione del reddito complessivo¹¹.

Il coinvolgimento dei Comuni all'accertamento sarà incentivato e premiato mediante il riconoscimento di una quota pari al 33% delle maggiori somme riscosse per effetto della loro partecipazione.

Si evidenzia, di conseguenza, come la manovra correttiva abbia previsto un ruolo attivo e partecipativo dei Comuni all'interno dell'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche. La capacità contributiva del singolo soggetto si qualificherà come campo significativo di applicazione della collaborazione tra Agenzia delle entrate e Comuni nella lotta all'evasione. Non più quindi una generica ed articolata partecipazione in ordine alle proposte di accertamento in rettifica ma un ruolo ben preciso e semplificato¹².

Inoltre è prevista per i Comuni aventi più di 5.000 abitanti l'istituzione obbligatoria dei Consigli Tributarî, mentre i Comuni più piccoli saranno tenuti a partecipare ai consorzi per l'istituzione dei Consigli tributarî. Per rendere efficace l'azione collaborativa dei Comuni è stato, inoltre, stabilito che essi abbiano la possibilità di accedere alle banche dati dell'anagrafe tributaria con particolare riferimento alle dichiarazioni fiscali dei contribuenti residenti nel loro territorio¹³. Per la consultazione delle banche dati e delle attività ad esse connesse, pur essendo funzioni di esclusiva competenza comunale, è previsto che gli Enti si possano avvalere di società ed istituti partecipati dai Comuni stessi nonché dei soggetti affidatari delle entrate comunali.

¹¹ Le informazioni, supportate da adeguata documentazione, possono essere fornite dal Comune anche nel caso di omissione della dichiarazione. Si ricorda come, in base alle disposizioni normative, la fornitura di informazioni da parte dei Comuni all'Agenzia delle entrate deve essere effettuata tramite "segnalazioni qualificate", ossia segnalazioni ben circoscritte di tutte quelle notizie, dati, atti, negozi o situazioni in grado di celare pratiche ad alto potenziale di evasione.

¹² Interessanti le osservazioni di A. Parascandolo "L'attuazione delle misure della Finanziaria 2010 sull'accertamento e sulla riscossione di tributi" su Il fisco, 47 / 2010, p. 7642

¹³ In particolare, i Comuni potranno avere un accesso facilitato alle seguenti informazioni: contratti di locazione, possesso e detenzione degli immobili presenti sul suolo del territorio comunale; utenze elettriche, idriche e del gas; soggetti con domicilio fiscale nel territorio comunale; esercenti di attività di lavoro autonomo e d'impresa sul territorio comunale.

Le principali aree d' intervento

Il regolamento indica gli ambiti d'intervento della collaborazione individuando, altresì, separate fattispecie aventi i connotati della segnalazione qualificata. In sede di fase d'avvio della collaborazione tra Comuni ed Agenzie delle Entrate, il Provvedimento fissa i seguenti ambiti d'intervento:

- Commercio e professioni;
- Urbanistica e territori;
- Proprietà edilizie e patrimonio immobiliare;
- Residenze fittizie all'estero;
- Disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva.

In ciascuno di tali settori sono stati individuati alcuni fenomeni che fiscalmente possono dar luogo a situazioni di potenziale evasione.

Circa il primo punto indicato, l'Agenzia delle Entrate ritiene possano formare oggetto di segnalazione qualificata le posizioni caratterizzanti di quei soggetti che: pur svolgendo un'attività d'impresa siano privi di partita IVA, o che nelle dichiarazioni fiscali abbiano dichiarato di svolgere un'attività diversa da quella rilevata in loco, o che siano interessati da affissioni e pubblicità abusive, in qualità d'impresе utilizzatrici e di soggetti che gestiscono impianti pubblicitari abusivi, o che pur qualificandosi enti non commerciali presentino circostanze sintomatiche di attività lucrative.

Relativamente ai settori dell'urbanistica e del territorio, le segnalazioni qualificate potrebbero riguardare quei soggetti che abbiano realizzato opere di lottizzazione, anche abusiva, in funzione strumentale alla cessione di terreni ed in assenza di correlati redditi dichiarati ovvero che abbiano partecipato, anche in qualità di professionisti o imprenditori, ad operazioni d'abusivismo edilizio con riferimento a fabbricati per insediamenti non autorizzati di tipo residenziale o industriale.

Le proprietà edilizie e il patrimonio immobiliare potrebbero suscitare l'interesse del Comune con riferimento a persone fisiche nei cui confronti risultasse la proprietà o diritti reali di godimento d'unità immobiliari diverse da abitazioni principali, non indicate nelle dichiarazioni dei redditi ovvero la proprietà o diritti reali di godimento d'unità immobiliari abitate, in assenza di contratti registrati, da residenti diversi dai proprietari o dai titolari di diritti reali di godimento oppure da soggetti non residenti nelle stesse. Inoltre, sarebbero di sicuro interesse dell'Agenzia delle Entrate le posizioni connotate da notifica d'avvisi d'accertamento per omessa dichiarazione ICI, in assenza di dichiarazione dei connessi redditi

fondari ai fini dell'imposizione diretta, nonché da notifica d'avvisi d'accertamento per omessa dichiarazione Tarsu o tariffa rifiuti in qualità d'occupante dell'immobile diverso dal titolare del diritto reale, in assenza di contratti di locazione registrati ovvero di redditi di fabbricati dichiarati dal titolare del diritto reale ai fini dell'imposizione diretta. Particolare attenzione va riservata inoltre a quei contribuenti per i quali è stata operata la revisione della rendita catastale per unità immobiliari diverse dall'abitazione principale. Sempre nel novero delle possibili segnalazioni qualificate sono compresi i fenomeni delle residenze fittizie all'estero, ambito caratterizzato dalla presenza di soggetti che pur risultando formalmente residenti all'estero, hanno di fatto nel Comune il domicilio ovvero la residenza ai sensi dell'art. 43 commi 1 e 2 del codice civile. Le segnalazioni che perverranno all'Agenzia competente saranno oggetto di autonoma valutazione, in relazione al domicilio fiscale del contribuente, secondo i consueti criteri di proficuità comparata per la predisposizione del piano annuale dei controlli, considerati, altresì, gli obiettivi fissati dalla convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate. Il provvedimento prevede, infine, forme di collaborazione in sede locale da attuarsi mediante protocolli d'intesa definiti dalle Direzioni regionali con i Comuni interessati.

Conclusioni

L'accelerazione dell'attività dei Comuni nelle azioni di accertamento tributario sembra tendere, sullo sfondo, ad un'azione del governo finalizzata alla necessità di preparare il sistema ad una più articolata partecipazione degli Enti Locali nella gestione del processo impositivo nel quadro di attuazione del federalismo fiscale¹⁴.

Il suo carattere anticipatorio degli scenari futuri ed il successo della partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali può considerarsi rappresentativo delle prospettive di successo del processo di federalismo fiscale in corso¹⁵. L'obiettivo è quello di consentire agli Enti Locali di avere una maggior capacità gestionale delle entrate ed al tempo stesso di incentivare la loro partecipazione alle attività di accertamento e recupero dei tributi statali, cercando così di intervenire in maniera concreta nella lotta all'evasione. Il dovere di contribuzione ed il connesso concorso al sostenimento delle spese pubbliche in relazione alla propria capacità contributiva rappresentano sia un principio imposto a livello costituzionale sia un dovere morale che grava su ciascun contribuente in ragione dei principi della

¹⁴ Sul punto C. DE FIORES, "Note critiche sul federalismo fiscale (11 febbraio 2009), in www.costituzionalismo.it e G. Rivosecchi, "Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica nella legge delega sul federalismo fiscale: poche luci e molte ombre", in *Astrid-Rassegna*, n. 94/2009, in www.astrid-online.it, 4 ss.

¹⁵ Sul punto R. Bin, "Che ha di federale il "federalismo fiscale"?", in *Quad. cost.*, 2009, 127 ss.

convivenza civile. In quest'ottica la partecipazione all'accertamento dei tributi erariali da parte dei Comuni rappresenta, dunque, uno strumento efficace al fine di garantire il rispetto di una maggiore giustizia tributaria¹⁶.

Il pacchetto di misure attribuisce un ruolo centrale soprattutto all'efficacia della partnership fra Comuni e Agenzia delle Entrate. Allo stato attuale la tendenza ad ampliare al massimo il coinvolgimento degli Enti locali nella procedura di accertamento attraverso la stipula di protocolli d'intesa e convenzioni ad hoc¹⁷ con le Direzioni regionali dell'Agenzia non ha ancora portato a risultati significativi, sicché la quantità di segnalazioni qualificate pervenute agli uffici fiscali non sono ancora assestate su livelli significativi. La strada del confronto e della condivisione di percorsi che definiscono, a livello locale, azioni integrate di contrasto all'evasione è risultata complessa. L'attenzione deve, però, essere costante perché la fase di start-up necessario affinché il sistema si strutturi e si consolidi è fra le più difficili. A questo proposito appare indispensabile la formazione di personale che sia in grado di attendere a tali delicate funzioni nonché l'introduzione di metodologie standardizzate che presiedano all'invio delle segnalazioni qualificate. Considerato, pertanto, il notevole impegno di mezzi e personale indispensabili per svolgere le attività indicate nella manovra si pongono seri dubbi in ordine ai risvolti meramente economici derivanti da questa collaborazione alla luce della scarsità di risorse in cui, in linea di principio, versano stabilmente i Comuni.

Pertanto la capacità delle strutture amministrative degli Enti Locali di gestire una maggiore autonomia tributaria, agendo in una logica d'integrazione tra i diversi settori di attività e poi la capacità che i diversi attori della fiscalità facciano sistema possono considerarsi fattori chiave per la creazione di un fisco federale¹⁸. In assenza di strutture capaci di assecondare l'applicazione dell'autonomia tributaria, si correrebbe il rischio che la leva fiscale si riduca alla manovra delle aliquote e non si ampli la base imponibile, con sofferenza degli equilibri e della flessibilità di bilancio¹⁹. A prescindere dall'autonomia che sarà attribuita a tali enti²⁰ nella individuazione dei presupposti di imposta o nella graduazione

¹⁶ Interessante Guido Rivosecchi "Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" in Riv. dir. trib. 2010, 01, 49

¹⁷ Tra le convenzioni stipulate con l'Agenzia delle entrate si rappresentano a puro titolo esemplificativo i protocolli d'intesa tra la Direzione Regionale Emilia Romagna e Anci Emilia Romagna, l'accordo con il Comune di Milano, di Bergamo, con i Comuni campani di Benevento, Sapri, Eboli e così via (in merito alle convenzioni si rinvia alla rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate "Fisco Oggi")

¹⁸ Sul tema "La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali" di A. Gentile in www.federalismi.it del 17/11/2010

¹⁹ Che questo sia un timore fondato lo dimostrano le analisi della Corte dei Conti. Le relazioni sui consuntivi degli Enti Locali evidenziano che gli squilibri di gettito tra le diverse aree del Paese non dipendono dalla sola differente distribuzione territoriale delle basi imponibili ma, anche, dalla scarsa capacità dell'ente impositore nell'accertare e riscuotere i tributi

²⁰ In questo senso cfr. URICCHIO, Tributi comunali e provinciali, in Dizionario di diritto pubblico, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006, 6021.

del carico tributario contenuto nei decreti delegati per l'attuazione del federalismo fiscale, resta primaria la questione del ruolo dei Comuni nella gestione del rapporto tributario con i contribuenti²¹. L'esperienza di una collaborazione tra le strutture, già esistenti e collaudate dell'Amministrazione centrale, articolata nelle sue presenze territoriali con le Amministrazioni degli enti potrebbe essere la strada più proficua per coniugare la partecipazione degli enti con l'efficienza dell'azione amministrativa di accertamento e riscossione²².

Ne emerge, in definitiva, un quadro delineante una partecipazione più precisa ed efficace rispetto a quella desumibile dalla precedente disciplina, ma soprattutto è innegabile che un percorso in senso federalista, volto gradualmente a riconoscere una maggiore autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali, passi attraverso il riconoscimento di ampi spazi di autonomia tributaria: anche questi effetti devono essere messi in luce nell'ambito delle considerazioni generali inerenti la riforma in fase di attuazione²³.

che vale ad esprimere l'esigenza di proteggere e consolidare l'interesse fiscale degli enti locali, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla costituzione in ambito fiscale.

²¹ Per richiamare solo i contributi dottrinali più recenti, nell'ambito di una dottrina assai vasta sull'argomento, vedi FEDELE, La potestà normativa degli enti locali, in Riv. dir. trib., 1998, I, 109 ss.; TUNDO, Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni, Padova, 2002; PERRONE, La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo, in Riv. dir. trib., 2004, I, 1173 ss.; FANTOZZI, Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria, Riv. dir. trib., 2005, I, 3 ss.; GALLO, Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione, in Rass. trib., 2005, 1033 ss.; GIOVANARDI, L'autonomia tributaria degli enti territoriali, Milano, 2005.

²² Testo della relazione presentata al Convegno Il territorio fiscale. Livelli di governo nell'attuazione dei tributi, organizzato dall'Agenzia delle Entrate dell'Emilia-Romagna, dalla Scuola Superiore di Studi Tributari dell'Università di Bologna e dall'Anci Emilia-Romagna, tenutosi a Bologna il 16 giugno 2010 su www.federalismi.it

²³ Il tema del riconoscimento dell'autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali nell'ambito di un progetto federalista è stata messa in luce da attenta dottrina. Cfr., in particolare, A. DI PIETRO, "Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali", in Rass. trib., 2006,

Riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese, con particolare riguardo alle società di persone

di Giuseppe De Girolamo

1. Introduzione – 2. Panorama giurisprudenziale – 3. Riflessi fiscali – 4. Conclusioni.

1. Introduzione.

L'art. 2495 c.c. rubricato "Cancellazione della società", nell'attuale versione a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6 recante "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative", antepone al vecchio testo (del corrispondente originario art. 2456 c.c.), la proposizione «ferma restando l'estinzione della società»¹.

Con tale inciso il legislatore sembra aver voluto esprimere la volontà di stabilire che la cancellazione produce l'effetto costitutivo della estinzione irreversibile delle società di capitali e delle società cooperative anche in presenza di crediti non adempiuti e di rapporti obbligatori differenti non esauriti tra le parti.

Le modifiche introdotte all'art. 2495 c.c. sono intervenute in un contesto di acceso contrasto giurisprudenziale e dottrinario² causato dalla natura generalmente dichiarativa dell'iscrizione delle società nel registro delle imprese, eccezion fatta per le fattispecie esplicitamente disciplinate diversamente (società di capitali), per le quali la pubblicità nel registro delle imprese ha natura costitutiva.

Della questione degli effetti della cancellazione dal registro delle imprese sono state investite di recente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 4062 del 22.02.2010³ sono intervenute con l'intento di risolvere il contrasto generato in seno alla Suprema Corte stessa.

¹ L'art. 2495 c.c. nella sua formulazione vigente recita: "Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società".

² Leggi, a tal proposito, CANCEDDA M., Notificazione di atti tributari riguardanti società cancellate dal registro delle imprese e riforma del diritto societario, in *Il Fisco*, 1/2009, 1, pp. 56 e ss.

Possiamo realmente dire che la sentenza citata, pur se pone un tassello fondamentale nella definizione del valore da dare alla pubblicità nel registro delle imprese per le società di capitali e per le società di persone, non dà margine ad ulteriori dubbi, quantomeno sul piano teorico, per queste ultime?

Una riflessione su tale aspetto richiede necessariamente l'analisi dell'evoluzione giurisprudenziale in materia.

2. Panorama giurisprudenziale.

In ordine agli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese due opposti orientamenti si sono scontrati nel corso degli anni in seno alla Suprema Corte di Cassazione.

Secondo una prima corrente di pensiero la cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese non ne determina automaticamente l'estinzione in pendenza di rapporti giuridici non definiti³.

Tale corrente di pensiero faceva leva essenzialmente sul tenore letterale dell'art. 2456 c.c. (ora art. 2495) nella sua vecchia formulazione, il quale si limitava a prevedere le azioni dei creditori insoddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, senza statuire nulla in merito agli effetti della cancellazione dai pubblici registri delle imprese commerciali.

In tal senso si legge in Cassazione civile 15 gennaio 2007 n.646: "Come noto, l'atto formale di cancellazione della società del registro delle imprese ha solo funzione di pubblicità, ma non ne determina l'estinzione, ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa, a seguito della procedura di liquidazione (Cass. 2 marzo 2006, n. 4652).

Analogamente è assolutamente pacifico - in dottrina come in giurisprudenza - che lo scioglimento della società non ne comporta l'estinzione (Cass. 8 luglio 2004, n. 12553)".

A questo primo orientamento se ne è fin da subito contrapposto un altro secondo cui la cancellazione della società dal registro delle imprese ne produce l'estinzione ipso iure, anche in pendenza di rapporti non ancora risolti.

In Cassazione civile 12 dicembre 2008 n. 29242 si legge "Il disposto dell'art. 2495 c.c., nel testo introdotto dal D.Lgs. n. 6 del 2003, art. 4, prevede che la cancellazione della società dal registro delle imprese ne produce l'estinzione nonostante l'esistenza di crediti insoddisfatti, o di rapporti ancora non definiti"⁴.

³ In tal senso, ex plurimis, Cassazione civile 20.10.2008 n. 25472, Cassazione civile 10.10.2005 n. 19732 e Cassazione civile 15.02.2006 n. 3279.

⁴ In tal senso vedi anche Cassazione civile 15 ottobre 2008 n. 25192.

Ancora, in Cassazione civile 28 agosto 2006 n. 18618: "La cancellazione della società dal registro delle imprese non ne determina, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, l'estinzione che si verifica soltanto quando siano stati liquidati tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo. Tale conclusione, tuttavia, non si giustifica più dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, sulla riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative.

Infatti, il nuovo testo dell'art. 2495 c.c., comma 2, antepone al vecchio testo, che prevede le azioni dei creditori insoddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, la proposizione "ferma restando l'estinzione della società". In tal modo il legislatore della riforma ha chiaramente manifestato la volontà di stabilire che la cancellazione produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti. Tale volontà è implicitamente confermata dalla previsione che i creditori insoddisfatti possono, entro un anno dalla cancellazione, notificare presso l'ultima sede della società la domanda proposta nei confronti di soci e liquidatori; si tratta di una agevolazione che riproduce esattamente quella prevista dall'art. 303 c.p.c., comma 2, per la notifica della riassunzione agli eredi della parte defunta⁵.

Come accennato nell'introduzione di queste brevi note, del tema sono state investite di recente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 4062 del 22.02.2010, dopo aver fatto menzione dei due contrastanti orientamenti esistenti in materia, dei quali si è poc'anzi detto, analizzano il valore da attribuire alla pubblicità nel registro delle imprese, concludendo per la necessità di attribuire alla cancellazione lo stesso valore dell'iscrizione.

Un corollario che la Corte fa discendere da tale ragionamento è che per le società di capitali così come l'iscrizione ha natura costitutiva, anche la cancellazione ha la medesima natura, per cui così come esse vengono in essere con l'iscrizione nel registro delle imprese, anche la loro cancellazione ne determina automaticamente l'estinzione dal panorama giuridico e la cessazione di ogni funzione sociale.

La Corte precisa anche che la necessità di attribuire una data certa alla nascita, così come all'estinzione, delle società in genere trova origine nell'esigenza di tutela dei terzi, in particolare dei creditori sociali, che devono avere conoscenza con esattezza delle vicende societarie, delle quali a tal fine se ne fa pubblicità nel registro delle imprese.

⁵ In senso conforme, Cass. civile 13.11.2009 n. 24037; Cass. civ. 18.09.2007 n. 19347; Cass. civ. 15.10.2008 n. 25192.

Alla stessa esigenza di certezza soggiace la necessità di fissare un dies a quo ai fini della decorrenza degli effetti di cui all'art. 10 del R.D. 267/1942⁶ (Legge Fallimentare).

Tale esigenza, secondo le Sezioni Unite, vale sia per le società di capitali sia per quelle di persone, onde evitare disparità di trattamento tra i relativi creditori sociali, per cui anche per le società personali è necessario stabilire un momento certo in cui la società viene ad esistenza o cessa di operare.

Senonchè la riforma attuata dal D.Lgs. n.6/2003 e la conseguente modifica dell'art. 2495 c.c. riguarderebbe solo le società di capitali, essendo l'ambito operativo del D.Lgs. limitato a quest'ultime e alle società cooperative, per cui si porrebbe un problema di vuoto normativo esistente per le società di persone, che le Sezioni Unite ritengono di superare mediante il ricorso all'analogia iuris, cioè applicando per analogia lo stesso ragionamento compiuto per le società di capitali.

Si legge, infatti, nella sentenza citata: "La natura costitutiva riconosciuta per legge a decorrere dall'1 gennaio 2004, degli effetti delle cancellazioni già iscritte e di quelle future per le società di capitali che con esse si estinguono, comporta, anche per quelle di persone, che, a garanzia della parità di trattamento dei terzi creditori di entrambi i tipi di società, si abbia una vicenda estintiva analoga con la fine della vita di queste contestuale alla pubblicità, che resta dichiarativa degli effetti da desumere dall'insieme delle norme pregresse e di quelle novellate, che, per analogia iuris determinano una interpretazione nuova della disciplina pregressa delle società di persone. Per queste ultime, come la loro iscrizione nel registro delle imprese ha natura dichiarativa, anche la fine della loro legittimazione e soggettività è soggetta a pubblicità della stessa natura, desumendosi l'estinzione di esse dagli effetti della novella dell'art. 2495 c.c., sull'intero titolo V del Libro quinto del codice civile dopo la riforma parziale di esso, ed è l'evento sostanziale che la cancellazione rende opponibile ai terzi (art. 2193 c.c.) negli stessi limiti temporali indicati per la perdita della personalità delle società oggetto di riforma"⁷.

Applicando alle società di persone lo stesso ragionamento delle società di capitali e mosso dall'esigenza di certezza delle vicende sociali, la Corte arriva ad attribuire anche alla cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone lo stesso valore che ha la loro iscrizione.

⁶ L'art. 10 così recita: "Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo.

In caso di impresa individuale o di cancellazione di ufficio degli imprenditori collettivi, è fatta salva la facoltà per il creditore o per il pubblico ministero di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività da cui decorre il termine del primo comma".

⁷ Cass. sez. UU. 22.02.2010 n.4062.

3. Riflessi fiscali.

Tutto quanto sopraddetto sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese ha ripercussioni inesorabilmente anche sull'operato dell'Amministrazione finanziaria, ma con riflessi parzialmente diversi per le società di persone rispetto a quelle di capitali.

Alla luce dell'attuale panorama normativo e giurisprudenziale possiamo ritenere, con ragionevole certezza, che per le società di capitali la cancellazione dal registro delle imprese ne determina l'estinzione anche qualora vi siano rapporti, di un qualunque genere, non definiti, per cui l'Amministrazione finanziaria, in ipotesi di presunti crediti nei confronti di una società di capitali ormai cancellata dal registro delle imprese e dunque estinta, non può agire nei confronti della società stessa.

L'Amministrazione potrà agire, ai sensi dell'art. 2495 c.c., nei confronti dei soci, nei limiti delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se vi è colpa.

In assenza di somme distribuite ai soci e di responsabilità dei liquidatori, l'Amministrazione finanziaria non avrà alcuno strumento a disposizione per far valere i propri diritti creditorii, risultando irrimediabilmente lesa.

Ciò si ripercuote inesorabilmente anche sulla notifica degli avvisi di accertamento e degli atti in generale, che non può essere fatta più al soggetto che rappresentava la società prima della sua estinzione, in quanto non permane più un organo sociale abilitato a ricevere tali documenti; tutt'al più qualora avvenga nel primo anno dopo la cancellazione, può essere effettuata presso la sede sociale, ai sensi dell'art. 2495 c.c. ultimo periodo.

Un'eventuale notifica effettuata in senso difforme dovrà essere sicuramente considerata nulla, con tutte le conseguenze di legge⁸.

Più delicato è il discorso per le società di persone. Sebbene, infatti, le Sezioni Unite abbiano ritenuto di applicare per analogia lo stesso ragionamento fatto per le società di capitali, e dunque ritenere che la cancellazione dal registro delle imprese abbia lo stesso valore della iscrizione, gli effetti a cui si giunge potrebbero essere in alcuni casi diversi.

Abbiamo già chiarito che la pubblicità nel registro delle imprese ha valore costitutivo per le società di capitali, per cui la società nasce con la sua iscrizione e si estingue con la cancellazione; per le società di persone, invece, la pubblicità ha natura dichiarativa, e tale natura va attribuita sia alla sua iscrizione sia alla sua cancellazione.

⁸ Leggi sul tema CISSELLO A. - GASPARRINO F., Estinzione delle società e notifica degli atti impositivi, in *il Fisco*, 12/2010, 2, pp. 1902 e ss.

Applicando, dunque, la stessa logica, cioè attribuendo la medesima natura della iscrizione alla cancellazione dal registro delle imprese, si potrebbe giungere a risultati opposti per le società di persone rispetto a quelle di capitali, in quanto riconoscere la natura dichiarativa della pubblicità nel registro delle imprese vuol dire che quest'ultima non fa altro che rendere opponibile ai terzi un fatto già esistente, ma non determina il fatto stesso, a differenza della pubblicità con valore costitutivo.

Ciò ha come effetto che qualora la società di persone sia di fatto nata in un momento anteriore alla sua iscrizione nel registro delle imprese, è a tale momento che bisogna retrodatare di fatto l'attività della società stessa, così come qualora la società si sia già estinta in un momento anteriore a quello di cancellazione dal registro delle imprese, non si può non tenere conto di questo dato.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, nel caso di società di persone, non potrà attenersi unicamente alla verifica della cancellazione della società dal registro delle imprese, ma dovrà valutare in concreto se le condizioni per l'estinzione della società dal panorama giuridico esistono e se sono eventualmente pregresse.

Alla luce di tali considerazioni dovrà valutare come procedere all'emissione degli avvisi di accertamento ed alla loro notifica.

4. Conclusioni.

Alla luce di quanto sopra detto possiamo iniziare a trarre alcune conclusioni che non pretendono di essere esaustive ma vogliono solo offrire alcuni spunti di riflessione sul tema che stiamo affrontando in queste brevi note.

Il ragionamento condotto dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 4062 del 22.02.2010 se sembra fugare ogni dubbio in merito al valore da attribuire alla cancellazione dal registro delle imprese per le società di capitali, non sembrerebbe fare la stessa cosa per le società di persone, in quanto necessariamente diverso è il valore da attribuire alla pubblicità per i due tipi di società. Sembrerebbe, dunque, che se da un lato le Sezioni Unite della Corte sottolineano la necessità di non creare disparità di trattamento tra creditori di società di capitali e creditori di società di persone, in quanto per entrambe deve vigere un'esigenza di certezza delle vicende sociali, dall'altro lato non possono negare la diversità di valore da attribuire alla pubblicità nel registro delle imprese per le società di capitali e per quelle di persone, con effetti parzialmente diversi di fatto.

In tal senso, peraltro, sembra pronunciarsi la Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza 09.04.2010 n.8426, in cui sembra affermarsi il principio in base al quale conservando per le società di persone la pubblicità nel registro delle imprese natura dichiarativa, questo anche dopo la novella societaria del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese non è da sola sufficiente a determinarne l'estinzione in assenza delle condizioni richieste dalla legge, per cui ben potrebbe un giudice ordinare la cancellazione dal registro delle imprese, con presunzione di continuazione di attività da parte della società di persone⁹.

⁹ In Cass. Sez. UU. n. 8426/2010 possiamo leggere infatti: ".....la novella della riforma del 2003 non ha modificato la residua disciplina della pubblicità nel registro delle imprese, incidendo nel sistema solo con la configurazione di un effetto analogo per le società commerciali di persone sulla loro limitata soggettività, che non esclude la natura comunque dichiarativa della iscrizione nel registro delle imprese come forma di pubblicità che, come afferma la relazione al codice civile, non può essere costitutiva se non per espressa disposizione di legge (art. 2193 c.c.). Dichiarativa è da ritenere quindi anche la cancellazione disposta ai sensi dell'art. 2191 c.c., dal giudice del registro di cui all'art. 2188 c.c., con decreto reclamabile al tribunale, della "iscrizione" di vicende societarie "avvenuta senza che esistano le condizioni richieste dalla legge".

[.....] Il rilievo di regola solo dichiarativo della pubblicità comporta che la iscrizione del decreto di cui all'art. 2191 c.c., determina solo la opponibilità ai terzi della insussistenza delle condizioni che avevano dato luogo alla cancellazione della società alla data in cui questa era stata iscritta e di conseguenza la stessa cancellazione della estinzione societaria, per non essersi questa in effetti verificata, con la conseguente presunzione della continuazione della esistenza in vita della società e la corretta deduzione della Corte d'appello che ha negato di potere ritenere cessata l'attività d'impresa la quale per l'iscrizione del decreto del giudice del registro doveva presumersi continuata, con conseguente onere della prova di chi aveva interesse a riaffermare la fine dell'impresa collettiva della mancanza di qualsiasi attività d'impresa di questa, da oltre un anno dalla istanza di fallimento".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BRUZZONE M., Per le Sezioni Unite la cancellazione estingue tutte le società, in *Corriere Tributario*, 16/2010, pp. 1295 e ss.;
- CAMPOBASSO G.F., *Diritto commerciale*, Utet, Torino, ultima edizione;
- CANCEDDA M., Notificazione di atti tributari riguardanti società cancellate dal registro delle imprese e riforma del diritto societario, in *Il Fisco*, 1/2009, 1, pp. 56 e ss.;
- CISSELLO A. - GASPARRINO F., Estinzione delle società e notifica degli atti impositivi, in *il Fisco*, 12/2010, 2, pp. 1902 e ss.;
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2009;
- FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, Utet, Torino, ultima edizione;
- GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, ESI, 2009;
- NEGRI G., Spa e Snc si estinguono con la cancellazione, in *ISole24Ore*, 24 febbraio 2010, p.39;
- SELICATO G., I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese, in *Rassegna Tributaria*, 3/2010, pp. 868 e ss.;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario (Vol. 1)*, UTET, 2011;
- TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, CEDAM, ult. edizione.

Verifiche al contribuente e intervento del Garante

di Sabrina Mannarelli

Sommario: 1. Premessa; 2. Il Garante del contribuente: profili strutturali; 3. Le funzioni del Garante; 4. L'intervento del Garante nelle verifiche fiscali; 5. I poteri del Garante in sede di verifica; 6. Conclusioni.

1. Premessa.

L'introduzione nell'ordinamento giuridico italiano di una Carta dei diritti del contribuente¹, sulla scia di analoghe esperienze che hanno interessato numerosi Paesi europei², ha segnato un decisivo passo in avanti verso la riforma del sistema tributario, caratterizzato fino a quel momento da un forte squilibrio nei rapporti tra Fisco e contribuente³.

La legge 27 luglio 2000 n. 212, meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente, costituisce l'approdo di un percorso iniziato nei primi anni novanta⁴, allorché da più parti venne avvertita l'esigenza, in presenza di una legislazione tributaria confusa e farragginosa, di una legge di carattere generale che rafforzasse il principio della certezza giuridica e consentisse, altresì, il sorgere di un rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente non più improntato sull'abuso e sulla sudditanza, bensì sulla reciproca collaborazione⁵.

¹ Legge 27 luglio 2000, n. 212, "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000.

² Si vedano, ad esempio, la Taxpayer's charter per il Regno Unito, la Carte du contribuable per la Francia, la Charter of rights per l'Irlanda e la Ley de derechos y garantias de los contribuyentes, per la Spagna. È stato osservato che mentre gli Statuti degli altri Paesi europei sono volti ad informare i contribuenti dei loro diritti nel procedimento amministrativo di imposizione, quello italiano va oltre in quanto disciplina anche il modo di legiferare in materia tributaria (Cfr. G. MARONGIU, Statuto del contribuente, in Diz. dir. pub., a cura di S. CASSESE, Milano, 2006, VI, p. 5765 ss.). Cfr., altresì, F. TAGLIAFIERRO – L. TAGLIAFIERRO, Lo Statuto dei diritti del contribuente nei Paesi del Nord Europa, in Il fisco, n. 25/2001, p. 8763.

³ Cfr. G. MARONGIU, Lo Statuto del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni, in Dir. Prat. Trib., 2003, I, p. 1007. L'Autore distingue tre grandi periodi: il primo, che va dall'unità d'Italia alla Seconda Guerra Mondiale, nel quale il contribuente fu chiamato solo a pagare e poco o nulla doveva fare per adempiere i propri doveri; il secondo, che parte dal secondo dopoguerra e che, grazie alla riforma Vanoni, rompe la consuetudine che aveva portato a dimenticare l'esistenza dell'obbligo della dichiarazione; il terzo periodo, infine, che parte dalla riforma degli anni '70 e che arriva fino allo Statuto del contribuente; Id., Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente", in Dir. Prat. Trib., 1991, I, p. 620 ss.

⁴ Il percorso normativo volto a migliorare i rapporti tra Amministrazione e cittadino ha avuto inizio con la legge 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo e sulla trasparenza.

⁵ A commento della L. 212/2000 cit. si vedano, ex multis, F. D'AYALA VALVA, Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto, in Riv. Dir. Trib., 2001, I, p. 915; E. DE MITA, Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia, in Dir. Prat. Trib., 2004, II, p. 858; G. FALSITTA, Lo statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei, in Corr. giur., n. 2/2001, p. 145; A. FANTOZZI - A. FEDELE, Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè, Milano, 2005; L. FERLAZZO NATOLI- G. INGRAO, Lo statuto dei diritti del contribuente nella più recente giurisprudenza della Cassazione, in Rass. Trib., 2005, p. 1276; S. LOMBARDI, Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti, in Riv. Dir. Trib., 2005, I, p. 165; G. MARINO, Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione, in Rass. Trib., 2006, p. 460; G. MARONGIU, Lo statuto dei diritti del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni, cit.; Id., Lo statuto del contribuente, Torino, 2004, p. 3 ss.; Id., Lo statuto dei diritti del contribuente

Nello Statuto del contribuente sono stati raccolti, per la prima volta, sia una serie di principi che sanciscono i diritti fondamentali e le garanzie del contribuente, sia norme che mirano a disciplinare le modalità stesse di legiferare in materia tributaria; il tutto in un'ottica di collaborazione tra soggetto attivo e passivo dell'obbligazione tributaria, nonché di rafforzamento di una cultura basata sulla trasparenza, sulla cooperazione e sul rispetto reciproco⁶.

Lo Statuto, pertanto, intende rivolgersi sia al legislatore, chiamato ad intervenire in materia tributaria, sia all'Amministrazione finanziaria e al contribuente, come destinatario naturale della pretesa impositiva⁷.

Tuttavia, benché le disposizioni in questione mirino a disciplinare aspetti differenti⁸, è possibile cogliere un tratto comune che, del resto, rappresenta la ratio ispiratrice dell'intero provvedimento, ovvero l'intento di migliorare il rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, riducendo ogni posizione di supremazia di quest'ultima che non sia funzionale all'espletamento dei propri compiti istituzionali⁹.

Quest'obiettivo, nell'ottica dello Statuto, può essere conseguito attraverso un duplice percorso: da un lato, attraverso la previsione di norme volte a garantire maggiore tutela al contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e il richiamo di quest'ultima al rispetto dei generali doveri previsti dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 in tema di motivazione degli atti, di individuazione del responsabile del procedimento e di comunicazione informativa al destinatario dei provvedimenti, nonché al rispetto del principio di collaborazione e di buona fede.

Dall'altro lato, attraverso l'istituzione di un organo deputato a vigilare sulla costante opera di traduzione in pratica di affermazioni generali che non devono restare mere petizioni di principio, bensì le caratteristiche stesse del nuovo rapporto Amministrazione - contribuente.

nella quinquennale esperienza giurisprudenziale, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, p. 1007; *Id.*, Statuto dei diritti del contribuente, cit.; V. MASTROIACOVO, La deroga ai principi nello Statuto dei diritti del contribuente, in *Riv. Dir. Fin.*, 2002, I, p. 516; *Id.*, Ancora sull'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 11; *Id.*, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI E A. FEDELE, Milano, 2005, p. 7; L. PERRONE, Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, in *Dir. trib. e Corte cost.*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIRI, Napoli, 2006, p. 433; A. URICCHIO, Statuto del contribuente, in *Digesto disc. priv.*, Sez. comm., agg. 11, Torino, 2003, p. 845 ss.

⁶ Cfr. D. CIAVARELLA, Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario, Milano, 2002, p. 41 ss.; *Idem*, Il Garante del contribuente quale organo di legalità e di politica fiscale, in *Il fisco*, n. 35/2002, p. 4985.

⁷ I principi contenuti nello Statuto del Contribuente rappresentano applicazione di quelli costituzionali di cui all'art. 3 (principio di uguaglianza di tutti i cittadini nei confronti delle disposizioni di legge), all'art. 23 (riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali), all'art. 53 (capacità contributiva e progressività del sistema tributario) e all'art. 97 (buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione). Sebbene, quindi, si tratti di principi già ampiamente disciplinati dal legislatore costituente nel 1947, essi sono stati ribaditi con fermezza nel 2000, per dare attuazione ai diritti dei contribuenti.

⁸ Dal punto di vista strutturale, le disposizioni in cui si articola la legge n. 212/2000 cit., possono essere distinte in tre categorie, ovvero una serie di principi generali sulla normazione, contemplati nei primi quattro articoli; principi di natura più spiccatamente procedimentale, che regolano nel dettaglio importanti aspetti del rapporto contribuente-Amministrazione finanziaria, e, infine, alcune disposizioni concernenti il coordinamento normativo, la copertura finanziaria e l'entrata in vigore.

⁹ Cfr. G. CAPUTI, Il Garante del contribuente, in *Corr. trib.*, n. 34/2000, p. 2484.

Ed invero, l'introduzione di nuove disposizioni per la regolamentazione di tale rapporto, se non fosse stata accompagnata dalla previsione di un organismo deputato al rispetto delle stesse, avrebbe rischiato di tradursi in mere enunciazioni la cui applicazione sarebbe stata lasciata essenzialmente al senso di responsabilità dei singoli destinatari. Occorreva, pertanto, prevedere una figura *super partes* che operasse una concreta azione di vigilanza al fine di verificare eventuali violazioni nonché proporre adeguate azioni di modifica.

Di qui l'introduzione nel nostro ordinamento della figura del Garante del contribuente, figura prevista nella parte finale dello Statuto "quasi a suggellare la funzione di tutela, diretta ed immediata, delle stesse norme e di quelle tributarie in genere"¹⁰, in posizione che sembrerebbe assimilabile a quella di una sorta di difensore civico del contribuente¹¹.

2. Il Garante del Contribuente: profili strutturali.

Il legislatore dello Statuto, rinunciando a creare un Garante del contribuente unico a livello nazionale, ne ha previsto l'istituzione presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e delle Province autonome di Trento e Bolzano, confermando, in tal modo, la funzione di collegamento più immediato tra il cittadino e gli uffici tributari locali¹².

Tuttavia, alla previsione di una pluralità di garanti non ha fatto seguito la costituzione di un organo centrale di collegamento e coordinamento tra gli stessi.

Questa scelta, secondo parte della dottrina, trova la sua giustificazione nella necessità di garantire la "piena autonomia" del singolo Garante, così come recita il secondo comma dell'art 13¹³.

Ciò nonostante, l'assenza di un organo di coordinamento comporta il rischio di non rendere uniforme l'azione dei vari Garanti sull'intero territorio nazionale e di tutelare il contribuente in modo differente da una regione all'altra. Di conseguenza, al fine di scongiurare tale pericolo, nel 2001, pur in assenza di una specifica disposizione in merito, i Garanti hanno costituito un loro comitato di coordinamento e, in occasione del compimento del decimo anno dell'istituto, il

¹⁰ Cfr. F. D'AYALA VALVA, Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria, in Atti del Convegno "Lo Statuto dei diritti del contribuente, aspetti processuali e sostanziali", Rossano, 15 marzo 2008.

¹¹ La figura del Garante non è nuova nell'ordinamento giuridico italiano in quanto vi sono due riferimenti concettuali ben precisi a cui sembra si sia, in parte, ispirato il legislatore dello Statuto, ossia il difensore civico e le Autorità amministrative indipendenti. Quest'organo, inoltre, non rappresenta una novità assoluta neanche sul piano internazionale, risalendo addirittura al 1809 l'istituzione in Svezia, con legge costituzionale, dell'Ombudsman, ovvero un alto funzionario indipendente designato dal Parlamento, con funzioni ispettive nei confronti dell'Amministrazione.

¹² Per approfondimenti sulla figura del Garante del contribuente cfr. F. D'AYALA VALVA, Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo, in Riv. Dir. Trib. 2000, p. 1037-1119; Id., Origini e prospettive dell'istituto del garante del contribuente. Riflessioni dopo il primo quinquennio, Padova, 2006, pp. 9-12; G. BRONZETTI, Il Garante del Contribuente: realtà e prospettive, in Riv. dir. trib., 2007, n. 5, I, p. 551; C. SACCHETTO, Il garante del contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero, in Riv. GdF, 2005, p. 523; S. CAPOLUPO, Garante del contribuente ed atti degli enti locali, in Il Fisco, 1, 2005, p. 3467; L. SALVINI, Il garante del contribuente, in Lo statuto dei diritti del contribuente, a cura di MARONGIU, Torino, 2004, p. 107.

¹³ Cfr. F. D'AYALA VALVA, Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria, cit.

coordinamento dei garanti ha deciso di istituire al suo interno tre apposite commissioni permanenti, ognuna delle quali dedicata alla trattazione di specifiche problematiche quali: l'ampliamento dei poteri d'intervento del Garante, l'attivazione di mezzi strumentali e funzionali, nonché l'autonomia economica e strutturale del relativo ufficio.

L'articolo 13 dello Statuto disciplina nel dettaglio composizione, nomina e funzionamento di quest'organo.

In particolare, il Garante è configurato come organo collegiale, composto da tre membri scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale all'interno di alcune categorie particolarmente qualificate¹⁴.

La competenza territoriale coincide con quella della Regione in cui ha sede, essendo ormai pacificamente riconosciuto che il riferimento alle Direzioni regionali e provinciali dell'Agenzia delle Entrate, come luogo in cui il Garante ha sede, non può che essere inteso come semplice modalità, scelta dal legislatore, per assegnare e delimitare la competenza territoriale, individuando quest'ultima nel territorio nel quale operano le Direzioni regionali e provinciali dell'Agenzia delle Entrate. È esclusa, pertanto, ogni ipotesi di dipendenza funzionale da un qualunque organo dell'Amministrazione finanziaria, se non quella puramente logistica¹⁵.

La collocazione dell'ufficio presso le sedi dell'Amministrazione finanziaria è giustificata, altresì, nel comma sesto dell'art. 13, dalla necessità di assicurargli funzioni tecniche e di segreteria svolte dagli uffici della Direzione regionale.

La piena indipendenza è, infine, garantita dalle modalità di nomina dei membri, difatti il relativo potere è attribuito al Presidente della Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate, ossia ad un soggetto estraneo all'Amministrazione finanziaria ma, al contempo, non avulso da problematiche tributarie.

Trattasi, pertanto, di un organo dotato di piena autonomia che riveste, comunque, la funzione di pubblico ufficiale, esercente una pubblica funzione amministrativa ed avente, di conseguenza, l'obbligo di denuncia al Procuratore della Repubblica allorché nell'esercizio o a causa delle sue

¹⁴ I tre componenti sono scelti tra soggetti appartenenti alle seguenti categorie: a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio; b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione regionale delle Entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle Entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza; c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione regionale delle Entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

L'incarico per il Garante del contribuente ha durata triennale ed è rinnovabile per una sola volta. Le funzioni di presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a), gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c). Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono determinati il compenso ed i rimborsi spettanti ai componenti del Garante del contribuente.

¹⁵ La ricerca dell'ufficio del Garante competente avviene in relazione alla sede dell'ufficio fiscale il cui comportamento viene messo in discussione e non a quella del contribuente che ha presentato l'istanza.

funzioni venga a conoscenza di un reato. Il legislatore, tuttavia, non ha previsto una capacità processuale del Garante, di conseguenza, non può iniziare giudizi né può essere convenuto in giudizio per i suoi provvedimenti.

3. Le funzioni del Garante.

Il Garante non è un organo di amministrazione attiva, non potendo emanare atti che incidono direttamente sulle questioni sottoposte al suo esame, e non dispone, inoltre, del potere di annullare o revocare atti dell'Amministrazione, né del potere di sostituirsi ad essa.

Compito precipuo di tale organo è, invece, quello di rappresentare il destinatario istituzionale delle segnalazioni dei contribuenti che lamentino disfunzioni o irregolarità di qualunque sorta nella conduzione del rapporto con l'Amministrazione finanziaria¹⁶.

Dalle disposizioni che ne disciplinano le funzioni¹⁷, è possibile individuare due ipotesi principali di intervento: la prima consiste in un'attività istruttoria prodromica a tutte le ipotesi contemplate, ovvero nella richiesta di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti¹⁸; la seconda, invece, concerne il potere di attivazione delle procedure di autotutela, potere circoscritto in relazione agli "atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente"¹⁹.

Tale ultimo potere di intervento rappresenta un'attività molto più incisiva della prima e presuppone l'avvenuto compimento di ogni attività istruttoria di richiesta di documenti e chiarimenti. Laddove, infatti, il Garante, a seguito del compimento della predetta attività, ritenga che sussistano i presupposti, può attivare la procedura di autotutela.

Come è noto, l'esercizio dell'autotutela spetta all'organo che ha emanato l'atto ritenuto illegittimo e solo in caso di grave inerzia la competenza è avocata dalla competente Direzione Regionale, ovvero all'Organo sovraordinato. Di conseguenza, il Garante è legittimato a promuovere e ad intervenire presso l'Ufficio affinché venga adottato il relativo provvedimento di autotutela, in presenza, ovviamente, delle condizioni stabilite dalla legge, ma non può ex officio emettere atti di annullamento in sostituzione degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria²⁰.

¹⁶ Cfr. G. CAPUTI, op. cit., p. 2484.

¹⁷ Cfr. art. 13 L. 212/2000 cit., commi dal sesto al tredicesimo.

¹⁸ Tale funzione può essere esercitata autonomamente o su segnalazione scritta del contribuente. È interessante notare come nel testo originario dello Statuto si leggeva che "il Garante può rivolgere richieste di chiarimenti o documenti agli uffici". Il testo definitivo prevede, invece, che "il Garante rivolge richieste di chiarimenti". La modifica mette senz'altro in evidenza la volontà del legislatore di sottrarre al Garante un qualche ambito discrezionale circa l'attivazione delle procedure di cui all'articolo 13, stabilendo che esso deve comunque attivarsi in presenza di una segnalazione del contribuente, purché si tratti di una segnalazione ragionevole, dotata di un minimo di fondatezza e concretezza.

¹⁹ Cfr. art. 13, sesto comma, L. 212/2000 cit.

²⁰ Cfr. N. CHIECHI, Il garante e lo Statuto del contribuente a dieci anni dall'introduzione: un segno di civiltà giuridica, in Il fisco, n. 48/2010, p. 7801.

L'attività del Garante in materia di autotutela si sostanzia, pertanto, in un sollecito "qualificato" dal quale nasce l'obbligo dell'ufficio di procedere al riesame dell'atto precedentemente adottato²¹.

Tra i poteri del Garante è, inoltre, previsto quello di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici per la tutela del contribuente e la migliore organizzazione dei servizi.

Il contenuto tipico della raccomandazione non è previsto dalla legge n. 212/2000 cit., pertanto, si deve presumere che essa possa avere ad oggetto qualunque tematica relativa ai rapporti fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente e la tutela di quest'ultimo.

Inoltre, la previsione di tale potere al comma 7, subito dopo la illustrata previsione della possibilità di richieste istruttorie e di attivazione della procedura di autotutela, lascia intendere che tale funzione debba essere ritenuta un atto formale e conclusivo dell'attività istruttoria, segnante l'inizio di un procedimento tipico, volto a sollecitare l'ufficio alla corretta applicazione della normativa fiscale, a seguito di quanto emerso dall'attività istruttoria o dell'eventuale silenzio immotivato dello stesso ufficio²².

Il Garante dispone, poi, di specifiche attribuzioni volte a verificare l'effettività dei servizi di assistenza e informazione al contribuente, essendo riconosciuto ai suoi membri il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità di tali servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Particolare rilievo assume, inoltre, il potere di richiamare gli Uffici al rispetto delle disposizioni in tema di informazione del contribuente, forme e modalità per l'esecuzione delle verifiche fiscali, nonché termini per l'esecuzione dei rimborsi di imposta.

Il Garante, infine, provvede a segnalare i casi nei quali può essere esercitato il potere ministeriale di rimessione in termini dei contribuenti colpiti da eventi di forza maggiore, ovvero di sospensione o differimento degli adempimenti tributari nelle ipotesi di circostanze eccezionali ed imprevedibili.

Come si evince dal complesso delle funzioni attribuitegli, il Garante costituisce il destinatario, istituzionale delle segnalazioni dei contribuenti che lamentano disfunzioni o irregolarità di qualunque sorta nella conduzione del rapporto con l'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, tale organo è titolare di una mera funzione di indirizzo nei confronti degli uffici, non potendosi sostituire agli stessi nell'adozione degli atti di loro competenza ovvero nella rimozione degli atti che si assumono viziati.

²¹ Si noti che la norma parla di atti «notificati» al contribuente. È evidente che tale previsione è comunque irrilevante in quanto, senza la notifica, l'atto non produce alcun effetto nei confronti del contribuente, per cui in presenza di un atto solo «formato» non vi potrebbe essere, conseguentemente, alcun intervento da parte del Garante.

²² Cfr. A. D'AYALA VALVA, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante, in Riv. dir. trib., n. 2/2003, p. 184.

Svolge, in sintesi, funzioni di auditing in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione del sistema tributario nel suo complesso. A tal fine, l'art.13, comma 12, prevede l'obbligo per il Garante di presentare semestralmente una relazione al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio, nonché al comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti del rapporto Fisco - contribuente e prospettando le relative soluzioni²³.

4. L'intervento del Garante nelle verifiche fiscali.

Uno dei poteri attribuiti al Garante che assume particolare rilievo, in quanto riguarda situazioni nelle quali maggiore e più attenta deve essere la tutela del contribuente, è quello previsto dall'articolo 12, sesto comma, della L. n. 212/2000 cit, secondo il quale il contribuente sottoposto a verifica fiscale può richiedere l'intervento del Garante ove ritenga che i verificatori stiano operando con modalità non conformi alla legge.

La norma in questione deve essere coordinata con altre disposizioni dell'art. 12, relativo ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ovvero il comma 4, che prevede la possibilità per il contribuente, o il professionista che lo assiste, di formulare osservazioni o rilievi nel corso della verifica, e il comma 7, che prevede la possibilità per il contribuente di comunicare, dopo la chiusura delle operazioni di verifica, nei successivi 60 giorni, osservazioni e richieste all'ufficio²⁴.

Dalle disposizioni in oggetto, si evince, pertanto che il legislatore ha inteso riconoscere al contribuente sottoposto a verifiche fiscali un ampio spettro di possibilità: quest'ultimo può formulare osservazioni e rilievi sia direttamente agli organi verificatori, nel corso della verifica, sia, in seguito, all'ufficio, sia, infine, rivolgendosi al Garante.

Attraverso la possibilità di richiedere l'intervento del Garante, il legislatore ha tentato di arginare, almeno in parte, il discusso problema della carenza di un'effettiva ed immediata tutela del contribuente durante la fase degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Difatti, al contribuente sottoposto a verifica fiscale è riconosciuta soltanto una tutela "indiretta" o "differita", come naturale conseguenza di una concezione della fase istruttoria in termini di procedimento amministrativo. I vizi degli atti preparatori, pertanto, e, di conseguenza, anche

²³ Cfr. sul punto Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente (anno 2007), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Senato della Repubblica, XVI Legisl., Doc. LII, n. 1, p. 6.

²⁴ Cfr. F. D'AYALA VALVA, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante, in Riv. dir. trib., n.2/2003, p. 179 ss.

degli atti compiuti durante le verifiche, possono essere fatti valere soltanto impugnando l'atto decisorio finale.

In definitiva, la fase della verifica e quella finale della complessiva attività di controllo sono così irrimediabilmente connesse da costituire un nucleo sequenziale omogeneo e unico. L'esercizio di poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria, pertanto, non è fine a se stesso ma è posto a fondamento dell'ulteriore attività provvedi mentale di competenza degli Uffici finanziari²⁵.

Corollario della teoria della natura endoprocedimentale dell'attività ispettiva è l'assenza di una immediata lesività degli atti della fase istruttoria, i cui vizi possono essere fatti valere solo con l'impugnazione dell'atto conclusivo del procedimento²⁶.

La dottrina dominante, tuttavia, ha osservato che anche gli atti endoprocedimentali sono dotati di un'autonoma capacità lesiva dei diritti e delle garanzie del contribuente durante le verifiche, soprattutto in quei casi in cui vengono violati diritti soggettivi costituzionalmente protetti e garantiti, quali il diritto all'invio labilità del domicilio, alla riservatezza e all'integrità della corrispondenza²⁷.

Nei casi più gravi di violazione di tali diritti²⁸, parte della dottrina ha riconosciuto l'esistenza di un diritto del contribuente a difendersi direttamente ed in via immediata, non essendo necessario attendere l'emanazione dell'atto conclusivo; tuttavia, non esiste unanimità di vedute in ordine all'individuazione dell'autorità giudiziaria presso cui esercitare tale forma di tutela immediata²⁹.

Pur postulando l'ammissibilità di una tutela diretta per il contribuente sottoposto a verifica fiscale, è di tutta evidenza che non si tratterebbe di una tutela pienamente efficace, poiché la violazione del diritto del contribuente si realizza nel momento in cui i verificatori dell'Amministrazione pongono in essere l'attività ritenuta illegittima.

Tuttavia, attraverso la previsione dell'art. 12, comma 6, ovvero la possibilità per il contribuente di rivolgersi al Garante, il legislatore dello Statuto ha introdotto una procedura che, sebbene non sia in grado di arrestare un'eventuale verifica condotta illegittimamente, può essere utile al fine di modificare ed eventualmente sanzionare comportamenti illegittimi dei verificatori.

²⁵ Cfr. sul punto E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI, *Il processo tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2008, p. 136.

²⁶ La ricostruzione dell'atto istruttorio come atto endoprocedimentale e, in genere, il sistema di tutela "differita", trovano una conferma nella disciplina del contenzioso tributario dove si prevede la non impugnabilità in via autonoma degli atti diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 19 del d.lgs. 546 del 1992.

²⁷ Cfr., ex multis, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; D. STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 87.

²⁸ Si pensi all'ipotesi di un'ispezione presso i locali dell'azienda senza autorizzazione dell'ufficio competente o, cosa ancora più grave, un'ispezione nell'abitazione privata del contribuente senza autorizzazione del magistrato.

²⁹ Per una compiuta rassegna delle differenti opinioni sulla questione cfr. R. SCHIAVOLIN, in *AA.VV.*, a cura di C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, p. 184.

L'intervento del Garante, infatti, costituisce una forma di tutela meno incisiva, ma anticipata rispetto all'attività giurisdizionale e comunque diretta a rimuovere, durante lo svolgimento dell'attività di verifica, i suoi effetti pregiudizievoli per il contribuente, attraverso un intervento diretto, sia pure di tipo meramente persuasivo/dissuasivo³⁰.

5. I poteri del Garante in sede di verifica.

L'orientamento prevalente in dottrina ritiene che i poteri esercitabili dal Garante in sede di verifica fiscale siano limitati ad un controllo relativo all'avvenuto rispetto da parte dell'Amministrazione finanziaria delle modalità procedurali previste dallo stesso art. 12, non essendo consentito, invece, anche un controllo dell'an e del quantum debeatur, ovvero una valutazione della fondatezza e dell'entità della pretesa tributaria, sulla cui eventuale controversia interviene la competenza delle Commissioni tributarie³¹. A sostegno di tale conclusione si evidenzia, inoltre, la collocazione della norma attributiva del potere di intervento al Garante, ossia il sesto comma dell'art. 12, inserito in una norma che detta esclusivamente regole procedurali attraverso le quali deve svolgersi l'attività di verifica³².

Compiuto tale controllo, il Garante potrà esercitare le ordinarie funzioni attribuitegli dal citato articolo 13, ovvero chiedere chiarimenti agli uffici competenti, promuovere l'avvio di un procedimento di riesame nei riguardi di specifici atti di accertamento o di riscossione, segnalare i casi di particolare rilevanza ai dirigenti competenti dell'Amministrazione, al fine di avviare un procedimento disciplinare, e, infine, segnalare i fatti nella relazione semestrale al Ministro delle finanze.

Il Garante, pertanto, si limita ad accertare la legittimità della procedura solo dal punto di vista formale-procedurale, ma tale accertamento costituisce il presupposto necessario per il proseguimento dell'attività di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

E' stato sostenuto che la limitazione dell'attività di controllo del Garante al solo aspetto procedurale-formale della verifica, renderebbe la figura del Garante priva di rilievo, non determinando il suo intervento alcun effetto sostanziale per il contribuente³³.

Tuttavia, contro l'orientamento che ritiene alquanto debole e poco determinante il ruolo del Garante in sede di verifica, è stato rilevato che i poteri attribuitigli, pur se con le limitazioni di cui si è detto, sono sufficientemente incisivi ed idonei a garantire un'adeguata tutela al

³⁰ Cfr. C. SACCHETTO, op. cit., p. 538.

³¹ Cfr. G. NANULA, La competenza del Garante del contribuente, in *Il fisco*, n. 11/2003, p. 1583.

³² Cfr. G. NANULA, op. cit., p. 1583.

³³ Cfr. D. DEOTTO, Verifiche al contribuente e «tutela» del Garante, in *Corr. Trib.*, n. 37/2000, p. 2690; G. GIULIANI, Un Garante con poteri limitati, in *Il Sole 24 Ore*, 1° settembre 2000.

contribuente poiché “garantire preliminarmente la regolarità delle forme, costituisce l'ineludibile presupposto per l'affermazione del diritto sostanziale”³⁴.

E' da rilevare, infine, che l'attribuzione di un potere di intervento al Garante in sede di verifica è pienamente rispondente al nuovo modo di concepire la gestione dell'attività amministrativa, sempre più improntata su parametri di economicità ed efficienza, e sempre più attenta al concetto di responsabilità erariale.

Difatti, l'intervento preventivo del Garante, consentendo un controllo ed una vigilanza per una corretta applicazione delle norme riguardanti le verifiche fiscali stabilite dallo Statuto, permette di rimuovere eventuali comportamenti illegittimi dei verificatori, evitando, in tal modo, effetti pregiudizievoli per l'intero atto definitivo di accertamento che conclude il processo di verifica, nonché eventuali responsabilità dei funzionari operanti in sede di verifica³⁵.

6. Conclusioni.

Molto si è discusso sui reali poteri di intervento del Garante, nonché sull'ambito entro il quale gli stessi possono esplicarsi, sottolineandosi, talvolta, una lacuna normativa individuata nella totale assenza della previsione di norme sanzionatorie direttamente soddisfattive degli interessi eventualmente lesi.

In realtà, l'assenza di potere decisionale e sanzionatorio induce, prima facie, a ritenere debole e poco incisivo il ruolo di quest'organo, ma ad una più attenta analisi si può rilevare che le funzioni attribuitegli dallo Statuto non sono affatto di scarsa rilevanza.

Ed invero, benché si tratti di una figura priva sia di poteri giurisdizionali che di poteri di amministrazione attiva, tanto da essere definita da alcuni Autori una semplice “Autorità di persuasione”, il Garante può svolgere un'importante funzione di responsabilizzazione dell'Amministrazione, indirizzandola verso un modo più corretto di espletare le sue funzioni.

Si può comprendere l'utilità di questa figura solo attraverso una corretta interpretazione del suo ruolo e dei reali campi di intervento: l'attività del Garante non si sovrappone a quelle di controllo, istituzionali, già esistenti all'interno e all'esterno di ogni ente impositore, ma si pone in collaborazione con gli uffici fiscali, divenendo in tal modo strumento attraverso il quale accrescere il rapporto di fiducia e chiarezza tra le parti del rapporto tributario.

Tuttavia, nonostante le finalità indiscutibilmente encomiabili dell'istituzione di tale organo, da un'analisi dell'attività svolta nei primi dieci anni di operatività sono emerse talune criticità, sia

³⁴ Cfr. G. NANULA, op. cit., p. 1583. Cfr., altresì, F. ARDITO, Lo statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali, in Boll. Trib., n. 21/2000, p. 1545; M. CARBONE – S. SCREPANTI., Statuto dei diritti del contribuente, ETI – Il fisco, Roma - Milano, 2000.

³⁵ Cfr. C. SACCHETTO, op. cit., p. 538.

dal punto di vista strutturale che funzionale, che hanno fatto ritenere necessario un intervento normativo di modifica, in particolare, per rafforzarne i poteri, senza snaturarne le funzioni come previste dallo Statuto.

Tra le auspiccate modifiche vi è, innanzitutto, quella relativa alla previsione di un termine per la risposta degli uffici alle richieste del Garante. Il decorso di tale termine, infatti, potrebbe dare maggiore fondamento e precisione alla segnalazione del Garante al superiore gerarchico.

Ancora, la previsione di un obbligo per il superiore gerarchico, al quale il Garante inoltra proposte di misure disciplinari, di emanare, entro un determinato termine, un provvedimento nel senso proposto dal Garante ovvero un rifiuto motivato. Una simile previsione richiamerebbe i superiori gerarchici all'obbligo di avviare il procedimento.

Dal punto di vista strutturale, si renderebbe necessaria, inoltre, la previsione della nomina di membri supplenti in caso di lungo impedimento del titolare, a meno che non si voglia disconoscere all'Ufficio del Garante la figura di Collegio perfetto, nonché la dotazione degli Uffici del Garante di una propria autonomia finanziaria e di un proprio personale di segreteria. Sarebbe opportuno, altresì, attribuire rilevanza istituzionale all'attuale organizzazione nazionale dei Garanti.

Non è da sottovalutare, infine, il problema della scarsa visibilità del Garante, un organo di cui la gran parte dei contribuenti ignora l'esistenza. E' necessario, pertanto, migliorare la percezione del fenomeno da parte dei cittadini, risultato conseguibile in maniera più immediata rispetto agli altri, trattandosi di un problema esterno alla disciplina normativa dell'istituto, ovvero attraverso l'iniziativa e la sensibilizzazione degli organi operanti in ambito tributario.

Appare opportuno, pertanto, apportare alcune modifiche all'istituto, ma non al punto da attribuire al Garante poteri sostitutivi e autoritativi che finirebbero per renderlo solo un altro funzionario, facendo venir meno il suo ruolo di organo *super partes*.

La compensazione tributaria e le nuove regole di Valeria Maresca

Sommario- Premessa – La compensazione tributaria, introduzione e applicazione generalizzata (“ Tutela dell’integrità patrimoniale”, art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente)- Le novità introdotte dall’art. 31 del D.L. 78 del 2010 – Conclusioni.

Premessa

L’art. 31 del decreto legge 31 maggio 2010, n.78 (conv. in L.122 del 30/07/2010) ha introdotto rilevanti novità nella procedura di compensazione dei tributi, in presenza di imposte iscritte a ruolo. A decorrere dal primo gennaio 2011 i debiti erariali iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro, se non pagati entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, limitano la possibilità per il contribuente di effettuare la compensazione in F24.

La compensazione è un istituto di origine civilistica attraverso il quale il contribuente, che vanta crediti d’imposta, può utilizzare questi per estinguere eventuali debiti della stessa natura o di tipo contributivo e previdenziale, evitando in tal modo l’eccessivo aumento di adempimenti. È stata espressamente disciplinata nel decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241 e, in seguito, ribadita nello Statuto dei diritti del contribuente , che all’art. 8, intitolato “ Tutela dell’integrità patrimoniale ”, primo e secondo comma, introduce due novità, prevedendo che “ l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione “ , e l’ammissione dell’accollo del debito di imposta altrui, generalizzando così l’applicazione dell’istituto in esame.

Previa conoscenza del nuovo regime che preclude la compensazione, nel successivo paragrafo, sarà esaminato l’istituto dalla sua introduzione, in particolar modo, l’ambito applicativo, da prima tassativo e poi generalizzato.

“Tutela dell’integrità patrimoniale”, art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La compensazione è una modalità di estinzione dell’obbligazione diversa dall’adempimento, ma ad esso equivalente perché causa soddisfattoria, si applica quando due soggetti sono obbligati l’uno verso l’altro. Con lo Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, la

compensazione diviene principio di carattere generale, tale istituto precedentemente aveva trovato applicazione in campo fiscale solo in riferimento a specifiche disposizioni.

È un istituto di derivazione civilistica.¹

Per la prima volta la compensazione è disciplinata dall'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, quale modalità di versamento dei tributi inquadrabile tra i versamenti diretti, con ambito applicativo limitato ai crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali oppure dalle abolite dichiarazioni periodiche ai fini dell'IVA, e da effettuarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva. Oggi la norma di riferimento è l'art. 8 della L. n. 212 del 2000 che al primo comma prevede: "L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"; ma per una corretta valutazione del principio in esame è fondamentale esaminare la disposizione dell'art. 17 del D.Lgs n.241 del 1997, che per la prima volta ha ammesso in modo sistematico che il contribuente potesse compensare i propri debiti tributari e previdenziali. Tale disposizione si colloca nell'ambito di riforma della legge delega del 23 dicembre 1996 n. 662 e dei decreti attuativi dei principi da questa introdotti. Il provvedimento di riforma ha coinvolto diversi settori del diritto tributario, e in particolar modo il D.Lgs n. 241 del 1997 è intervenuto nell'ambito del sistema di riscossione, attuando in questo settore le istanze di semplificazione e razionalizzazione del sistema dei versamenti diretti delle imposte e dei contributi². Il sistema prima prevedeva diverse date per effettuare gli adempimenti per ciascuno dei tributi da corrispondere e una diversa modulistica che i contribuenti dovevano impiegare.³ Il legislatore del D.Lgs n. 241 del 1997, ha invece consentito che gli obblighi di versamento potessero concentrarsi in un unico momento (giorno sedici del mese di scadenza), ed ha individuato un modello unificato di versamento, il modello F24,⁴ per tutte le entrate pubbliche che il contribuente è tenuto a corrispondere periodicamente. Con i "versamenti unitari" sono coinvolte non solo imposte diverse (imposte sui redditi IVA, IRAP), ma anche i rapporti con gli

¹ FANTOZZI: "Si tratta di un istituto di chiara derivazione civilistica avente lo scopo di evitare la proliferazione degli adempimenti per i contribuenti che vantano crediti d'imposta e che si sostanzia nella facoltà di utilizzarli per estinguere eventuali debiti della medesima natura o di carattere contributivo e previdenziale utilizzando le medesime formalità previste per il versamento mediante delega bancaria".

² L'art. 3, comma 134, della L.n.662 del 1996, conferiva al Governo la delega ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni volte a semplificare gli adempimenti dei contribuenti, anche attraverso la "effettuazione di versamenti unitari, anche in un'unica soluzione, con eventuale compensazione, in relazione alle esigenze organizzative e alle caratteristiche dei soggetti passivi, delle partite attive e passive, con ripartizione del gettito a cura dell'ente precettore".

³ Cipolla, "Le nuove disposizioni sulla liquidazione e riscossione delle imposte sui redditi, dell'iva, dei contributi...I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della L. 26.12.1996 n.662."

⁴ Il D.Lgs n. 241 del 1997 ha previsto il cosiddetto "versamento unitario" (da effettuare con un apposito modello denominato F24) che comprende le imposte sui redditi (nonché le relative addizionali e le ritenute), l'IVA, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA, li interessi dovuti in ipotesi di pagamenti rateali, i contributi previdenziali ed assistenziali dovuti all'INPS, i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali e le altre somme dovute allo Stato, alle regioni e agli enti previdenziali risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

enti previdenziali e gli enti locali ⁵. Ed accanto al versamento unitario, il legislatore ha inoltre previsto che il contribuente, titolare di debiti e crediti di imposte e/o contributi da corrispondere con modello unificato di versamento, potesse, con la compensazione, elidere le relative posizioni di debitore e creditore, provvedendo così al versamento del solo importo a debito che residua dopo la “compensazione”. I tributi oggetto di compensazione erano solo quelli individuati nel testo dell’art. 17 del decreto legislativo de qua. Queste entrate, elencate nell’art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, sono state integrate poi nella normativa secondaria nel corso del tempo. Infatti il legislatore, modificando, in seguito, l’art. 17 (es. con l’art. 28 Legge 23 dicembre 2000, n.388, artt.4 ed 8 DPR 14 ottobre 1999, n. 542) ^{6 7}, ha ampliato l’ambito operativo della compensazione comprendendovi il ravvedimento operoso del contribuente e l’accertamento con adesione.

La disciplina in esame ha uno spazio esteso, in quanto può esserci diversità di posizioni soggettive nelle reciproche obbligazioni e può fare riferimento a debiti o crediti vantati dal soggetto verso l’Erario, e debiti o crediti di cui il soggetto è titolare verso altri enti- mentre la disciplina civilistica dell’istituto (art. 1241 e ss. del codice civile) prevede l’estinzione dell’obbligazione per compensazione in caso di coincidenza delle posizioni debitorie e creditorie dei soggetti. Il contribuente può applicare l’istituto compensativo con riferimento a posizioni di creditore e debitore sia di un medesimo tributo o contributo sia di tributi o contributi diversi, procedendo così ad una compensazione di tipo “verticale”, stesso tributo, o “orizzontale”, tributi diversi ⁸. Nell’ipotesi di compensazione “orizzontale” il contribuente evita l’esborso che grava sulla sua obbligazione, ma l’ente nei confronti del quale vanta il proprio credito è tenuto a corrispondere la somma dell’importo di detto credito all’ente di cui il contribuente risulti debitore. (In dottrina è stato individuato un modello ricostruttivo che prevede nel caso della

⁵ È stato istituito un Ente di gestione che, operando come “interfaccia” tra le contabilità speciali appositamente istituite (Fondi della riscossione, Fondi di bilancio, Fondi relativi all’Inps) ed i vari soggetti destinatari dei versamenti (Stato, Inps, Regioni, ecc.), acquisisce i dati riguardanti i versamenti e li trasmette alla Tesoreria dello Stato, che preleva le somme dalle contabilità speciali e le attribuisce agli enti di competenza (art. 3 del D.M. 22 maggio 1998, n.183). TESAURO, ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO.

⁶ Legge n. 388, art. 28, comma 7: “A decorrere dal 1° marzo 2001 i pagamenti delle somme di cui alle lettere a), e) e g) del comma 2, nonché di cui al comma 6 possono essere effettuati, limitatamente a quelle che affluiscono ai capitoli di bilancio dello Stato e alla contabilità speciale ai sensi dell’articolo 3, comma 12, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, anche mediante il versamento unitario previsto dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con possibilità di compensazione con altre imposte e contributi.”

⁷(DPR) n. 542 del 14 ottobre 1999, Art. 4 Presentazione della dichiarazione in materia di I.R.A.P. Art. 8 Rimborsi e compensazioni di eccedenze di crediti IVA

⁸ TESAURO, ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO, Se la dichiarazione dei redditi reca un saldo attivo, “il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l’eccedenza in diminuzione dell’imposta relativa al periodo d’imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi”. Il contribuente, nella dichiarazione dei redditi, può anche compensare il credito d’imposta di cui è titolare con quanto dovuto per imposte sui redditi, oppure con quanto dovuto a titolo di acconto per il periodo successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione. T.u.i.r., art.11

compensazione “orizzontale” la combinazione tra due istituti: la delegazione e la compensazione previsti nel codice civile).

I crediti da utilizzare per la compensazione devono riferirsi allo stesso periodo, e devono risultare da dichiarazioni e denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrate in vigore del decreto legislativo n. 241 del 1997, e la possibilità di avvalersi della disposizione in argomento incontra il limite temporale della data di presentazione della successiva dichiarazione⁹. Dunque momento essenziale in cui rileva la posizione creditoria del contribuente da utilizzare in compensazione è la dichiarazione, ed ampie sono le possibilità per il contribuente di utilizzare il credito risultante dalla dichiarazioni.¹⁰

Ratio ispiratrice della norma è infatti favorire la posizione del contribuente, semplificando gli adempimenti e il sistema di gestione delle dichiarazioni. Il D.Lgs n. 241 del 1997 all’art. 17, comma 1, ha così previsto per il contribuente di compensare le imposte, i contributi ed altre somme, con eventuali crediti vantati nei confronti dei medesimi soggetti, relative alle dichiarazioni e alle denunce periodiche presentate successivamente all’entrata in vigore di detto decreto. Tale disposizione ha regolato l’istituto compensativo fino all’emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente ed altra ipotesi di compensazione si rinviene nell’art. 23 del D.Lgs n. 472 del 1997, che espressamente prevede che qualora l’autore della violazione, o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso, se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, e quando interviene il provvedimento definitivo l’ufficio competente potrà provvedere alla compensazione del debito.

Veniamo ora allo Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, che all’art. 8, intitolato alla “Tutela dell’integrità patrimoniale”, prevede che “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”¹¹.

Prima dello Statuto, secondo la dottrina e la giurisprudenza il contribuente non poteva opporre in compensazione un proprio credito per il rimborso di tributi nei confronti dell’Amministrazione.

⁹ GIRELLI “La compensazione tributaria”2010, In base alla disposizione in commento, momento essenziale in cui rileva la posizione creditoria da utilizzare in compensazione è la dichiarazione. Nell’atto dichiarativo si manifesta la volontà di impiegare il credito d’imposta per compensare debiti tributari o contributivi.

¹⁰ Il contribuente, oltre a dover esprimere, con la dichiarazione, l’intenzione di utilizzare i crediti in compensazione, non è tenuto ad anticipare il tipo di compensazione al quale far luogo. L’impiego del credito, una volta escluso il rimborso con la compilazione della dichiarazione annuale, non è soggetto ad alcuna preventiva comunicazione all’Agenzia delle Entrate da parte del contribuente, il quale può mantenere incerta la destinazione della posizione creditoria, sino all’effettivo esercizio del relativo diritto. GIRELLI “La compensazione tributaria”2010. È stato evidenziato, in proposito, come dall’attribuzione ai contribuenti della facoltà di compensare i crediti risultanti dalla dichiarazione, ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs n.241 del 1997, discenda la perdita della specifica natura originaria del credito assumendo quest’ultimo la valenza di “credito unitario” da poter sfruttare per tutto il periodo d’imposta successivo, LEO MONACCHI SCHIAVO, “Le imposte sui redditi nel testo unico”, 1999.

¹¹ L’istituto della compensazione consente a due soggetti, che siano contestualmente debitore e creditore l’uno dell’altro in forza di distinti rapporti, di estinguere l’obbligazione. Statuisce l’art. 1241 c.c. che “quando due persone sono obbligate l’una verso l’altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti”.

finanziaria, essendo questa titolare sempre di un credito impignorabile; mentre, essendo il contribuente titolare di un credito pignorabile, era possibile l'ipotesi opposta, in cui l'Amministrazione poteva compensare un proprio credito nei confronti del contribuente

L'art. 8, primo comma, fa riferimento all'obbligazione tributaria, concerne quindi ogni tipo di obbligazione avente ad oggetto l'adempimento di una prestazione patrimoniale a carico del soggetto passivo del tributo ed imposta in funzione della partecipazione del singolo a carichi pubblici.

In questo modo il legislatore non considera più la compensazione un'ipotesi eccezionale, ma un metodo ordinario per estinguere le obbligazioni tributarie. Infatti la soluzione delineata dall'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, di tipo analitico, risultava insufficiente e difficilmente applicabile.

Nel primo comma della norma in esame manca un richiamo al D.Lgs n. 241 del 1997, necessario se il legislatore avesse voluto fare riferimento alla disciplina di detto decreto. A ben guardare, con lo Statuto il legislatore, non ha semplicemente esteso la compensazione ad altre tipologie di entrate rispetto a quelle già previste, ma introduce nuovi principi oltre quelli presenti. Nonostante il primo comma di questo articolo introduca un'applicazione generalizzata dell'istituto compensativo nel diritto tributario, un attento esame della norma induce ad un'interpretazione più restrittiva. Infatti il sesto e l'ottavo commi prevedono l'introduzione di norme regolamentari: l'art. 8 al sesto comma stabilisce che " con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'art. 17, comma tre, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le norme di attuazione del presente articolo"; mentre in base all'ultimo comma " ferma restando in via transitoria le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma due, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno di imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche ai tributi per i quali attualmente non è previsto".¹²

La valenza generale del principio compensativo è stato infatti disconosciuto da Amministrazione finanziaria e parte della giurisprudenza per l'assenza dell'emanazione dei regolamenti attuativi di cui all'ultimo comma dell'art. 8. Secondo alcuni Autori la mancata emanazione di regolamenti non permette al contribuente l'utilizzo della compensazione, come previsto nello Statuto, in quanto l'art. 8 della stessa legge 212 per essere attuativo ha bisogno dell'emanazione di

¹² MARONGIU, Lo Statuto dei diritti del contribuente. " lo statuto dei diritti del contribuente si sarebbe limitato a porre un obiettivo, quello della generalizzata applicazione della compensazione anche in ambito tributario, affidando, però, all'esecutivo il compito di darvi concreta attuazione.

disposizioni adeguate.¹³ Altri Autori, invece, sostengono che la disposizione dell'art. 8 non necessita di precisazioni o integrazioni attraverso norme secondarie, né può subire limitazioni nella sua applicabilità.¹⁴ Anche l'orientamento giurisprudenziale non è stato univoco: in un primo momento la Corte di Cassazione ha riconosciuto il principio generale della compensazione, subordinando però l'applicazione alla normativa secondaria, ammettendo la compensazione solo nei casi espressamente stabiliti dalla legge.¹⁵ In seguito la Cassazione ha disconosciuto la l'operatività della compensazione condizionata al potere regolamentare, attribuendo solo all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disciplinarne l'applicazione, e disponendo che in assenza di specifiche disposizioni la materia deve essere ricondotta nell'ambito della normativa civilistica.¹⁶

In ambito tributario ed in base alle disposizioni che regolano la compensazione oggi si possono delineare due modelli: un primo modello compensativo che vincola il contribuente ai casi espressamente previsti, e fa riferimento alla disciplina dei versamenti diretti, la compensazione "fiscale"; ed un secondo, definito compensazione "tributaria", che si estende a tutti rapporti di debito/credito del contribuente non già regolamentati, e consente al privato di compensare un proprio debito derivante da una obbligazione di tipo tributario, quando si trovi contestualmente in posizione creditoria nei confronti del Fisco.

Le vicende a cui fa riferimento la compensazione detta "tributaria" devono, quindi, distinguersi dalle fattispecie di pagamento che si realizzano attraverso il versamento diretto. In quest'ultimo caso il contribuente che intende applicare la compensazione, non potrà avvalersi della disposizione dell'art. 8, primo comma, ma dovrà rispettare i tempi e le modalità di versamento previste, ovvero fare ricorso alla normativa dell'art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, se ne ricorrano i requisiti^{17 18}. Un collegamento tra queste due norme è contenuto nel già richiamato

¹³ M. Bruzzone, "L'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione", in Corr. Trib. N. 15/2002, sostiene che l'effettiva tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente può essere garantita solo con l'emanazione della normativa secondaria.

¹⁴ L. Salvini, "Sarebbe preferibile l'opzione dell'immediata applicabilità", A. Fedele, "L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente", P. Russo, "La compensazione in materia tributaria".

¹⁵ Cass. N. 14579 del 2001.

¹⁶ Cass. N. 22761 del 2004.

¹⁷ "Tale separazione in due sistemi positivi è confortata anche dalla differente valenza da attribuirsi alle due tipologie di regolamenti richiamati nel corpo dell'art. 8. Si tratta dei regolamenti previsti rispettivamente dal secondo e dal terzo comma dell'art. 17 della Legge 23 agosto 1988, n. 400. La diversa natura delle due fonti normative rispecchia la diversa funzione che esse devono rivestire nell'ambito della disciplina della compensazione ex art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997 ed ex art. 8 della Legge n. 212 del 2000". GIRELLI

¹⁸Comma 6, art. 8 Legge n. 212 del 2000:" con decreto del Ministro delle Finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo." Comma 8, art. 8 Legge 212 del 2000:" Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria

ottavo comma dello stesso art. 8 dello Statuto, nel quale il legislatore riforma la compensazione “fiscale”, prevedendo che in via regolamentare si estenda la disciplina di cui al D.Lgs n. 241 del 1997 ad altri tributi pur rimanendo nell’ambito della normativa di settore¹⁹.

È possibile richiamare le disposizioni compensative di cui al D. Lgs n. 241 per l’accertamento o la conciliazione giudiziale o in caso di controllo liquidatorio, e qualora il contribuente non estingue l’obbligazione con il pagamento o con la compensazione “fiscale”, l’estinzione potrà avvenire successivamente tramite compensazione “tributaria”. Quest’ultima risulta così residuale. È importante sottolineare che le norme del primo e dell’ottavo comma dell’art. 8, rispondono ad un’uguale intento del legislatore dello Statuto, cioè riequilibrare la posizione del contribuente, anche se in modo diverso, generalizzando l’applicazione nel primo caso e tipizzando e regolamentando in quell’altro.

La compensazione nelle forme previste dal legislatore opera solo nella fase di riscossione del tributo ove è il contribuente a dichiararsi debitore, (compensazione “fiscale”), invece l’obbligazione tributaria disciplinata dall’art. 8, primo comma, è legata ai debiti derivanti da avvisi di accertamento o da iscrizioni a ruolo (compensazione “tributaria”), e riguarda ipotesi di preventivo inadempimento del contribuente o di mancanza di accordo sulla pretesa impositiva.

Mentre la disciplina del versamento diretto si estende a tutte le entrate di competenza erariale; il ricorso al ruolo, come metodo di riscossione ordinaria del tributo, si limita ai casi in cui la liquidazione del privato risulta complessa, essendo ormai funzione principale del ruolo quella di riscuotere somme dovute dal contribuente che non ha ottemperato ai propri obblighi fiscali.

Quindi l’obbligazione tributaria disciplinata dal primo comma dell’art. 8 riguarda l’estinzione di debiti del contribuente derivanti da avvisi di accertamento o da iscrizioni a ruolo. L’iscrizione a ruolo deriva da atti di liquidazione o di accertamento, è un atto necessario per la riscossione delle somme che spettano all’Amministrazione, e si ottiene mediante la cartella esattoriale²⁰. Con la notifica della cartella di pagamento il contribuente può opporre la compensazione del debito iscritto dall’ufficio con un controcredito vantato dallo stesso nei confronti dell’Amministrazione²¹. Si determina così una contrapposizione tra contribuente e Fisco, e, mentre il contribuente reclama la possibilità di adempiere l’obbligazione attraverso la compensazione di questa con un controcredito, il Fisco intima l’adempimento del proprio debito.

mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall’anno d’imposta 2002, l’applicazione di tale istituto anche ai tributi per i quali attualmente non è previsto.”

¹⁹ GIRELLI, La compensazione tributaria, “Ne consegue che il D.Lgs n. 241 del 1997 assume funzione di normativa “speciale” rispetto alla previsione generale, ma di portata residuale, di estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione”.

²⁰

²¹ La cartella è finalizzata ad ottenere il pagamento da parte del contribuente e quindi il debito contenuto è liquido ed esigibile, e rispetta le condizioni civilistiche per la compensazione richiamate implicitamente dal legislatore dello Statuto.

Oggi è previsto il divieto di compensazione di crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento; tale limite è stato introdotto dai recenti interventi in materia finanziaria come indicato nel successivo paragrafo.

Alla luce di tali novità legislative, che modificano la compensazione di crediti di imposta con somme iscritte a ruolo, a partire dal primo gennaio 2011, di particolare importanza è la pronuncia della Suprema Corte del 24 novembre 2010, che con la sentenza n. 23787 riconosce valenza generale al principio della compensazione tra crediti e debiti erariali. Come analizzato in precedenza tale principio è insito nel nostro ordinamento grazie allo Statuto dei diritti del contribuente, ma rimasto spesso inascoltato dall'Amministrazione finanziaria. La Corte ha così inteso superare il vuoto normativo, ed ha affermato il carattere generale delle compensazione tributaria, principio immanente nel nostro ordinamento, nonostante le recenti limitazioni legislative.

Le novità introdotte dall'art. 31 del D.L. 78 del 2010. Compensazione limitata in presenza di imposte iscritte a ruolo.

Secondo le nuove norme, la compensazione, ex art. 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti relativi alle imposte erariali è vietato fino a concorrenza dell'importo dei debiti di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo, per i quali è scaduto il termine di pagamento. I crediti che non è possibile compensare sono: crediti IVA, IRPEF, IRES e relative imposte sostitutive e da ritenute alla fonte. Rimane, invece, la possibilità di compensare i crediti maturati nei confronti di altri enti (INPS, INAIL, IRAP). In materia di crediti IVA e la loro compensabilità si richiamano le norme introdotte nel 2010.²²

Il nuovo regime della compensazione introdotto dall'art. 31, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge del 30 luglio 2010, n. 122 (c.d. manovra correttiva). La nuova disciplina vieta, a partire dal 1° gennaio 2011, la compensazione, nel modello F24, dei crediti relativi alle imposte erariali, fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, per

²² Per la compensazione dei crediti IVA si prevede che:

- l'obbligo di non dare corso a compensazioni di crediti IVA superiori a 10.000 euro se non in presenza di dichiarazione regolarmente presentata;
- La necessità di osservazione (visto di conformità) da parte di soggetto abilitato per la fruibilità di crediti IVA risultanti dalla relativa dichiarazione superiore a 15.000 euro;
- Oltre 10.000 euro la compensazione non si può fare con L'home banking, ma solo con Fisconline o Entratel.
- Nel 2011, fino a data di presentazione della dichiarazione IVA per il 2010 si può utilizzare il credito del 2009.

i quali sia scaduto il termine di pagamento²³. È prevista la compensazione volontaria delle somme iscritte a ruolo con crediti vantati nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, disciplinata dall'art. 28-quater del DPR 602/1997²⁴. Inoltre, ai fini di semplificazione, per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro, non sono più applicabili le disposizioni dell'art. 28-ter del DPR 602/1997 – che prevedeva una complessa procedura²⁵-, in materia di pagamento delle somme iscritte a ruolo mediante compensazione volontaria con i crediti d'imposta chiesti a rimborso. In caso di inosservanza di detto divieto è prevista la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali (con relativi accessori) per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. Le nuove disposizioni hanno effetto solo per i ruoli definitivi²⁶, non applicando la limitazione della compensazione erariale qualora ci si trovi in presenza di ruoli provvisori in dipendenza di accertamenti per i quali sia stato prodotto ricorso tributario o si sia ottenuto una sospensione degli effetti del ruolo stesso. Devi quindi trattarsi di importi iscritti a ruolo e, che sia scaduto il termine per il pagamento.

La limitazione riguarda le compensazioni di crediti vantati verso l'Erario (IVA, IRPEF, IRES, etc) ex art. 17 del D.lgs n. 241/1997. In presenza di somme iscritte a ruolo derivanti da debiti aventi natura diversa da quella erariale (ad esempio ICI, contributi previdenziali INPS per dipendenti, artigiani, commercianti, etc) non è preclusa la compensazione nel modello F24 tra credito erariale spettante e i tributi dovuti. Ricordando che, la compensazione è detta verticale quando consente di recuperare crediti sorti in periodi d'imposta precedenti e non chiesti a rimborso, con debiti della stessa imposta. È invece orizzontale, ex art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997, quando consente al contribuente di compensare debiti e crediti anche nei confronti di diversi enti

²³ Decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

²⁴ Possono essere compensati con le somme dovute a seguito di iscrizioni a ruolo, i crediti:

- Maturati nei confronti delle Regioni, degli Enti locali (es. Comuni, Province e Comunità montane) e degli enti del Servizio sanitario nazionale (es. ASL);
- Derivanti da somministrazioni, forniture e appalti; non prescritti, certi, liquidi ed esigibili.

²⁵ La procedura dell'art. 28-ter del DPR 602/1997 prevedeva:

- il controllo dell'Agenzia dell'Entrate se il beneficiario di un rimborso d'imposta è anche contribuente iscritto a ruolo;
- In caso affermativo, la segnalazione da parte dell'Agenzia dell'Entrate, all'Agente della Riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione le somme da rimborsare;
- La notifica al contribuente, da parte dell'Agente di Riscossione, di una proposta di compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo, che deve essere accettata o rifiutata entro 60 giorni, periodo durante il quale l'azione di recupero è sospesa.

²⁶ Sono iscritte nei ruoli a titolo definitivo: a) le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli artt. 36bis e 36ter del DPR 602 del 1973 al netto dei versamenti risultanti dalla dichiarazione; b) le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi; c) i redditi dominicali dei terreni ed i redditi agrari determinati dall'ufficio in base alle risultanze catastali; d) i relativi interessi e sanzioni. Ai sensi dell'art. 15 del DPR 602 del 1973, le imposte, i contributi e i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti nei ruoli a titolo provvisorio dopo la notifica dell'atto di accertamento per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

impositori. Nell'ambito della norma in esame non rientrano le compensazioni "verticali", tale che nel caso in cui vi sia un debito IVA e contemporaneamente un credito IVA, anche a fronte di un debito iscritto a ruolo a titolo definitivo per imposta sul reddito, la compensazione è possibile.

Conclusioni

La disposizione dell'art. 8, primo comma, che prevede la compensazione tributaria, si pone come espressione dei principi costituzionali, richiamati nel corpus normativo- lo Statuto dei diritti del contribuente- di cui fa parte.²⁷ La norma ha il pregio di generalizzare l'applicazione dell'istituto a tutto il diritto tributario, per garantire maggiormente il contribuente riequilibrando la sua posizione nei confronti del Fisco. Abbiamo però visto, che, richiamando la distinzione, anche terminologica adoperata in dottrina, tra i due tipi di compensazione, "tributaria" e "fiscale", con l'intervento del legislatore statutario, è emersa di sicuro la natura non più tipizzata della compensazione tributaria (ex art. 17 del D.Lgs n. 241 del 1997), ma anche un'applicazione ancora residuale di tale istituto: si applica la compensazione prevista dal primo comma dell'art. 8, qualora non è possibile la compensazione "fiscale"²⁸.

Come visto nei precedenti paragrafi, attraverso recenti interventi emergono nuove opportunità e restrizioni per la compensazione tributaria in presenza di imposte iscritte a ruolo. Nel 2010 la manovra finanziaria "correttiva", ha introdotto un nuovo regime per la compensazione tributaria, prevedendo l'applicazione delle restrizioni in merito a partire dal primo gennaio 2011. Le disposizioni contenute nell'art. 31 del decreto legge 78/2010 da un lato vietano l'utilizzo della compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti superiori a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento (pena la sanzione del 50% dell'importo indebitamente compensato), e, dall'altro, introducono la possibilità di pagare, anche in parte, i ruoli erariali tramite compensazione.

Dal titolo dell'art. 8 dello Statuto("Tutela dell'integrità patrimoniale"), si evince l'intento del legislatore nel 2000 di prevedere norme che tutelino il contribuente, perché il soggetto passivo non subisca pregiudizi di natura economica ulteriori rispetto a quelli necessari a norma di legge. Con l'art. 8 dello Statuto, il legislatore, stabilendo che " l'obbligazione tributaria" può essere estinta per compensazione, si rivolge al contribuente, equilibrando in tal modo i rapporti tra

²⁷ Artt. 3, 23, 53, e 97 della Costituzione.

²⁸ GIRELLI, La compensazione tributaria.

Fisco e contribuente²⁹; inoltre l'Amministrazione finanziaria non è considerata affatto dalla norma.

Prima dell'emanazione dello Statuto la compensazione nel settore impositivo si applicava solo ove previsto dalla legge, e vi era una applicazione dell'istituto nei casi in cui fosse l'Amministrazione finanziaria a richiederne l'esercizio per estinguere un proprio debito. Oggi, come evidenziato dalla relazione di accompagnamento al DL 78/2010, la nuova disciplina in parte restrittiva, vuole evitare che i contribuenti compensino i crediti fiscali nel modello F24, dunque il mancato versamento delle imposte dovute, quando sono debitori di altri importi iscritti, di considerevole ammontare e risalenti nel tempo, allo scopo di non aggravare l'attività esecutiva degli organi di riscossione.

Nessun divieto sussiste nel caso in cui gli importi iscritti a ruolo e non pagati siano pari o inferiori a 1.500 euro.

Risulta però necessaria una riforma organica della disciplina dell'istituto compensativo, al fine di rendere del tutto operativo il principio di generalità della compensazione tributaria dell'art. 8 dello Statuto; come sottolineato dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 23787 del novembre 2010.

²⁹ GIRELLI, “ormai lo stesso legislatore tributario si è reso conto di non poter pensare al solo interesse dell'Erario, teso alla necessità di assicurarsi le entrate numerarie previste, ma anche di cercare di contemperare il diritto del contribuente a non veder decurtato il proprio patrimonio oltre la soglia determinata dalle leggi d'imposta, in ossequio al principio di capacità contributiva”.

Il principio di autotutela nel diritto tributario.

Rita Pianese

Sommario: 1) Introduzione. – 2) Profili dell’istituto: presupposti e finalità. -3) Il potere di riesame: natura vincolata e condizione discrezionale.-4) Valore vincolante dell’istanza del contribuente e doverosità del procedimento di riesame.-5) Conclusioni.

1. Introduzione.

La facoltà di provvedere autonomamente alla risoluzione di conflitti, in atto o potenziali, esistenti in capo ad altri soggetti dello stesso ordinamento, in relazione ai propri atti o a specifiche pretese, è una potestà tipica della Pubblica Amministrazione.

Tale capacità di “autodifesa” è riconosciuta, dall’ordinamento all’Amministrazione Pubblica, al fine di assicurare l’interesse collettivo, ed è spesso attuata tramite il riesame critico, la correzione o rimozione degli atti eventualmente riconosciuti come viziati sia sotto il profilo delle illegittimità, sia del merito.¹

In linea di massima, non è mai stato posto in discussione che la stessa facoltà fosse riconosciuta, parimenti, all’amministrazione finanziaria, specie nell’esercizio della sua funzione impositiva.²

¹ Nonostante l’attualità dell’argomento è necessario ricordare che le origini dell’istituto, in realtà, sono risalenti nel tempo. Si tratta di un istituto giuridico di portata generale attuabile anche nei settori in cui manchi una specifica disciplina normativa. Sull’applicabilità del principio di autotutela alla generalità di atti amministrativi: A.M. Sandulli, Manuale di diritto amministrativo, Napoli, 1989, e M.S. Giannini, Diritto Amministrativo, Vol. II, Milano, 1993, pag. 576, che qualifica l’annullamento d’ufficio come rimedio a “carattere generale”.

² Anche a giudizio della Suprema Corte già nei primi anni novanta: “l’assenza di un regolamento del potere dell’Amministrazione finanziaria di rinnovare i propri atti di accertamento di un tributo (...) non esclude la sussistenza di un più generale potere di ravvedimento”, così Cass., 20 Marzo 1991, n. 3003, in Il Fisco, 1991, 4237 e Cass., 21 Agosto 1993, n. 8854, in Riv. Dir. Trib., 1994, II, 104.

Nonostante la pacifica esistenza di un simile potere sono, tuttavia, sorti dubbi circa i limiti e le condizioni per l'esercizio del potere di riesame e di autocorrezione alla stessa riconosciuto.

Al di fuori delle espresse e laconiche previsioni normative, la difficoltà, risiede nel rintracciare il presupposto dell'autotutela come istituto di carattere e natura generale, soprattutto quando di suddetto potere si parla in riferimento all'Amministrazione finanziaria, poiché la stessa, nel caso in cui eserciti il potere di "autotutela", annullando il "carico fiscale", non sembra, prima facie, perseguire alcun interesse pubblico specifico, ma anzi, sembra rinunciare ad una considerevole posizione di vantaggio consistente nel poter esigere o trattenere la prestazione tributaria, sia pure illegittimamente richiesta.³

Nell'ottica della creazione di un rapporto maggiormente collaborativo e trasparente, anche ai fini di compensare l'inesistenza dei principi della partecipazione e del contraddittorio, contemplati nel processo amministrativo, ma non estesi ai procedimenti tributari, negli ultimi anni, si è assistito ad un processo di codificazione del principio di autotutela che si innesta in una nuova configurazione dei rapporti tra fisco e contribuente; in questa ottica, si riconosce a quest'ultimo il diritto a non essere lesa nella propria sfera patrimoniale, per effetto di provvedimenti illegittimi o infondati, che impongono il pagamento di somme non dovute o neghino il rimborso di somme indebitamente versate.

2. Profili dell'istituto: presupposti e finalità.

Le premesse poste nella breve introduzione saranno utili ad evidenziare i caratteri distintivi dell'autotutela in ambito tributario, così da mettere in luce analogie e differenze, sia strutturali sia funzionali, rispetto alla medesima figura presente nel diritto amministrativo.

Di autotutela dell'Amministrazione finanziaria si è spesso parlato nella scienza del diritto tributario, specie con rapporto a quella sua forma che si esterna in procedimenti di riesame di atti impositivi⁴.

³ P. ROSSI, Il riesame degli atti di accertamento, Milano, 2008 pagg. 20 e ss.

⁴ Le prime riflessioni sull'istituto risalgono agli anni Cinquanta del secolo scorso: v. ROTONDI, Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1950, II, p. 23; AMADIO, Se possa l'Amministrazione notificare un nuovo avviso di accertamento di maggior valore dopo che il valore accertato precedentemente è divenuto definitivo per mancata opposizione, in Riv. leg. fisc., 1950, p. 1 ss.; PROVINI, Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e revocabilità dell'avviso di accertamento, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1952, II, p. 225; CROXATTO, Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi, in Dir. prat. trib., 1962, II, p. 385 ss.; ARDIZZONE, Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta, in Riv. dir. fin., 1972, I, p. 280; TREMONTI, Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo, in Riv. dir. fin., 1971, p. 272.

Diversamente, dall'ambito amministrativo, in materia tributaria parte della dottrina ha dubitato, come già anticipato, che tale potere fosse riconosciuto in via generale all'Amministrazione finanziaria⁵, probabilmente perché mancava un riferimento normativo preciso che ne comprovasse l'esistenza e ne tratteggiasse i contorni.⁶

Tali dubbi sono alimentati funzionalmente al livello di autonomia raggiunta dal diritto tributario rispetto ad altre branche dell'ordinamento - specie da quella amministrativa - che ha portato quanto meno a dubitare della diretta applicabilità dell'autotutela nel sistema tributario, in totale assenza di norme che la prevedessero⁷.

Le ragioni della negazione dell'autotutela in suddetto settore erano svariate; le più accreditate erano, soprattutto, legate ad una certa ritrosia da parte degli uffici dell'Amministrazione, di annullare o revocare gli atti impositivi precedentemente emanati dalla stessa, poichè ciò avrebbe probabilmente significato "un'implicita ammissione di colpa dovuta al cattivo esercizio dell'azione amministrativa"⁸.

Vi era poi chi, invece, muovendo da altre considerazioni, negava il potere di autotutela ritenendo che già con l'emissione del primo avviso di accertamento l'ente impositore avesse

⁵ Cfr. RUSSO, Manuale di diritto tributario, P.g., Milano, 2007, pag. 223.

⁶ Va peraltro osservato che era presente in passato, nell'ordinamento fiscale, un istituto affine all'autotutela previsto dalla c.d. Legge del Registro (art. 34, R.D. n. 3269/1923), la quale attribuiva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di moderare l'accertamento definitivo che risultasse manchevole o erroneo, e quindi di rinnovare l'atto impositivo viziato. In dottrina si fa addirittura riferimento, da parte di taluni, a normative ancora più risalenti in materia di autotutela, come gli artt. 79 e 80 del D.M. 7/4/1888, recanti istruzioni per la contabilità demaniale, tuttora in vigore per gli uffici che hanno il compito di amministrare denaro versato a titolo di imposte sugli affari. Tali disposizioni stabiliscono che i crediti erariali insussistenti devono essere annullati d'ufficio dall'Amministrazione, laddove il credito sia stato riconosciuto estinto ovvero indebitamente o erroneamente liquidato; l'atto di annullamento va peraltro notificato al contribuente, negli stessi modi degli atti d'imposizione. Cfr. PATRIZI-MARINI-PATRIZI, Accertamento con adesione, cit., pp. 191-192. Vi era inoltre una parte della giurisprudenza che rinveniva, in passato, il fondamento positivo dell'autotutela negli artt. 43, D.P.R. n. 600/1973 e 57, D.P.R. n. 633/1972, i quali tuttora prevedono forme di autotutela sfavorevoli al contribuente, con le quali l'Amministrazione può integrare o modificare in aumento un atto di accertamento precedentemente emesso, qualora sia venuta a conoscenza di elementi prima ignoti o inconoscibili. In tal modo il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe attribuito il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475, in Boll. trib., 1985, p. 1764 ss.; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183, in Boll. trib., 1989, n. 1, p. 7071.

Nella dottrina più risalente, per la tesi favorevole ad ammettere la possibilità dell'autotutela tributaria, in quanto prerogativa generale delle pubbliche amministrazioni finalizzata alla migliore cura dell'interesse pubblico, si v. VANNI, Organizzazione degli uffici finanziari, in Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano, diretto da Orlando, Milano, 1902, IX, p. 1243, nt. 2; PUGLIESE, Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario, Padova, 1937, p. 217, nt. 1; ROTONDI, Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione, cit., p. 23 ss.; DI STEFANO, La revoca dell'atto amministrativo nella potestà di imposizione, in Rass. tasse, 1954, p. 1; ALLORIO, Diritto processuale tributario, Milano, 1954, p. 78, nt. 2; BERLIRI, Principi di diritto tributario, Milano, 1964, III, p. 231 ss.; TESAURO, Il rimborso dell'imposta, Torino, 1975, p. 150, nt. 9; TREMONTI, Imposizione e definitività nel diritto tributario, Milano, 1977, p. 433, nt. 208; MOSCHETTI, Avviso di accertamento tributario e garanzie per il cittadino, in AA.VV., Procedimenti tributari e garanzie del cittadino, Padova, 1984, p. 45; GLENDI, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, p. 595 ss. Sottolinea l'esistenza, già da lungo tempo, dell'istituto dell'autotutela nella legislazione relativa ad alcune imposte indirette AGOSTINELLI, Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi, in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 924, nt. 2. Per la dottrina contraria ad ammettere una generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria v. BASILAVECCHIA, L'accertamento parziale, cit., p. 132 ss.

⁷ Al riguardo, è interessante quanto osserva FALSITTA, Manuale di diritto tributario, P.g., Padova, 2008, pp. 7-8,

⁸ FANTOZZI, Il diritto tributario, Torino, 2003, p. 494.

oramai esperito il potere di provvedere; non potendo più tornare sui propri atti modificandoli o rinnovandoli con un ulteriore provvedimento⁹.

A dissipare ogni dubbio sull'ammissibilità dell'autotutela nel diritto tributario da ultimo sono intervenuti il legislatore e il Governo che, con una serie di interventi, hanno previsto e disciplinato l'istituto.

E' stato, anzitutto, emanato il D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, recante il regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, il cui art. 68, comma 196 recitava: "salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto".

Veniva, così, definitivamente, riconosciuta la generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria¹⁰ e si abbozzavano già alcuni connotati fondamentali dell'istituto.

In particolare, difatti, il regolamento del '92 prevedeva nello specifico, la possibilità di annullare gli atti tributari che fossero affetti da vizi (senza però specificare la differenza tra illegittimità e infondatezza dell'atto), tramite un annullamento anche solo parziale, limitato quindi, solo a quegli aspetti della pretesa tributaria contrastanti con la legge; inoltre l'atto di rimozione doveva essere motivato, in merito all'interesse pubblico che ne giustificava l'adozione¹¹, ed aveva carattere recettizio come il provvedimento impositivo oggetto di ritiro¹².

Solo però con i successivi interventi normativi, si è raggiunta una migliore definizione dell'istituto, fornendo, anche, la soluzione a taluni problemi sollevati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Mi riferisco alla circostanza che il citato regolamento non prevedeva nulla in merito alla individuazione dell'organo competente ad esercitare il succitato potere di autotutela, alle modalità di esercizio della medesima e alla natura giuridica del relativo potere, nè alla tipologia di vizi che potevano condurre all'annullamento¹³.

⁹ Su questa linea era una parte della giurisprudenza tributaria, tra cui v.: Comm. trib. II grado di Parma, Sez. I, 3 novembre 1984, n. 252, in *bancadati fisco*; Comm. centrale, Sez. III, 5 dicembre 1988, n. 8088, in *Boll. trib.*, 1989, n. 6, p. 470 ss.

¹⁰ BARBONE, Quando l'ufficio annulla e rimpiazza un atto viziato: in che limiti l'autotutela opera a favore dell'Amministrazione? (Nota a Comm. trib. centr., Sez. X, 26 ottobre 1993, n. 1528), in *Rass. trib.*, 1994, II, p. 1446 e p. 1452.

¹¹ SCARPA, L'autotutela tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 458.

¹² TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, cit., p. 204, secondo cui "la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma è molto di più, perché l'avviso di accertamento viene ad esistenza attraverso la notificazione: l'atto di imposizione in tanto esiste, ed esplica effetti giuridici, in quanto sia notificato al destinatario".

¹³ ROSSI, Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostitutiva, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 475; nonché SCARPA, L'autotutela tributaria, cit., pp. 458-459.

Pertanto, al fine di ovviare a tali carenze il legislatore, con la legge n. 656/1994, di conversione del decreto-legge n. 564/1994, ha inserito in tale decreto l'art. 2-quater, rubricandolo "Autotutela" e collocando, chiaramente, una disciplina dell'istituto destinata ad essere concretizzata ed integrata da successivi regolamenti demandati al Ministro delle finanze (v. comma 1).

Proprio sulla base di tale norma è stato successivamente emanato il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, recante disposizioni di natura regolamentare relative all'esercizio dell'autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, con il quale, è stata meglio articolata la lacunosa disciplina contenuta nei citati artt. 68, D.P.R. n. 287/1992 e 2-quater, d.l. n. 564/1994.

Composta la normativa attualmente vigente in materia di autotutela¹⁴, si può ora procedere ad una disamina più accurata dell'istituto, analizzando i lineamenti fondamentali della sua disciplina.

Ai fini di una più chiara ed attenta analisi dell'istituto è bene specificare che l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria, si configura, nei suoi termini essenziali, come un'attività simile a quella di qualunque Amministrazione pubblica.

Essa consiste, in un riesame del provvedimento di primo grado volto all'annullamento dello stesso, ove ne sussistano i presupposti¹⁵.

Pertanto, la condizione necessaria, così come già rilevato in seno all'autotutela amministrativa, è che l'atto da rimuovere sia affetto da un vizio di legittimità, cioè è imprescindibile che si ponga in contrasto con la legge.

Più problematico è stabilire se, per l'esercizio del potere di annullamento, nel diritto tributario, debba ricorrere anche il presupposto dell'interesse pubblico specifico¹⁶ all'eliminazione dell'atto, ultronea condizione indefettibile dell'autotutela nel diritto amministrativo.

Il tema assume, evidentemente, un ruolo centrale nella trattazione dell'istituto in esame.

Esso è, infatti, abbondantemente dibattuto nella dottrina del diritto tributario¹⁷, con particolare riguardo alla necessità che l'Amministrazione valuti gli interessi realmente esistenti prima di

¹⁴ BRUZZONE, "Autotutela telefonica": annullamento di comunicazioni ed inviti al pagamento, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2393 ss.; CARUSO, *Il nuovo fisco in linea: i "call center"*, in *Tributi*, 2000, p. 870 ss; SERVIDIO, *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario (amministrativo e contenzioso)*, in *Il fisco*, n. 24/2004, p. 3704 ss.

¹⁵ E' evidente che l'esito dell'attività di riesame può anche essere diverso, cioè di segno positivo (nel qual caso la P.A. confermerà il provvedimento), ovvero può condurre alla modifica o all'integrazione del provvedimento di primo grado, o infine alla convalida del medesimo.

¹⁶ Interesse diverso e ulteriore rispetto all'esigenza di ripristino della legalità, che è sempre presente ove sussista un vizio di legittimità

¹⁷ Non pare, invece, oggetto di controversia nella dottrina e nella giurisprudenza amministrative, considerato che la necessità dell'interesse pubblico specifico è evidenziata dallo stesso legislatore (v. art. 21-nonies, l. n. 241/90).

ritirare l'atto illegittimo, al fine di verificare se non prevalga in ogni caso l'interesse alla conservazione dell'atto stesso, e quindi del gettito finanziario ad esso correlato.

In proposito è necessaria un'osservazione; appare con infatti evidente che l'opzione teorica sulla natura giuridica dell'attività di autotutela dipende dagli interessi in considerazione nell'esercizio della medesima.

Tenuto conto dei principi del diritto tributario mutuati dalla nostra Carta Costituzionale, ovvero il principio di legalità (artt. 23 e 97) e quello di capacità contributiva (art. 53), non pare esservi dubbio, sulla incondizionata rilevanza dell'interesse generale a che ciascun cittadino sia soggetto ad una tassazione conforme alla legge e correlata alla propria capacità.

Ciò si può dedurre proprio dal tenore letterale delle norme sull'autotutela che non fanno menzione, espressamente o implicitamente, della necessità che vi sia un interesse pubblico specifico, mentre sottolineano, lo stretto collegamento tra autotutela e illegittimità dell'imposizione, essendo la prima consequenziale alla seconda¹⁸.

Si può, quindi, asserire che è lo stesso ordinamento positivo a dare rilievo preminente all'interesse ad una "giusta imposizione", che sarebbe¹⁹, da solo sufficiente a motivare ed imporre la rimozione del provvedimento viziato.

3. Il potere di riesame: natura vincolata e condizione discrezionale.

In merito alla natura giuridica del potere di autotutela sono sorte nel tempo varie ipotesi; la tesi della natura vincolata del riesame ben si colloca in un sistema fiscale che garantisce il rispetto dei valori costituzionali, ed in particolare l'esigenza di ripartire il carico tributario, e quindi, la partecipazione dei cittadini alle spese pubbliche in base alle disponibilità economiche di ciascuno, nel rispetto di quanto quanto statuito dal legislatore.

In questa ottica, l'autotutela tributaria non si risolve in un'attività meramente egoistica, finalizzata alla "massimizzazione" del gettito e alla soddisfazione di interessi soggettivi della P.A., ma assume come finalità quella solidaristica, di assicurare l'attuazione²⁰ degli interessi pubblici di rango costituzionale giustificano il prelievo tributario.

¹⁸ Si v. l'art. 2-quater del decreto-legge n. 564/1994, che parla di "esercizio del potere di annullamento e di revoca (...) degli atti illegittimi e infondati"; nonché l'art. 2, D.m. n. 37/97, dove si dice che l'Amministrazione finanziaria procede al ritiro "nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione".

¹⁹ Su questa posizione TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, cit. p. 156; FALSITTA, Manuale di diritto tributario, cit., p. 336 ss; RUSSO, Manuale di diritto tributario, cit., p. 224 ss.; DE MITA, La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa, Milano, 1993, pp. 79-80;

²⁰ DOLCE, Lineamenti di una teoria generale delle scusanti nel diritto penale, Milano, 1957.

Seguendo tale impostazione di pensiero si potrebbe affermare, dunque, la doverosità dell'annullamento d'ufficio di un atto impositivo qualora lo stesso sia illegittimo, in ossequio, oltre che al principio di legalità, anche, al canone della buona fede che, informando i rapporti tra Fisco e contribuente, impone al primo di ritirare o correggere un provvedimento lesivo della sfera giuridica del secondo²¹. Del resto, la regola della buona fede è strumentale alla realizzazione anche dell'interesse del singolo difatti al fine di tutelare quest'ultimo, l'attività di imposizione fiscale, viene esercitata tramite l'acquisizione dei mezzi finanziari pubblici solo nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge.

Procedendo in tal senso, l'autotutela può essere vista come un continuum, ovvero un prolungamento dell'attività di accertamento, inteso a dare attuazione all'interesse pubblico anche successivamente all'adozione del provvedimento di primo grado²².

Quanto detto parrebbe comportare, sempre aderendo all'indirizzo richiamato, che la funzione di riesame degli atti tributari non implichi alcuna valutazione discrezionale sugli interessi in gioco, unico essendo, come si è visto, l'interesse giuridicamente rilevante²³ e non sussistendo contrapposte esigenze dei privati da contemperare²⁴.

La "strada obbligata" e la natura vincolata della rimozione dell'atto viziato si ricollegerebbe così alla mancanza di valutazioni discrezionali spettanti alla P.A., nonché, alla funzione stessa dell'autotutela, ossia l'attuazione dei criteri legali che presiedono all'imposizione fiscale e, nel rispetto del principio di buona fede, preservano la tutela della sfera giuridica del contribuente. L'impostazione che si è data nei precedenti paragrafi delinea, in definitiva, un potere di autotutela non pienamente riconducibile alla corrispondente categoria del diritto amministrativo. La natura dell'istituto in campo tributario è differente se lo si configura come una potere di natura vincolata, il cui esercizio non implica alcuna indagine sull'interesse pubblico concreto alla rimozione di un atto illegittimo, posto che la sola illegittimità è una ragione di pubblico interesse di per sé idonea e sufficiente²⁵.

Tuttavia, deve riconoscersi che una buona parte della dottrina, in merito al rapporto tra Fisco e contribuente, non nega comunque la rilevanza di interessi diversi da quello generico al ripristino della legalità.

²¹ GARCEA, La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva, Padova, 2003, p. 193 ss., e in particolare nt. 249.

²² FICARI, Autotutela e riesame, cit., pp. 30-31.

²³ Come osserva ROSSI, Il riesame degli atti di accertamento, cit., p. 230.

²⁴ Anche l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici costituiti dal provvedimento e consolidatisi nel tempo, che viene messo in risalto, come si vedrà, da gran parte della dottrina, non è da tutti ritenuto determinante ai fini dell'autotutela. Cfr. ROSSI, Autotutela su atti definitivi, cit., p. 492 ss.

²⁵ MERCATALI, L'accertamento delle imposte dirette, Padova, 1980, p. 133

Si osserva, infatti²⁶, che l'interesse pubblico primario affidato alle cure dell'ente impositore deve coniugarsi con l'esigenza di tener conto del trascorrere del tempo e delle situazioni giuridiche che si sono venute nel frattempo a consolidare.

Non si può, cioè, prescindere dal contesto concreto nel quale viene effettuato il riesame dell'atto, trascurando tutti gli altri interessi che vengono in rilievo e che pure meritano protezione sul piano giuridico²⁷.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a prendere in considerazione l'esigenza di dare certezza e stabilità ai rapporti giuridici che derivano dal provvedimento, il quale, seppur viziato, è comunque provvisoriamente efficace in base al regime proprio degli atti annullabili. D'altra parte, la ratio del regime giuridico dell'annullabilità sta proprio nel contemperare l'interesse alla eliminazione delle situazioni di illegittimità – e consentire così al privato di ricorrere contro l'atto viziato in sede giurisdizionale - con il contrapposto interesse alla certezza delle situazioni giuridiche che trovano la loro fonte nell'atto medesimo, interesse leso da una eccessiva protrazione dello stato di incertezza circa la stabilità dei rapporti giuridici²⁸. Lo strumento tecnico impiegato dall'ordinamento per conciliare i suddetti interessi è il termine di decadenza previsto per l'impugnazione dell'atto illegittimo: se il contribuente non fa valere le proprie doglianze entro tale termine, l'atto diviene definitivamente efficace. E' l'ufficio che procede al riesame che deve, pertanto, ricercare l'oggetto di contestazione giudiziale una ragione di pubblico interesse, diversa dalla mera illegittimità, che plausibilmente induca a rimuovere l'atto impositivo, e che consiste nell'assenza di elementi concreti che facciano ritenere prevalente l'esigenza di mantenere in vita il provvedimento economicamente vantaggioso per l'Amministrazione.

A tal proposito, la giurisprudenza ha precisato che, in tal caso, è rimessa all'apprezzamento discrezionale della P.A. la rilevanza, ai fini dell'annullamento, del lasso di tempo trascorso tra l'emanazione dell'atto illegittimo e il riesame dello stesso, tenendo conto anche dell'eventuale intervenuta definitività per scadenza dei termini di impugnazione, nonché dell'eventuale avvenuto pagamento dell'imposta. Perciò, "in presenza di un atto illegittimo, riconosciuto tale su istanza di parte o d'ufficio a notevole distanza di tempo dalla sua adozione o che abbia esaurito completamente i suoi effetti in forza del pagamento dell'imposta, pagamento anch'esso remoto nel tempo, l'amministrazione potrebbe legittimamente rifiutare di procedere all'annullamento e decidere di far prevalere l'esigenza di certezza e stabilità della situazione consolidata e

²⁶ LUPI, La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione, in Boll. trib., 1992, p. 1801;

²⁷ V. in proposito STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria, p. 45

²⁸ MATTARELLA, Il provvedimento, in Trattato di diritto amministrativo, cit., I, p. 923, secondo cui il provvedimento annullabile produce effetti "precaro o 'interinali'".

addirittura esaurita”²⁹. In definitiva, il riesame tributario verrebbe a connotarsi, secondo l’indirizzo suindicato, come un’attività di natura diversa da quella che ha condotto all’adozione del provvedimento riesaminato. Ciò in quanto emergono, proprio in sede di autotutela, nuovi interessi giuridicamente rilevanti, cosicché all’ufficio spetta il compito di effettuare anche una valutazione discrezionale preordinata, in ogni caso, al perseguimento non del proprio esclusivo interesse, bensì dell’interesse pubblico concreto³⁰.

E’ in tale prospettiva che, l’autotutela dell’Amministrazione finanziaria finisce per perdere le peculiarità proprie della materia tributaria: può essere così ricondotta al genus dell’autotutela amministrativa, dei poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione. Pertanto, le specifiche finalità costituzionali che sembravano proprie dell’autotutela tributaria, come delineata nei precedenti rigi, cedono il passo alla più generale finalità di garantire il buon andamento dell’attività amministrativa, che costituisce il principio-guida della condotta di ogni soggetto pubblico.

4. Valore vincolante dell’istanza del contribuente e doverosità del procedimento di riesame.

Il procedimento di autotutela dell’Amministrazione finanziaria, sulla falsa riga dei procedimenti delle pubbliche amministrazioni, può essere avviato in due modi differenti: il D.M. 37 del 1997 prevede, infatti, sia la facoltà d’ufficio di avviare il riesame (art.2), sia la possibilità che il contribuente presenti una richiesta di annullamento all’Amministrazione finanziaria (art.5).

Poste queste premesse, occorre chiedersi se sussista o meno un dovere di agire in capo all’ufficio competente, quali siano i presupposti di tale dovere o se, di contro, l’Amministrazione possa trascurare tale situazione, rientrando il riesame nella sua sfera discrezionale.

La questione assume maggior rilievo qualora sia il contribuente a sollecitare l’ufficio tramite la presentazione di un’istanza.

Secondo un’opinione tradizionale, il meccanismo “spontaneo” attivato dall’istanza del contribuente, sarebbe da considerare privo di efficacia vincolante; l’Amministrazione, infatti, godrebbe di un potere di riesame “di natura ampiamente discrezionale e non sindacabile”,

²⁹ Così TAR Toscana 22 ottobre 1999, n. 767, in Riv. dir. trib., 2002, II, p. 49 ss.

³⁰ Ciò significa che le valutazioni compiute in sede di riesame potranno essere indicate dal giudice sotto il profilo dell’eccesso di potere, ove siano in contrasto con il fine di interesse pubblico e con i canoni di ragionevolezza dell’agire amministrativo.

funzionalmente al quale risulterebbe incensurabile la condotta con cui l'ufficio non provvede o non entra nel merito dell'istanza.³¹

Al riguardo, è stato, tuttavia, osservato che l'impostazione giurisprudenziale di cui sopra, contiene un errore; pur ammettendo che il potere di riesame e il provvedimento che ne costituisce attuazione siano di natura discrezionale, non se ne può, invero, dedurre che l'ufficio sia libero di decidere intervenire o meno in presenza di un atto che potrebbe essere illegittimo.

Nella stessa ottica, ogni qual volta all'ufficio pervengano denunce, reclami o istanze dei contribuenti interessati, dai quali emerga la possibilità che il provvedimento emesso sia viziato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad intervenire, avviando un procedimento o prendendo in esame la situazione.³²

Infatti, nel caso in cui vi sia il pericolo di una lesione dell'interesse pubblico (nel caso di specie, l'interesse alla corretta applicazione del tributo) l'Amministrazione è tenuta ad attivarsi.

L'autotutela è, peraltro, un'attività doverosa perché doveroso è per legge il perseguimento di un interesse pubblico.

Posta in tale prospettiva, perde rilievo la distinzione tra procedimenti ad istanza di parte e ad iniziativa d'ufficio: sussiste sempre l'obbligo dell'Amministrazione di agire nell'ottica del perseguimento del pubblico interesse; ciò implica il dovere di esaminare eventuali istanze o denunce³³, nonché di fornire una adeguata risposta al cittadino.

Tutto quanto sopra detto ci porta a concludere, nonostante il parere contrario di una parte della giurisprudenza tributaria³⁴ teorica e pratica, che l'istanza del contribuente al fine di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo non è da considerare come una mera sollecitazione, ma un atto vincolante per l'Amministrazione finanziaria.

Ove, di contro, la stessa rimanesse inerte, il suo comportamento costituirebbe inadempimento di un obbligo giuridicamente rilevante; si darebbe vita ad un silenzio-inadempimento (in sede amministrativa "silenzio-rifiuto"), inteso come mero fatto omissivo³⁵, che può essere oggetto di impugnazione da parte del contribuente leso dinanzi al giudice tributario.

³¹ T.A.R. Lombardia, Sez. I, 27 marzo 2001, n. 2681, in Boll. trib., 2001, p. 609; T.A.R. Veneto, Sez. I, 2 novembre 2000, n. 1975, in Riv. dir. trib., 2002, II, p. 69; T.A.R. Toscana, Sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in Foro it., 2000, III, p. 27.

³² SCARPA, L'autotutela tributaria, cit., p. 481, benché l'art. 2 del regolamento del '97 disponga che "l'Amministrazione finanziaria può procedere (...) all'annullamento", tale disposizione non può essere riferita "al momento dell'avvio del procedimento, bensì alla fase istruttoria del riesame, che può culminare con un provvedimento di ritiro, convalidazione o conservazione".

³³ v. FICARI, Autotutela e riesame, cit., p. 211, secondo il quale l'istanza del contribuente deve essere intesa come "uno strumento di collaborazione funzionale al procedere mediante un'istruttoria che risulti adeguata".

³⁴ Osserva peraltro STEVANATO, L'autotutela, cit., pp. 91-92, che comunque "non sembra sussistere un generalizzato obbligo di pronuncia in relazione alle richieste di autotutela, laddove viene perlopiù sollecitata la rimozione di provvedimenti definitivi".

³⁵ Cfr. per tutti MATTARELLA, Il provvedimento, cit., p. 724 ss.

5. Conclusioni

I caratteri distintivi, la disciplina normativa e gli orientamenti che riguardano l'istituto dell'autotutela tributaria hanno fatto emergere, nel corso di questo succinto lavoro, le finalità cui è preordinato. La riconducibilità dell'autotutela tributaria alla funzione di amministrazione attiva evidenzia lo scopo primario dell'istituto, costituito dalla tutela dell'interesse ad una imposizione fiscale conforme alla legge³⁶. D'altra parte, non si può negare che, sotto certi profili, lo strumento dell'autotutela svolga una funzione analoga a quella di altri istituti presenti nell'ordinamento tributario.

Ci si riferisce, in particolare, all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale e al condono fiscale, accomunati dalla finalità di prevenire, sul piano procedimentale o nella primissima fase del giudizio, il maggior numero di controversie tra Fisco e contribuenti (si parla, infatti, di strumenti deflattivi del contenzioso).

Si deve comunque osservare che gli istituti appena riferiti si distinguono però dall'autotutela in quanto, innanzitutto, la disciplina giuridica di quest'ultima diverge in più punti nella misura in cui richiede la sussistenza di un vizio di legittimità dell'atto tributario che consente all'Amministrazione di intervenire rimuovendo la causa del potenziale (o attuale) conflitto con il contribuente.

Ma, soprattutto, pare opportuno evidenziare le peculiarità dell'autotutela anche sul piano funzionale, considerato che essa assolve ad una funzione deflattiva nella sola ipotesi in cui sia favorevole al contribuente e si concreti, quindi, nell'annullamento d'ufficio (o semmai nella convalida) del provvedimento impositivo.

Le finalità perseguite dall'autotutela vanno oltre l'ambito appena detto³⁷; l'autotutela è, infatti, uno strumento ulteriore a disposizione dell'Amministrazione per realizzare l'acquisizione delle entrate tributarie nel rispetto delle norme e dei principi dell'ordinamento, svolgendo così una funzione "accessoria" rispetto ai poteri d'imposizione. E tale scopo viene perseguito attraverso provvedimenti che, indipendentemente dal risultato che producono rispetto al contribuente risultino, comunque, finalizzati al soddisfacimento dell'interesse pubblico che costituisce, come

³⁶ questo è l'interesse pubblico primario, che deve essere poi valutato in relazione agli interessi in gioco nella situazione concreta (i cosiddetti interessi secondari, quale, ad esempio, l'esigenza di stabilità e certezza dei rapporti giuridici).

³⁷ l'annullamento d'ufficio di un atto impositivo illegittimo è diretto, tra l'altro, a prevenire o a contenere la spesa pubblica connessa al giudizio promosso dal contribuente (compreso l'eventuale risarcimento dei danni), oltre che a ripristinare in generale l'immagine della P.A. lesa dal cattivo uso del potere impositivo.

si è detto fin dall'inizio, la ragion d'essere del potere di autotutela delle pubbliche amministrazioni.

Statuto dei diritti del contribuente

di Michele Rossi

Lo statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua entrata in vigore.

1. Brevi cenni sul dibattito legge ordinaria – legge costituzionale per l’approvazione dello Statuto; 2. Il quadro storico antecedente il 2000; 3. Lo statuto dei diritti del contribuente e l’articolo 4.

1. Brevi cenni sul dibattito legge ordinaria – legge costituzionale per l’approvazione dello Statuto

Lo statuto dei diritti del contribuente ha avuto il pregio di raccogliere per la prima volta in un unico corpo normativo tutta una serie di principi regolamentatori del rapporto contribuente amministrazione finanziaria. Il testo dello statuto meglio noto come L. 212/2000 tuttavia è stato frutto di un lungo iter normativo che, tra varie difficoltà, posizioni dottrinali contrapposte e visioni discordanti, ha tenuto impegnati gli addetti ai lavori per un periodo di circa dieci anni. In merito al testo si sono dibattute varie questioni tra cui la prima e fondamentale è stata quella riguardante il grado gerarchico che tale testo normativo dovesse rivestire: legge ordinaria o legge costituzionale. Il dibattito impegnò gli studiosi della materia per un periodo abbastanza consistente tanto che successivamente un'autorevole dottrina, ricordando quel periodo storico coincidente con l'iter parlamentare, si è chiesta quale sarebbe stata la considerazione che l'Europa e quindi i suoi paesi membri avrebbero avuto dell'Italia se per imporre la motivazione degli atti tributari non fosse bastata la legge ordinaria ed il contestuale richiamo alla 241/1990, così come per introdurre il principio di buona fede, l'accollo, la compensazione non fosse stato sufficiente il richiamo al codice civile, o ancora se per disciplinare l'interpello non fosse bastata una legge ordinaria bensì si fosse resa necessaria la legge costituzionale¹ Giunti a questo punto è necessario dire che da un'analisi del testo della legge 212 probabilmente le norme con probabile dignità costituzionale sono solo quelle contenute rispettivamente negli artt. 1, 3 e 4. Di fronte a questa possibilità si sarebbero presentate due opzioni consistenti la prima nell'eliminazione di tutte quelle norme successive all'art. 4 o, ancor peggio, la seconda

¹ G. Marongiu, Imposte e tasse in genere, “Lo Statuto dei diritti del contribuente” in Fisco, 2006,1,20.

consistente nello scrivere due Statuti di cui il primo con dignità di legge costituzionale ed il secondo, di rango inferiore, approvato più semplicemente con legge ordinaria². Le norme dello Statuto non sono aggiuntive rispetto ai principi fondamentali già esistenti: lo ha ricordato la Corte di cassazione quando, valorizzando lo Statuto, ha detto che non ci sarebbe bisogno di esplicitazione normativa dei principi già esistenti nell'ordinamento che toccano la materia tributaria. Ma lo Statuto del contribuente non è una legge costituzionale; è solo una legge ordinaria e non ha nessuna forza particolare nella gerarchia delle fonti, come chiaramente si era ritenuto definendo lo Statuto, con una qualificazione impropria, una legge «rinforzata». E una legge ordinaria può sempre essere superata da altre leggi ordinarie. Tuttavia la Stessa Corte di Cassazione qualche anno dopo prende in considerazione, in un caso di istanza di rimborso presentata ad ufficio incompetente, i principi dello Statuto sancendo e valorizzando i principi della collaborazione fra contribuente e amministrazione secondo buona fede (articoli 5, 6, 10, 12). In realtà l'evoluzione giurisprudenziale ha portato un certo filone interpretativo a valutare le norme dello Statuto come di diretta promanazione della costituzione. Infatti, secondo la sentenza della Corte di [Cassazione. civ. Sez. V del 06 maggio 2005, n. 9407](#) il giudice, in sede di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, deve fare riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso conforme a esso. In particolare, le disposizioni dello Statuto sono state emanate in attuazione degli [artt. 3, 23, 53, 97 della Costituzione](#) ed in quanto tali sono principi generali dell'ordinamento tributario³. Con la sentenza n. 9407 del 2005, la Corte di Cassazione ha così confermato l'indirizzo avviato con la precedente decisione n. 7080 del 2004, nella quale aveva affermato che "i criteri generali introdotti dallo Statuto, e attraverso di esso i valori costituzionali in senso ampio, sono stati interpretati direttamente dallo stesso legislatore". Inoltre la decisione del 2005 si pone quale elemento di rottura con una precedente in cui risultava evidente come un principio simile, formulato non già in una legge generale sull' applicazione delle imposte (il tanto atteso codice tributario) aveva trovato resistenza nella giurisprudenza della Cassazione, con argomentazioni forzatamente letterali, sorrette forse da un ricorrente favor fisci (n. 6258 del 2004).

2. Il quadro storico antecedente il 2000

Il 2000 ha costituito nella materia amministrativa prima e, in quella tributaria poi, un anno di chiusura di un primo grande tentativo di riformare gli assetti cittadino-pubblica amministrazione italiana. Basti pensare che dieci anni prima venivano emanate leggi quali 142/90, 241/90, le leggi Bassanini e ancora si iniziava a discutere di quelle riforme amministrative di cui negli ultimi

² E. De Mita, "Per lo Statuto una missione piena di ostacoli" Sole 24 Ore di martedì 13 aprile 2010, pag. 35.

³ E. De Mita, "Lo Statuto diventa la bussola dei giudici" in Dir. e Prat. Trib., 2005, 05, 985.

mesi si sente parlare sempre con maggiore insistenza. Tuttavia, il settore tributario vede nello Statuto e nella sua approvazione un punto di arrivo rispetto ai precedenti tre decenni in cui il rapporto con il cittadino-contribuente, a causa di esigenze di cassa che si sono succedute negli anni, non era sempre stato improntato alla tutela dell'affidamento di quest'ultimo. In particolare è necessario partire dalla legge delega del 1971 per poi analizzare i successivi anni via via succedutisi. E' proprio nel 1971 che viene varata la legge delega affinché il governo avesse avuto il potere di riformare un sistema tributario non più al passo con i tempi. In quegli anni verranno introdotte l'IRPEF, l'IRPEG, l'IVA con tutta una serie di riforme strutturali che coinvolgeranno tanto gli adempimenti burocratici del cittadino quanto la struttura dell'amministrazione. L'allora ministro delle finanze, Bruno Visintini, durante quel decennio scriveva che "... l'acquisizione del materiale doveva derivare fundamentalmente dalle dichiarazioni dei contribuenti e dalla consapevolezza che i contribuenti acquisiscano che l'amministrazione ha o è in grado di avere tutti gli elementi utili ai fini dell'applicazione dei tributi e dei controlli nei loro confronti, che ogni contribuente può in ogni momento rientrare tra quel numero, anche ristretto, di soggetti nei confronti dei quali l'amministrazione (anche a scandaglio o per sorteggio) svolgerà la sua attività di controllo approfondito, rigoroso e completo, e che in caso di violazione le sanzioni, anche penali, si rendono immediatamente applicabili. Da questo e non dalla impossibile revisione annuale di tutte le dichiarazioni dovranno derivare l'osservanza della legge, la veridicità delle dichiarazioni e il gettito tributario"⁴. Probabilmente queste parole esprimono nel migliore dei modi ciò che era cambiato. Il rapporto e i relativi adempimenti burocratici non erano più un qualcosa di sporadico nell'attesa che l'ufficio preposto svolgesse gran parte dell'attività posta a suo fondamento. Da questo momento si assisteva ad un corposo aumento degli adempimenti che i cittadini erano tenuti ad osservare con un corrispondente grosso picco di "burocrazie" nelle loro vite tanto private quanto professionali o imprenditoriali. Conseguenza di ciò fu l'ampliamento delle fattispecie sanzionate penalmente ed altresì l'inasprimento delle relative pene, seguita dall'abolizione della cosiddetta pregiudiziale amministrativa all'esercizio dell'azione penale, insieme all'estensione dei metodi induttivi di accertamento e, infine, alla valorizzazione degli strumenti quali il redditometro. Infatti proprio in questi anni come si è prima accennato aumentano gli oneri burocratici tant'è che a questo periodo sono riconducibili: la c.d. autotassazione ed il relativo aumento delle percentuali; l'introduzione della ricevuta fiscale, della bolla di accompagnamento e dei registratori di cassa; l'estensione delle ritenute d'acconto; l'imposizione di nuovi libri e repertori

⁴ B. Visintini in "Nota sulla situazione del personale e sullo stato dell'amministrazione finanziaria", Istituto poligrafico dello Stato, Roma, 1975.

per i liberi professionisti. Come lo stesso Visentini ebbe modo di affermare con tale riforma si erano trasferiti sui contribuenti adempimenti che in precedenza erano affidati all'amministrazione.⁵ L'azione riformatrice degli anni '70 provocò una vera e propria inversione di rotta nel rapporto contribuente-amministrazione tant'è che se negli anni immediatamente successivi al dopo guerra il contribuente si limitava per lo più a dichiarare i redditi, al contrario con la riforma degli anni '70 era obbligato dapprima a liquidare le imposte e quindi a pagarle. Il sistema così congeniato recò un grande vantaggio per le casse dello Stato già negli anni di prima applicazione. Basti pensare che da questo momento in poi il 75% del gettito veniva generato da autotassazione. Tuttavia rispetto ai vantaggi di immediata percepibilità, autorevole dottrina valutò da subito il suo carattere correlato così che venne affermato: “[...] quel sistema è stato caricato di adempimenti eccessivi, di obblighi di trasmissione di informazioni non necessarie a cura del contribuente: occorre ridurli, e che l'Amministrazione finanziaria assuma maggiori compiti⁶. In base a ciò i contribuenti si trovarono nell'arco di pochi anni a subire un eccessivo ed inesauribile costo di adempimento. Iniziò quindi a farsi strada un'esigenza di semplificazione che potesse, facilitando gli adempimenti e le normative di riferimento, rendere più agevole o quantomeno gravoso in misura ridotta l'adempimento dell'obbligazione tributaria. L'esigenza di semplificazione della macchina amministrativa e, di quella finanziaria in particolar modo, è a tutt'oggi una questione di grande attualità a tal punto che la relazione governativa alla legge delega per la riforma del sistema tributario del 2003 (L. 7 aprile 2003 n. 80) affermava esplicitamente “il principio della minimizzazione del sacrificio del contribuente nell'adempimento di tutti gli obblighi formali di pagamento”. A rendere il sistema ancor più complesso nel suo funzionamento hanno concorso le esigenze di cassa che hanno contraddistinto alcuni intervalli temporali più o meno lunghi presenti all'interno dei decenni post riforma degli anni '70. In particolare la crisi economica verificatasi proprio nel primo decennio di riforma; il sostentamento della spesa pubblica esplosa negli anni '80; la stretta ai conti pubblici dei primi anni '90 resasi necessaria per poter consentire all'Italia l'ingresso da subito nel gruppo della moneta unica europea. In particolare la manovra finanziaria dei primi anni '90 è stata definita da autorevole dottrina che in merito ha affermato: “Dalla metà degli anni '80 il sistema fiscale italiano è stato chiamato ad uno sforzo finanziario che, per intensità e per

⁵ B. Visentini “In materia di imposizione sui redditi (ma il rilievo vale anche per le imposte indirette) con le diffuse ritenute alla fonte, con i relativi versamenti e con l'autotassazione si sono trasferiti sui contribuenti adempimenti che in precedenza erano affidati all'amministrazione e che questa non era in grado di assolvere. In questo modo si è salvato, e si è anzi, sensibilmente incrementato, in termini reali, il gettito tributario e si è salvata la riforma tributaria che sarebbe caduta o sarebbe stata rapidamente deformata nella sua configurazione sostanziale se non si fossero raggiunti, con le procedure alle quali ho accennato, risultati pratici di gettito e di strumento di politica finanziaria.” in Osservatorio. Troppi gli accertamenti approssimativi, sul Corriere della Sera dell'aprile 1981.

⁶ F. Gallo, “Relazione all'assemblea dell'Assonime”; cit. p. 7784 ss.

concentrazione nel tempo, costituisce un primato tra i paesi ad economia sviluppata⁷. A ciò si aggiunga che i repentini cambiamenti che hanno caratterizzato la normativa italiana nel campo tributario per le ragioni prima esposte, accompagnate da un uso massiccio della decretazione d'urgenza hanno reso vano in molti casi il ruolo della giurisprudenza. Infatti molto spesso la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale si sono trovate a giudicare fattispecie sorte sotto il vigore di discipline che nel frattempo erano cambiate se non addirittura abrogate. Questo ha reso ancor più gravoso il compito della giurisprudenza spesso rendendone vana quella funzione di orientamento interpretativo che in molti casi, costituendo un indice regolatore, avrebbe reso probabilmente più chiare le singole discipline di riferimento. Questo avvicendamento di eventi, accompagnati da un abuso della decretazione d'urgenza, spingevano sempre più il legislatore ad intervenire, sulla scia degli statuti già presenti in ambito OCSE, sancendo una carta dei diritti del contribuente.

Lo statuto dei diritti del contribuente e l'articolo 4

Gli ultimi due decenni del secolo scorso ed in particolar modo l'ultimo, come si è sopra accennato, hanno registrato dei cambiamenti normativi epocali. Tra i cambiamenti che assunsero ed ancora oggi assumono fondamentale rilievo ricordiamo la L. 241/90 meglio nota come legge sul procedimento amministrativo. Per la prima volta si sancivano tutta una serie di regole che dovevano andare a costituire una regolamentazione quanto più possibile chiara ed efficace del rapporto cittadino amministrazione. Tuttavia, proprio per la grande innovatività di cui era portatore questo testo legislativo, in più punti, se ne escludeva l'applicazione rispetto al procedimento tributario. Tuttavia il vento di riforma e soprattutto di cambiamento del rapporto Stato cittadino aveva iniziato a prendere insistentemente corpo all'interno del sistema normativo italiano. Dopo vari anni di discussioni, con la L. 212/2000 entra in vigore un testo normativo il cui obiettivo è definire una serie di principi generali regolatori del rapporto Stato contribuente. Ed è proprio pendendo in considerazione la L. 241/90 che con la L. 212/2000 che il legislatore si pose il fine di orientare il sistema normativo tributario ai principi di trasparenza e comprensibilità maggiore stabilità. Il vero merito dello Statuto è consistito nell'affermazione di una serie di principi e norme che affermano i diritti dei contribuenti tanto durante l'attività di accertamento quanto in quella di riscossione dei tributi fino a giungere all'affermazione delle garanzie che il contribuente ha con la possibilità di farle valere in occasione di verifiche da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza. Inoltre in un ottica di compliance fra le parti dell'obbligazione tributaria viene affermata la generale operatività, e non più la sua settorialità, del diritto d'interpello già noto

⁷ F. Gallo, La relazione all'assemblea dell'Assonime del 7 luglio 1993, in *Il fisco*, 1993, p. 7783 e spec.

ma da questo momento in poi sistematicamente ampliato e potenziato rispetto al passato; viene inoltre istituita sulla scia delle Amministrazioni Indipendenti la figura del Garante del contribuente, organo indipendente il cui compito consiste nello svolgere funzioni di tutela del contribuente rispetto all'attività degli uffici finanziari. Si è ricordato precedentemente il ruolo dello Statuto come criterio guida per l'amministrazione. Tuttavia è necessario ricordare, come ha sostenuto autorevole dottrina⁸ che lo statuto italiano a differenza degli altri "Statuti" o "Carte dei diritti del contribuente", adottati in Francia, Canada e Gran Bretagna fra gli anni '70 e '80, i cui principi sono rivolti esclusivamente ai contribuenti ed ai diritti di cui sono titolari nel procedimento amministrativo garantendoli nelle loro facoltà, lo statuto italiano si spinge più avanti in quanto disciplina anche il modo di legiferare in materia tributaria, costituendo il primo passo verso la codificazione fiscale. Gli articoli dello statuto che costituiscono oggetto di maggiore approfondimento ed analisi sono i primi quattro. Infatti dopo aver enunciato all'art. 1 i principi generali, dedica i successivi tre articoli alla "Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie", all' "Efficacia temporale delle norme tributarie" ed infine all' "Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria". In particolare, partendo proprio da quest'ultimo articolo può essere utile leggere un passo della relazione d'accompagnamento dove si ricorda quale possa essere l'incidenza della decretazione d'urgenza in una materia delicata come quella fiscale⁹. L'art. 4 dello statuto, infatti, nel disciplinare l'utilizzo del decreto legge in materia tributaria ne vieta l'utilizzo tanto per istituire nuovi tributi quanto per estendere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti. Con questa disciplina infatti il legislatore ha voluto evitare che la disciplina dei tributi fosse rimessa al solo potere dell'esecutivo. Infatti concedere l'utilizzo dello strumento del decreto legge tanto per la nascita quanto per l'estensione degli stessi ad altri soggetti significa aumentare in materia consistente il pericolo che la legislazione in materia sia caratterizzata dalla mancanza dell'iter parlamentare che, andando dalle relazioni in commissione, all'analisi specifica degli effetti fino a giungere al dibattito parlamentare così da consentire un miglior controllo da parte delle minoranze parlamentari, permette potenzialmente una maggiore ponderazione degli interessi oggetto del provvedimento normativo. In caso contrario e quindi in mancanza di quanto prima detto, si rischia che tale eccessiva autonomia possa minare quelle che sono le basi dei procedimenti parlamentari. Su questa linea si colloca la Corte Costituzionale che nel 2003 affermò che "il difetto dei requisiti del caso straordinario di

⁸ G. Marongiu, "Lo statuto dei diritti del contribuente", p. 50, Giappichelli editore – Torino, 2008

⁹ "Il precetto dello statuto costituisce ben più di un monito a considerare che difficilmente un nuovo tributo può trovare giustificazione nella ricorrenza di uno straordinario caso di necessità ed urgenza. I tributi, sia consentito ricordarlo, incidono sulla vita e sulle scelte degli uomini, delle famiglie e delle imprese, ed è ovvio che anche assetti consolidati possono essere mutati ma, salvo casi eccezionali, attraverso uno strumento normativo che garantisca adeguati confronti, analisi, riflessioni" in F. Toscano "Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale" Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale p.90, Giappichelli editore – Torino.

necessità e urgenza, anche una volta intervenuta la conversione del decreto legge, si traduce in un vizio in procedendo della relativa legge onde l'esistenza dei cennati requisiti può essere oggetto di scrutinio di costituzionalità¹⁰. L'obiettivo principale del legislatore è stato di dettare determinate regole che potessero garantire la stabilità e la ponderatezza della legislazione fiscale. Si vuole in questo modo porre quantomeno un freno al frequente utilizzo dell'intervento legislativo, alla sua sovrapposizione con la legge ordinaria e soprattutto all'abuso dello stesso decreto legge. Tornata a pronunciarsi nel 2007 la Corte Costituzionale ha sostenuto che "affermare che la legge di conversione sana in ogni caso i vizi del decreto significherebbe attribuire in concreto al legislatore ordinario il potere di alterare il riparto costituzionale delle competenze del Parlamento e del Governo quanto alla produzione delle norme primarie" e così decidendo ha concluso affermando che "occorre verificare, alla stregua di indici estrinseci ed intrinseci alla disposizione impugnata, se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza cui provvedere"¹¹. Sempre sul punto una dottrina¹² in particolar modo, pronunciandosi sull'art. 4 dello statuto, ha definito quest'ultimo come una novità "quasi"¹³ assoluta. In particolare analizzandone la lettera si è da subito potuto constatare come il divieto non operi in toto bensì solo e limitatamente all'istituzione di nuovi tributi e alla estensione ad altri soggetti di tributi già esistenti. Tuttavia tale dottrina da ultimo citato definisce il divieto posto dall'articolo 4 come dotato di una sola valenza "politica" l'unica in grado di esplicarne il fondamento (utilizzare il decreto legge non già per ragioni di "cassa" ma solo nel suo aspetto fisiologico ex art. 77 Cost.) ed altresì quale criterio non vincolante per il futuro legislatore.

¹⁰ Corte Costituzionale sent. n. 341/2003

¹¹ Corte Costituzionale n. 171/2007

¹² A. Cazzato, L'uso del decreto legge in materia tributaria in STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele Giuffrè editore 2005

¹³ Il virgolettato al quasi fa riferimento ai lavori preparatori della Costituzione quando in quella sede emerse l'idea, da parte della Commissione economica presso il Ministero per la costituente, l'idea che si dovesse adottare una formula legislativa volta a limitare il ricorso ai decreti legislativi e decreti legge in materia tributaria in relazione al disposto dell'art. 23 Cost. Su questo Ministero per la costituente – Rapporto della Commissione Economica, V; Finanza, II, 51 ss. In A. Cazzato, *ibidem*.

I nuovi oneri di documentazione in materia di transfer pricing

di Paola Scotto di Santolo

Indice : 1. Introduzione – 2. Brevi cenni sul concetto di Transfer pricing: disciplina nazionale e comunitaria – 3. Il “Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU” - 4. La documentazione idonea - 4.1 Il Masterfile e la Documentazione Nazionale - 5. Considerazioni

1. Introduzione

L'articolo 26 del DL 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, ha introdotto nell'ordinamento italiano un regime di oneri documentali a carico delle imprese in materia di prezzi di trasferimento. Con tale disposizione è stato inserito il comma 2-ter nell'articolo 1 del Dlgs 471/97 («Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette») che dispone che le sanzioni amministrative previste al comma 2 del medesimo articolo (ovvero dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito accertato), non si applichino in caso di una rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, qualora il contribuente, nel corso di un accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, consegna all'amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al valore normale. Inoltre, il contribuente che detiene la documentazione prevista dal suddetto provvedimento deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Occorre evidenziare che la disciplina in esame non introduce un obbligo a carico del contribuente, bensì un onere, in un'ottica di adempimento spontaneo. L'obiettivo fondamentale della norma è quello di consentire all'amministrazione finanziaria di disporre di tutta una serie di documentazione per verificare la conformità dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali nelle operazioni infragruppo a quelli adottati in regime di libera concorrenza. Tale verifica risulterebbe ancora più complessa senza la collaborazione del contribuente. La nuova previsione normativa appare, quindi, espressione dei principi di collaborazione e buona fede previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, che devono essere alla base dei rapporti tra contribuente e amministrazione.¹ D'altro canto il contribuente che predispone la documentazione e né da comunicazione all'Agenzia beneficia di un esonero dalle sanzioni derivanti da un'eventuale rettifica dei prezzi di trasferimento.

In data 29 settembre 2010 è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in attuazione a quanto previsto dall'art.26 del DL 78/2010 e recentemente, in data 15 dicembre 2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti nella circolare n. 58.

L'intervento normativo in Italia in materia di documentazione relativa ai prezzi di trasferimento era da tempo attesa per la necessità di adeguare la normativa nazionale alle guidelines dell'Ocse, come del resto è stato già effettuato nella maggior parte dei paesi industrializzati.² Tale normativa presenta alcune criticità e molte differenze rispetto agli altri ordinamenti che verranno analizzate nel presente lavoro.

2. Brevi cenni sul concetto di Transfer pricing: disciplina nazionale e comunitaria

L'economia moderna è caratterizzata da una forte globalizzazione ed internazionalizzazione degli scambi. Le fiscalità statali si devono confrontare sempre più con fattispecie che, in ragione dei presupposti e dei soggetti passivi ad esse collegati, presentano elementi di estraneità con il territorio. In questo contesto assume un ruolo strategico il controllo del transfer pricing, intendendo con questo termine il controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali tra società facenti parte dello stesso gruppo ma residenti in paesi

¹ La collaborazione tra amministrazione e cittadini, tra l'altro, è uno dei valori fondanti dell'Unione Europea, insieme al rispetto dei diritti dell'uomo, delle libertà fondamentali, dello stato di diritto ecc.

² I seguenti paesi UE hanno già adottato norme o circolari sulla documentazione del transfer pricing nelle date indicate: Francia 1.1.1997; Danimarca 1.1.1999; Regno Unito 1.7.1999; Polonia 1.1.2001; Olanda 1.1.2002; Germania 1.1.2003; Portogallo 1.1.2002; Ungheria 1.1.2005; Spagna 1.1.2006; Repubblica Ceca 1.1.2006; Belgio 14.11.2006; Svezia 1.1.2007; Romania 1.1.2008. In Irlanda la normativa è entrata in vigore il 1.1.2011.

diversi, al fine di verificare che i prezzi non siano stati determinati in modo da “ottimizzare” il carico tributario, spostando cioè materia imponibile nei paesi a fiscalità ridotta. Infatti, allo scopo di concentrare il più possibile l’utile nei paesi a regime fiscale privilegiato, la società residente in un paese avente un regime fiscale oneroso, ad esempio in Italia, che acquista materie prime o merci da una società collegata o controllata residente in un paese a bassa fiscalità, avrà interesse ad accordarsi per pagare un prezzo artificialmente alto in modo che la società italiana potrà abbattere il proprio profitto e la società estera, che, come detto, risiede in un paese a regime fiscale privilegiato, potrà conseguire un notevole profitto. L’effetto, quindi, che si consegue con questo meccanismo è quello di trasferire nel paese a bassa fiscalità una porzione di reddito che avrebbe dovuto soggiacere ad una tassazione più alta.³

Il trattamento fiscale dei prezzi di trasferimento è disciplinato dall’art. 110, comma 7, del TUIR che dispone che i componenti di reddito che derivano da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che “direttamente” o “indirettamente” controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa, devono essere valutati in base al “valore normale” dei beni ceduti o dei servizi prestati. Per la definizione di valore normale si fa riferimento all’art. 9 del Tuir che definisce come valore normale “il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.” Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d’uso.

Poiché il problema di prezzi di trasferimento coinvolge le amministrazioni finanziarie di quasi tutti i principali paesi industrializzati, la materia è stata oggetto di attenzione a livello sovranazionale.⁴ L’OCSE, l’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, ha predisposto già nel 1979 le Linee guida in materia di transfer pricing, che nel corso degli anni sono state oggetto di diversi aggiornamenti, fino alla stesura nel 1995 del Rapporto : “Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”. Le Guidelines sono

³ P. Valente, “Manuale del Transfer pricing” – Milano - 2009

⁴ M.Strata e M.Giua “Transfer pricing – analisi della disciplina comunitaria dei prezzi di trasferimento” edizioni CST - 2003

state di recente aggiornate, nel mese di luglio 2010 dove viene ribadito il principio dell'"arm's length"⁵ per la determinazione dei prezzi nei rapporti infragruppo.

Occorre evidenziare che il principio cardine per la valutazione dei prezzi di trasferimento tra le imprese facenti parte di un gruppo multinazionale è costituito dal principio di libera concorrenza, contenuto nell'art. 9 del modello di convenzione fiscale OCSE secondo il quale : "quando le condizioni convenute o imposte tra le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie sono diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti , gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza".

Esistono diversi metodi per la determinazione del valore normale che vengono di norma raggruppati in due categorie: metodi tradizionali, basati sulla individuazione del prezzo congruo di ogni operazione di cessione dei beni e di prestazione di servizi, e metodi reddituali, basati sull'utile conseguito tramite la transazione infragruppo. Tali metodi individuati nelle Guidelines dell'OCSE sono stati oggetto di chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 32 del 1980.

Alla categoria dei metodi tradizionali appartengono:

- il metodo del confronto del prezzo: il valore normale si determina confrontando il valore della transazione in esame con quello che verrebbe praticato in caso di transazioni realizzate fra soggetti giuridicamente indipendenti operanti in medesime condizioni contrattuali e di mercato;
- il metodo del prezzo di rivendita: il valore normale si determina 'depurando' il prezzo di rivendita del bene da parte dell'impresa acquirente di una percentuale di profitto riconducibile a spese di distribuzione o altre spese sostenute a fronte del servizio realizzato;
- il metodo del costo maggiorato: il valore normale si determina aggiungendo al costo di produzione del bene o del servizio oggetto della transazione un margine desunto dalle condizioni di mercato e dalla natura delle operazioni poste in essere;

Alla seconda categoria appartengono i seguenti metodi :

- il metodo della comparazione dei profitti: gli utili realizzati dall'impresa vengono raffrontati con quelli conseguiti da altri soggetti operanti nel medesimo settore;

⁵ L'espressione "arm's length", che letteralmente è traducibile come "lunghezza del braccio", sta a significare "valore normale". Infatti, i soggetti estranei devono stare ad un minimo di distanza (quantomeno la lunghezza di un braccio) e nei rapporti tra essi viene praticato il prezzo di mercato senza sconti.

- il metodo della ripartizione dei profitti: gli utili realizzati vengono ripartiti fra i diversi soggetti costituenti un gruppo in funzione del costo da ognuno di essi sostenuto nel ciclo produttivo;
- il metodo dei margini lordi del settore economico: gli utili vengono quantificati in funzione del livello di efficienza raggiunto dai soggetti partecipanti al ciclo produttivo;
- il metodo della redditività del capitale investito: gli utili vengono quantificati soltanto in funzione del capitale investito.

Infine, per completezza, è utile fare un piccolo accenno a due criticità legate all'applicazione della disciplina del transfer pricing. Uno dei problemi maggiori che si incontrano quando si affronta la materia in esame è rappresentata dall'onere della prova⁶, che naturalmente incombe sull'Amministrazione finanziaria e che risulta piuttosto complessa, trattandosi di ricostruzioni suscettibili di diverse valutazioni. Un'altra problematica è rappresentata dal fatto che dalla rideterminazione dei prezzi di trasferimento può derivare un fenomeno di "doppia imposizione", nel caso in cui i maggiori componenti positivi di reddito accertati in un paese non siano riconosciuti quali maggiori componenti negativi nello stato di residenza della società con la quale è stata effettuata la transazione.

3. Il "Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU"

Il 27 giugno 2006 il Consiglio dell'Unione Europea ed i rappresentanti degli stati membri hanno deliberato l'approvazione di un codice di condotta relativo alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento, con l'obiettivo di incoraggiare la predisposizione da parte delle imprese multinazionali di tutta una serie di documenti in materia di transfer pricing allo scopo di standardizzare la documentazione da porre in essere da parte delle imprese e facilitare i controlli da parte delle amministrazioni finanziarie. Il codice di condotta UE fa parte della così

⁶ In materia di onere della prova si veda la sentenza della Corte di Cassazione n. 76280 del 22/06/2006. Si segnalano altre due sentenze della Corte di Cassazione molto importanti in materia di transfer pricing quali la sentenza n. 14016 del 14/12/1999 (Spese di regia) e la Sentenza n. 11850, 17/05/2000 (Riaddebito costi a stabile organizzazione italiana di società estera). Di notevole interesse anche le sentenze della Corte di Giustizia quali la Decisione C-307/97 del 21/09/1999 (Libertà di stabilimento); e la Decisione C-324/00 del 12/12/2002 (Thin cap - principio di non discriminazione). La più recente è la sentenza C-311/08 del 21/01/2010. E' stato detto che si tratta della prima sentenza in cui la Corte di Giustizia si occupa di Transfer pricing.

detta soft law, in quanto non ha valore di norma di legge, contiene delle semplici raccomandazioni, la cui applicazione da parte degli Stati membri è facoltativa.

Negli ultimi anni molti paesi europei hanno deciso di adottare il codice di condotta, introducendo norme e circolari che obbligano o invitano i contribuenti a predisporre la documentazione in materia di prezzi di trasferimento.

Di recente anche l'Italia ha adeguato la normativa nazionale alle guidelines dell'Ocse, introducendo nell'ordinamento un regime di oneri documentali a carico delle imprese in materia di prezzi di trasferimento. Infatti l'articolo 26 del DL 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, ha introdotto il comma 2-ter nell'articolo 1 del Dlgs 471/97 («Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette») che dispone che le sanzioni amministrative previste al comma 2 del medesimo articolo (ovvero dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito accertato), non si applichino in caso di una rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, qualora il contribuente, nel corso di un accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, consegna all'amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al valore normale. La norma, inoltre, prevede che il contribuente che detiene questa documentazione deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità ed i termini indicati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto. Il D.L. n.78/2010 è stato convertito con modificazioni nella legge n.122 del 30 luglio 2010 ed il 29 settembre 2010 è stato emesso il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Nella circolare n.58 del 15 dicembre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in materia.

4. La documentazione idonea

Coerentemente con il “Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU”, il provvedimento prevede che la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni infragruppo è costituita da due tipologie di documenti: un set denominato “Masterfile” ed un set denominato “Documentazione nazionale”. Il Masterfile raccoglie informazioni relative al gruppo (descrizione e struttura del gruppo, strategie generali, flussi delle operazioni, operazioni infragruppo, politica di determinazione dei prezzi di

trasferimento ecc.), e la Documentazione nazionale contiene informazioni relative alla società (descrizione, settori in cui opera, strategie, operazioni infragruppo ecc.).

Il provvedimento diversifica il regime documentale a seconda che lo stesso debba essere adottato da una società holding, da una società subholding, da una società partecipata, o da una stabile organizzazione, prevedendo, infine, disposizioni meno onerose per le piccole-medie imprese (intendendo per tali quelle che evidenziano ricavi delle vendite o fatturato non superiore a 50 milioni di euro). Questa diversificazione è stata prevista in virtù del fatto che il livello di informazioni richiesto ai fini dell'assolvimento dell'onere deve essere proporzionato alla capacità del soggetto di accedere a tali informazioni.

L'Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi su richiamato, nel fornire chiarimenti sulla documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento, sottolinea il concetto di "idoneità". La documentazione viene considerata "idonea" se fornisce all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi necessari per analizzare i prezzi di trasferimento. La presentazione della documentazione, dunque, non vincola l'amministrazione finanziaria all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n.471, ossia alla non applicazione delle sanzioni, quando:

- la documentazione esibita nel corso di attività di controllo non presenta contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel provvedimento; ovvero quando
- le informazioni fornite nella documentazione esibita non corrispondono in tutto o in parte al vero.

In questi casi, infatti, la documentazione predisposta dal contribuente non può essere considerata idonea.

La comunicazione che attesta il possesso della documentazione per il periodo d'imposta in corso al 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del decreto) deve essere fornita con la dichiarazione annuale dei redditi. La documentazione relativa ai periodi di imposta anteriori può essere inviata all'Agenzia delle Entrate entro novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto, utilizzando il canale telematico Entratel (quindi entro lo scorso 28 dicembre 2010). Sono ritenute valide anche le eventuali comunicazioni successive al termine previsto, purché le stesse siano state trasmesse prima dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o di altre attività amministrative di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.

In sede di verifica o di altra attività istruttoria, la documentazione predisposta dal contribuente dovrà essere consegnata entro 10 giorni, in quanto il contribuente può avere necessità di un certo periodo di tempo per collazionare tutta la documentazione.

4.1 Il Masterfile e la Documentazione Nazionale

La documentazione idonea, che il contribuente deve predisporre al fine della disapplicazione della sanzione di cui al comma 2 dell'art. 1 del d.lgs 471/97, è costituita da un documento denominato "Masterfile" ed un documento denominato "Documentazione nazionale". Entrambi devono essere articolati in capitoli, paragrafi ed, in alcuni casi, in sottoparagrafi, secondo la struttura individuata dal citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010.

Il Masterfile è un documento che contiene informazioni relative al gruppo multinazionale ed alla sua politica di fissazione del prezzo. I primi tre capitoli riguardano la descrizione generale del gruppo multinazionale di appartenenza, la struttura del gruppo e le strategie perseguite. L'Agenzia delle Entrate, nella circolare del 15 dicembre 2010, ha precisato che sono considerate insufficienti le descrizioni della strategia generale del gruppo "riassunte in forme generiche e succinte prive di riferimenti a evidenze documentate o documentabili e suscettibili comunque di riscontri obiettivi." Il quarto capitolo denominato "Flussi di operazioni" deve evidenziare un quadro dei flussi delle operazioni infragruppo, rientranti nell'ambito di applicazione delle norma in materia di prezzi di trasferimento, che dovrà essere sintetizzato mediante diagrammi e schemi. Il capitolo 5 è relativo alle operazioni infragruppo, il capitolo 6 riguarda le informazioni relative alle funzioni svolte, a beni strumentali impiegati ed ai rischi assunti nelle operazioni infragruppo. Il capitolo 7 è destinato alla trattazione dei beni immateriali detenuti da ogni singola impresa coinvolta, di cui dovrà essere fornito un elenco completo. Il capitolo 8 descrive la politica determinazione dei prezzi di trasferimento e deve dimostrare la conformità al principio di libera concorrenza. Infine il capitolo 9 deve contenere una descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento sottoscritti o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei paesi in cui la società opera.

La Documentazione nazionale ha una struttura analoga a quella del Masterfile, con la differenza che si riferisce alla singola impresa ed alla sua collocazione nell'ambito della multinazionale e delle singole operazioni che vengono poste in essere nell'ambito del gruppo. I primi capitoli riguardano la descrizione generale della società, i settori in cui opera, la struttura operativa dell'impresa e le strategie perseguite ed offrono, pertanto, un quadro generale della società. I successivi capitoli sono più rilevanti in quanto riguardano le operazioni infragruppo e l'analisi di comparabilità il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento, le analisi economiche e i risultati derivanti dall'applicazione del metodo adottato.

Come è stato evidenziato dalla citata circolare, in considerazione del fatto il sistema adottato in Italia richiama il codice di condotta e questo stabilisce che la documentazione in materia di prezzi di trasferimento deve rispettare le Guidelines dell'OCSE, i contribuenti, in caso di dubbi circa i contenuti del Masterfile o della Documentazione Nazionale devono far riferimento alle Guidelines.

5. Considerazioni

In Italia le disposizioni in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento erano da tempo attese allo scopo di adeguare la normativa nazionale alle guidelines dell'Ocse, come è già stato fatto dalla maggior parte dei paesi industrializzati.

L'introduzione normativa in Italia in materia di prezzi di trasferimento presenta alcune differenze rispetto alla disciplina vigente negli altri Paesi. Innanzitutto occorre evidenziare che la disciplina in esame, a differenza di quanto previsto negli altri Paesi, non introduce un obbligo a carico del contribuente, bensì un onere, in un'ottica di adempimento spontaneo. Il sistema si basa sull'introduzione di un regime premiale che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.58 del 15 dicembre 2010, tiene conto dell'impegno profuso dal contribuente che predispone la documentazione allo scopo di agevolare in sede di verifica il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento al valore normale. Negli altri paesi europei, invece, la predisposizione della documentazione costituisce un vero e proprio obbligo. Mentre in Italia le imprese che adottano questo regime documentale beneficiano di un esonero dalle sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.lgs n. 471 del 1997, negli altri ordinamenti tramite la documentazione il contribuente fornisce all'amministrazione la prova di aver rispettato il principio del valore normale nelle operazioni infragruppo.

Un'altra importante differenza riguarda i termini di presentazione della documentazione. La norma italiana prevede che in caso di accesso o di altra attività istruttoria il contribuente debba consegnare la documentazione de qua entro dieci giorni dalla richiesta. Negli altri ordinamenti sono previsti dei termini molto più lunghi che vanno da un minimo di 30 giorni, come in Belgio, Francia, Inghilterra e Usa, ad un massimo di 60 giorni come in Danimarca, Finlandia, Germania, ecc. In Spagna non è previsto un termine ma l'amministrazione può richiederla dal giorno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi.⁷

⁷ P.Valente nell'articolo "Transfer pricing – i nuovi oneri di documentazione in Italia" pubblicato su Il Fisco n. 39/2010 evidenzia in una tabella i termini di presentazione della documentazione previsti in tutti i paesi dove è previsto tale adempimento.

Il regime documentale in materia di transfer pricing comporta senza dubbio un forte aggravio per il contribuente in quanto la predisposizione della documentazione può rivelarsi molto complessa e determinare un notevole dispendio di tempo e conseguenti costi di gestione. Tale onere è difficilmente attuabile da parte di quelle società che non hanno mai avuto alcun approccio rispetto a tale problematica.

Inoltre, i termini previsti dalla normativa italiana potrebbero sembrare troppo ristretti per collazionare tutta la documentazione richiesta, soprattutto nel caso delle capogruppo che devono reperire la documentazione anche dalle società controllate e collegate, spesso ubicate in altri paesi. Ma in realtà le società dovrebbero già disporre della documentazione de qua ed i dieci giorni previsti dalla normativa servono solo per collazionare la documentazione da presentare in seguito alla richiesta dell'Amministrazione.

Comunque, nonostante le difficoltà operative che sicuramente non mancheranno, l'intervento normativo in materia è stato giudicato positivamente anche dalle stesse imprese in quanto la mancanza di oneri documentali, a differenza di quanto già esisteva negli altri paesi, ingenerava incertezza nelle politiche di transfer pricing da parte delle multinazionali operanti nel nostro Paese. Del resto non si può certo dire che si tratti di un tema del tutto nuovo, in quanto esistono posizioni consolidate in ambito internazionale alle quali il legislatore nazionale si è ispirato.

Il transfer pricing è un fenomeno molto rilevante ed oggetto di grande attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria soprattutto in riferimento ai "grandi contribuenti", di cui all'art. 27 del decreto legge 29 novembre 2008 n.185.⁸ Infatti, in sede di programmazione delle verifiche da effettuare, uno dei principali elementi che vengono analizzati dall'Agenzia delle Entrate per individuare i contribuenti da sottoporre a controllo è la presenza di rapporti con soggetti non residenti ed, in particolare, la presenza di cessioni di beni o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali allo scopo di vagliarne la conformità alle previsioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR. Tali rapporti all'interno dei gruppi internazionali rappresentano un elemento di forte rischiosità fiscale come è stato evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari n. 13 del 2009 e n. 20 del 2010.

Tuttavia, come è stato prima accennato, il controllo dei prezzi di trasferimento risulta molto complicato. L'introduzione normativa in materia di documentazione dei prezzi di

⁸ Con l'art. 27 del decreto legge 29 novembre 2008 n.185, convertito con modificazioni dalla legge 2/2009, è stata individuata la categoria dei Grandi contribuenti, che comprende i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro. L'obiettivo che la norma si propone con è quello di instaurare con i Grandi Contribuenti, che rappresentano un segmento strategico nell'economia nazionale, un rapporto di mutua collaborazione fondato su un dialogo aperto e trasparente per favorirne l'adempimento spontaneo. Il controllo assume il ruolo di strumento di contrasto di comportamenti elusivi/abusivi, diversamente calibrato a seconda delle caratteristiche del singolo contribuente e della sua maggiore o minore propensione all'adozione di comportamenti fiscalmente irregolari.

trasferimento fornisce un valido ausilio, in un'ottica di collaborazione tra contribuente ed amministrazione. Come è stato osservato dal Direttore Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate Luigi Magistro questo regime documentale rappresenta un ulteriore passo nell'attuazione dello Statuto del Contribuente. Inoltre "Accedere a un sistema di trasparenza su questo filone, permetterà di attribuire alle imprese un profilo di rischio minore rispetto a chi non lo fa. Questo inevitabilmente influisce sulla possibilità di essere controllati". L'analisi del rischio fiscale, infatti, tiene conto anche dell'attitudine dimostrata dall'impresa ad avere nei confronti dell'amministrazione finanziaria un atteggiamento collaborativi. L'adozione di tale regime si configura, quindi, come un indice segnaletico della presenza di un atteggiamento cooperativo, trasparente ed in buona fede, che dovrebbe sempre caratterizzare il rapporto tra fisco e contribuente.

