



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

COMITATO DI DIREZIONE

- > Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)
- > Prof. Fabrizio Amatucci
- > Prof. Massimo Basilavecchia
- > Prof. Lorenzo Del Federico
- > Prof. Eugenio Della Valle
- > Prof. Maria Cecilia Fregni
- > Prof. Alessandro Giovannini
- > Prof. Manlio Ingrosso
- > Prof. Salvatore Muleo
- > Prof. Salvatore Muscarà
- > Prof. Giovanni Puoti
- > Prof. Marilena Rispoli
- > Prof. Salvatore Sammartino
- > Prof. Francesco Tesauro
- > Prof. Loris Tosi
- > Prof. Francesco Santoni (CO-DIRETTORE) (*Diritto del lavoro*)

COMITATO SCIENTIFICO

- > Prof. Andrea Amatucci
- > Prof. Emilio Balletti
- > Prof. Clelia Buccico
- > Prof. Angelo Contrino
- > Prof. Daria Coppa
- > Prof. Paola Coppola
- > Prof. Alfonsina De Felice
- > Prof. Luciana di Renzo
- > Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
- > Prof. Stefano Fiorentino
- > Prof. Andrea Giovanardi
- > Prof. Agostino E. La Scala
- > Prof. Enrico Marelli
- > Prof. Giuseppe Melis
- > Prof. Mario Nussi
- > Prof. Giovanna Petrillo
- > Prof. Maria Cristina Pierro
- > Prof. Pasquale Pistone
- > Prof. Federico Putaturo
- > Prof. Gaetano Ragucci
- > Prof. Francesco Randazzo
- > Prof. Alessandro Turchi
- > Prof. Lucia Venditti
- > Prof. Antonello Zoppoli

INDICE

Le misure fiscali “anti-crisi” e le recenti proposte del governo italiano in una prospettiva comparatistica
di Giuseppe Melis Federica Pitrone.....pag. n. 3

Il processo di decentramento delle funzioni catastali
di Clelia Buccico.....pag. n. 22

L’affidamento del contribuente: caratteri e limiti nell’analisi di alcune fattispecie concrete
di Roberta Alfanopag. n. 47

La disciplina fiscale del contratto di fiducia: note a margine del disegno di legge delega
di Chiara Fontana.....pag. n. 62

L’infedele dichiarazione dell’origine e l’art. 303 Tuld
di Sabrina Ferrazzipag. n. 76

PARTE SECONDA – GIURISPRUDENZA, CASI PRATICI, DOCUMENTAZIONE

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, Sentenza del 30 giugno 2010, n. 15585 : Enunciazione dei finanziamenti dei soci in operazioni societarie di ricapitalizzazione
di Sabrina Mannarelli.....pag. n. 93

Cessione d’azienda: imposta di registro doppia se si cedono anche i contratti d’affitto (Nota alla sentenza della Corte Suprema di Cassazione, Sezione tributaria civile, 4 maggio 2009 n.10180)
di Carlo Magri.....pag. n. 113

Le misure fiscali “anti-crisi” e le recenti proposte del governo italiano in una prospettiva comparatistica*

Giuseppe Melis – Federica Pitrone

Abstract

The global economic and financial crisis that started in 2008 is strictly connected with national and European tax policies, concerning both the existence of specific elements of the tax systems that influenced the build-up of the crisis and the role played by tax policies implemented by States in countering the crisis itself. This article provides, firstly, an analysis of national and European tax policy strategies introduced during the crisis, with a particular focus on Italian tax strategy. The Italian government introduced many tax measures but without implementing a real fiscal reform which seems one of the most important steps to overcome the crisis. Secondly, this article points out the necessity of a tax coordination at the EU level in order to increase fiscal integration among Member States.

SOMMARIO. 1. Introduzione. – 2. Gli interventi a livello nazionale: i principali trend. – 3. Gli interventi a livello comunitario. – 4. Conclusioni.

1. Introduzione. – La crisi economica e finanziaria che ha avuto inizio nel 2008 è fortemente correlata alle politiche fiscali introdotte a livello nazionale e comunitario. Tale correlazione attiene non soltanto all’esistenza di specifici aspetti dei sistemi fiscali che hanno favorito il determinarsi la crisi, ma anche e soprattutto all’importante ruolo di *contrasto* alla crisi economica e finanziaria ascrivibile alle strategie fiscali implementate dai singoli Stati¹.

Durante la crisi, infatti, gli Stati hanno apportato significative modifiche fiscali sia di carattere temporaneo per incentivare il tessuto economico, che di lungo periodo volte a definire interventi strutturali sui propri sistemi fiscali.

Emblematici della necessità di dover adottare anche una “strategia fiscale” per uscire dalla crisi appaiono almeno tre documenti comunitari.

* Il presente articolo costituisce una rielaborazione ed aggiornamento della relazione presentata nel corso della conferenza di apertura dell’EucoTax – Wintercourse “*Financial crisis and single market*”, tenutasi a Roma presso la Luiss Guido Carli il 7 aprile 2011.

¹ Commissione Europea, *Monitoring tax revenues and tax reforms in EU member States 2010. Tax policy after the crisis*, Working Paper 24, 2010.

In primo luogo, lo “*European Economic Recovery Plan for Growth and Jobs*”, presentato dalla Commissione Europea il 26 Novembre del 2008². In tale documento la Commissione promuove la leva fiscale quale incentivo per uscire dalla crisi, con l’obiettivo dichiarato di rilanciare la domanda, salvare posti di lavoro e contribuire a far rinascere la fiducia nell’economia europea. Il Piano ha proposto l’adozione di un pacchetto fiscale pari a 200 miliardi di euro, 170 dei quali implementati dai paesi membri e 30 dalla Commissione.

All’interno delle linee guida definite dalla Commissione, gli Stati hanno poi adottato varie misure fiscali che, seppur diverse le une dalle altre, ci consentono di rilevare due *trend* comuni. Il primo è che dopo il 2009 gli incentivi fiscali introdotti dagli Stati per supportare l’attività economica sono andati via via scemando a causa del progressivo e insostenibile deterioramento delle finanze pubbliche dei singoli Stati³. Il secondo riguarda la riduzione delle entrate relative alle imposte dirette, causata dall’introduzione di misure fiscali volte ad incentivare il lavoro riducendo l’imposizione sui redditi delle persone fisiche, nonché dalla scelta fatta da molti Stati di ridurre l’imposta sui redditi delle società. La necessità di mantenere invariato il gettito ha però determinato l’aumento delle imposte indirette, in particolare dell’IVA e delle accise⁴.

In secondo luogo, il Report di Mario Monti “*A new strategy for the single market*”⁵ in cui, nel tentativo di delineare le linee guida per rilanciare il mercato unico, la dimensione fiscale viene considerata elemento imprescindibile per generare consenso su un mercato unico più forte. In particolare, le iniziative che devono essere implementate secondo Monti devono essere volte allo sviluppo del “coordinamento fiscale” tra gli Stati pur nel rispetto della sovranità nazionale. A tal fine, viene invocata, da una parte, la necessità di ridurre la frammentazione dei sistemi fiscali europei, causa di elevati costi di *compliance* per imprese e cittadini. Dall’altra parte, si ritiene indispensabile ridurre gli attriti tra mercato unico e concorrenza fiscale degli Stati, minimizzando la concorrenza fiscale dannosa e la propensione degli Stati a tassare le basi imponibili meno mobili quali il reddito di lavoro dipendente. Secondo Monti, infine, le aree in cui il coordinamento fiscale porterebbe particolari benefici sono l’imposta sulle società, attraverso la definizione di una base imponibile comune, l’IVA e la tassazione ambientale.

In terzo ed ultimo luogo, la Comunicazione della Commissione Europea “*Towards a Single Market Act For a highly competitive social market economy 50 proposals for improving our work, business*”

² Commissione Europea, *A European Economic Recovery Plan*, COM (2008)800, 2008.

³ Basti pensare che secondo le stime della Commissione Europea il debito pubblico all’interno dell’UE andrà a stagliarsi nel 2011 all’83.8%, contro il 58.8%, v. Commissione Europea, *Monitoring tax revenues and tax reforms in EU member States 2010. Tax policy after the crisis*, Working Paper 24, 2010.

⁴ Commissione Europea, *Monitoring tax revenues and tax reforms in EU member States 2010. Tax policy after the crisis*, Working Paper 24, 2010.

⁵ M. Monti, *A new strategy for the single market*, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 2010.

*and exchanges with one another*⁶. Tale documento, privo di soluzione di continuità rispetto al Report di Monti, parte dall'assunto che il Mercato Unico sia uno degli strumenti da potenziare per uscire dalla crisi e che, a tal fine, all'interno dello stesso deve essere creato un contesto fiscale favorevole agli operatori economici. In particolare, vi si legge l'intenzione della Commissione di adottare iniziative volte al miglioramento del coordinamento delle politiche fiscali nazionali, riassumibili in una proposta di direttiva destinata a stabilire una base imponibile consolidata comune dell'imposta sulle società (CCCTB), nell'implementazione di una nuova strategia in tema di IVA sulla base del Libro Verde pubblicato nel 2010⁷ e in una proposta di revisione della direttiva sulla fiscalità dell'energia⁸.

La proposta di direttiva della CCCTB, come vedremo nel prosieguo, è peraltro stata pubblicata il 16 Marzo 2011⁹.

Dall'analisi dei citati documenti, è dunque evincibile la chiara volontà delle istituzioni comunitarie di contrastare la crisi ed uscire dalla stessa attraverso "strategie fiscali" che guardino non soltanto ai singoli stati membri ma anche al "coordinamento" delle politiche fiscali degli stessi, secondo una logica che ha raccolto persino il consenso di Mervyn King, governatore della *Bank of England*, secondo cui l'Unione Monetaria per funzionare necessita di una unione fiscale europea¹⁰.

A livello fiscale risulta quindi configurabile nel prossimo futuro uno scenario caratterizzato da un "doppio approccio": uno sovranazionale, favorito per il rilancio del Mercato Unico europeo, ed uno nazionale. Tra i due approcci non possono peraltro escludersi sovrapposizioni: un esempio è quello della Germania¹¹, della Danimarca, della Francia e dell' Ungheria che, come vedremo, hanno introdotto all'interno dei propri sistemi fiscali una tassa sulle banche, la cui introduzione è in discussione anche a livello comunitario.

Il governo italiano, con un lieve ritardo rispetto agli altri Stati, si è mosso nella direzione di delineare una ampia manovra, modulata su più anni, avente l'obiettivo di raggiungere il

⁶ Commissione Europea, *Towards a Single Market Act For a highly competitive social market economy 50 proposals for improving our work, business and exchanges with one another*, COM (2010)608, 2010.

⁷ Commissione Europea, *Green Paper on the Future of VAT*, COM(2010)695, 2010.

⁸ Si tratta, in particolare, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 che, secondo la Commissione non rispecchia sufficientemente gli indirizzi dell'UE in materia di lotta contro i cambiamenti climatici e l'utilizzo più efficace dell'energia; v. Commissione Europea, *Towards a Single Market Act For a highly competitive social market economy 50 proposals for improving our work, business and exchanges with one another*, COM (2010)608, 2010. La Commissione Europea ha pubblicato il 13 Aprile 2011 una proposta di modifica della direttiva sulla fiscalità dell'energia, si veda Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/CE restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*, COM (2011) 169/3, 2011.

⁹ Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*, COM (2011) 121/4.

¹⁰ Bank of England, *Quarterly Inflation report*, 2010. *Contra* F. Caselli, *Solo l'unione fiscale può salvare l'Europa*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2011, secondo l'autore "varrebbe anche la pena esaminare con più attenzione la proposizione secondo cui la crisi dimostra che l'unione monetaria non può funzionare senza unione fiscale. Probabilmente è vero ma le ragioni addotte sono, come sempre con le proposte di nuove istituzioni europee, altamente fuorvianti. Si dice che un ministro delle Finanze europeo è necessario per forzare comportamenti fiscali più responsabili nei Paesi membri. Non si spiega però perché tale ministro delle Finanze dovrebbe avere successo là dove il patto di stabilità ha fallito, o perché dovrebbe essere più intransigente della Bce nel rifiutare di dare soccorso ai Paesi insolventi".

¹¹ B. Romano, *La Germania stringe per la nuova tassa sulle attività bancarie*, in *Il Sole 24 ore*, 4 Marzo 2011.

pareggio di bilancio nel 2014. Tale manovra si è tradotta nel d.l. 98 del 6 luglio 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n. 111 recante *disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*.

L'insufficienza di tale intervento ha costretto il governo a dare vita a delle ulteriori previsioni normative aventi carattere di urgenza che hanno trovato la loro sintesi nel d.l. del 13 agosto 2011, n. 138 (cd. manovra integrativa), che è attualmente in sede di conversione. Nella versione originaria la manovra integrativa si basava su un aumento del gettito fiscale per il biennio 2012-2013 di circa 25 miliardi; con il maxiemendamento approvato dal Senato il contributo delle misure fiscali è salito a 36 miliardi¹².

Tali riforme sembrano, come vedremo, almeno parzialmente in linea con le scelte fiscali adottate dagli altri Stati per contrastare la crisi economica e finanziaria, e sono sicuramente il primo segnale di presa di coscienza da parte dell'Italia della necessità di una nuova strategia fiscale quale elemento imprescindibile per il superamento della crisi.

D'altra parte però non può essere sottaciuto che il governo italiano piuttosto che dar vita ad una riforma strutturale e complessiva del sistema fiscale, di cui si sentiva e si sente la necessità, ha preferito procedere all'introduzione di specifiche norme che generano entrate aumentando la pressione fiscale, utili magari a fornire delle risposte immediate alla difficile situazione economica in cui imperversa l'Italia, ma che creano asistematicità e che soprattutto sono ben lontane dal fornire quella spinta alla crescita economica tanto auspicata.

2. *Gli interventi a livello nazionale: i principali trend.* – Tanto premesso e venendo alla strategia fiscale adottata dagli Stati durante la crisi, una indagine di tipo comparatistico consente di delineare diversi *trend*.

Un primo *trend* attiene allo **spostamento della tassazione dalle imposte dirette a quelle indirette**, attraverso soprattutto l'incremento delle accise e delle aliquote IVA¹³. Il motivo principale è costituito dalla circostanza che le imposte sui consumi risultano maggiormente efficienti, poiché i consumi costituiscono una base più ampia e più stabile rispetto agli utili e ai redditi. Nella prima bozza del d.l. n. 98/2011 si auspicava il graduale spostamento del

¹² D. Pesole, *Dalle entrate il 65% della manovra*, in Il Sole 24 Ore, 8 Settembre 2011; D. Pesole, *Conti al sicuro ora, ma resta l'incognita della crescita debole*, in Il Sole 24 Ore, 8 Settembre 2011, il quale evidenzia: "per certi versi, essendo figlia dell'emergenza, era anche in qualche modo già scritto che la correzione avvenisse per buona parte sul fronte delle entrate. Tagliare le spese è operazione politicamente più costosa e complessa, soprattutto quando chi deve condurla in porto parla linguaggi diversi in casa propria".

¹³ In particolare, l'aumento delle aliquote IVA è così riassumibile: EE: 18 -> 20; EL: 19 -> 23; ES: 16 -> 18; IE: 20 -> 21; LV: 18 -> 21; LT: 18 -> 21; HU: 20 -> 25; ES: 16 -> 18; FI: 22 -> 23; EL: 19 -> 23; UK: 17.5 -> 20; RO: 19 -> 24 (proposto); v. Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010. Una peculiarità che ci permette di evidenziare la variabilità delle misure fiscali adottate dagli Stati tra il breve ed il lungo periodo è rappresentata dall'Inghilterra. In tale Stato, come misura fiscale temporanea valevole fino al 31 dicembre 2009, l'IVA è stata ridotta del 2% passando dall'aliquota ordinaria del 17.5% al 15%. Dal 2011 però l'aliquota ordinaria, tornata in vigore per il 2010, è stata aumentata al 20%; v. HM Revenue & Customs, *Vat - Change of the Standard Rate to 20 per cent: A Detailed Guide for VAT-Registered Business*, December 2010.

prelievo dall'imposizione diretta a quella indiretta. L'opzione più accreditata per porre in essere tale obiettivo sembrava essere l'aumento di un punto percentuale sia dell'aliquota IVA agevolata del 10% che di quella ordinaria del 20%¹⁴. Il governo italiano, dopo varie incertezze, ha previsto l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria con il maxiemendamento della manovra integrativa. In particolare, è stato disposto l'aumento di un punto percentuale dell'imposta ordinaria che dal 20% passa al 21%, trend evincibile anche negli altri Stati dell'Unione Europea¹⁵. Tale modifica si applicherà alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 138/2011¹⁶.

Tale aumento, però, non sarà destinato al finanziamento della riduzione dell'Irpef – come il governo aveva in mente di fare inizialmente posticipando l'incremento dell'IVA al momento della introduzione della riforma fiscale volta a ridurre le aliquote Irpef – ma al miglioramento dei saldi del bilancio pubblico fino al pareggio di bilancio¹⁷.

Un secondo *trend* attiene agli **interventi operati sulle imposte personali, anche mediante la previsione di agevolazioni a favore delle famiglie, delle imprese e per il lavoro**¹⁸, e si ricollega alla constatazione che il finanziamento dello stato sociale deve **basarsi meno sulla tassazione dei redditi da lavoro dipendente e di impresa** e più su quella dei redditi da capitale¹⁹.

Quanto agli **interventi sulla tassazione delle persone fisiche in generale**, ad esempio in Germania è stata prevista una riduzione dell'aliquota Irpef più bassa (dal 15% al 14%), nonché un aumento della *no tax area*. In Spagna, invece, con “*Il plan para el estímulo de la economía y el empleo*” sono stati previsti sgravi fiscali per le famiglie e le imprese per un totale di 16,5 miliardi di euro. Più nello specifico, è stata ad esempio disposta l'abolizione dell'imposta sul patrimonio delle persone fisiche²⁰. Anche la Francia ha ridotto l'impatto dell'imposta patrimoniale esonerando circa 300.000 contribuenti dal pagamento della stessa. Infatti, la soglia di applicazione dell'imposta è passata da 800.000 euro a 1,3 milioni. A

¹⁴ D. Pesole, *Rincarò IVA rimandato al 2013-2014*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 giugno 2011.

¹⁵ V. nota 12 e R. Rizzardi, *L'Italia resta in linea con l'Europa*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 Settembre 2011.

¹⁶ R. Rizzardi, *Il momento dell'operazione determinerà il prelievo*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 Settembre 2011. Al momento della stesura di tale articolo il ddl di conversione, dopo aver ottenuto l'approvazione del Senato, è all'esame della Camera dei Deputati.

¹⁷ D. Pesole, *La correzione sale a 59 miliardi*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 Settembre 2011; M. Mobili, M. Rogari, *La manovra riparte dall'aumento dell'IVA*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 Settembre 2011; R. Rizzardi, *Ora occorre ridurre l'imponibile evaso*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 Settembre 2011. Inizialmente il governo, probabilmente a causa delle forti proteste delle parti sociali, aveva previsto un aumento dell'IVA solo “opzionale” escludendo altresì un intervento immediato. Infatti, nella bozza di legge delega si parlava genericamente di una “revisione graduale delle attuali aliquote” IVA, ufficialmente per tenere conto degli effetti inflazionistici generati dall'aumento di tale imposta. Con riferimento alle proteste delle parti sociali, si evidenzia una analisi condotta dal Centro Studi della Confindustria sulla possibile manovra fiscale secondo la quale un taglio all'Irpef e un aumento dell'Iva non è consigliabile in quanto avrebbero effetti depressivi sui consumi e recessivi sul PIL, cfr. Ufficio Studi Confindustria, *Nota sugli effetti della possibile manovra fiscale “da Irpef a IVA”*, consultabile su <http://www.confcommercio.it/home/Centro-stu/index.htm>.

¹⁸ Doc. Servizio del Bilancio del Senato – *Il piano europeo per fronteggiare la crisi economica. Le misure di politica fiscale adottate dai principali paesi dell'Unione*, G27, *Contro la crisi l'Italia investe su famiglie e Pmi*, FiscoOggi, 2009; T. Hemmelgarn & G. Nicordeme, *The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy*, Working Paper 20, European Union, 2010.

¹⁹ European Commission, *Green Paper on the Future of VAT*, COM(2010)695, 2010; M. Monti, *A new strategy for the single market*, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 2010.

²⁰ Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

partire dal primo gennaio 2012, inoltre, ci saranno due nuove aliquote: 0,25% per i patrimoni tra 1,3 milioni e 3 milioni di euro e 0,50% oltre i 3 milioni di euro che andranno a sostituire le attuali aliquote comprese tra lo 0,55% e l'1,8%²¹.

In Italia, invece, il dibattito è esattamente inverso essendo in discussione l'estensione dell'imposta patrimoniale²². La scelta del governo italiano è, almeno per il momento, ricaduta sull'aumento della tassazione sulle rendite finanziarie dal 12,50% al 20%, esclusi i titoli di Stato per i quali l'aliquota rimane al 12,50%²³.

E' stato altresì previsto l'incremento del bollo sul dossier titoli. In particolare, per le comunicazioni periodiche relative ai depositi di titoli inviati dagli intermediari finanziari ai propri clienti si realizza un aumento dell'imposta di bollo, articolato nel tempo e graduato in funzione del valore complessivo nominale o di rimborso dei titoli detenuti presso ciascun intermediario finanziario.

L'aumento del tributo è previsto per le comunicazioni relative ai depositi di titoli il cui valore complessivo nominale o di rimborso sia pari o superiore all'importo di 50.000 euro²⁴ (si va dai 34,20 euro se il valore dei titoli è inferiore ai 50.000 euro fino a 680,00 euro in caso di titoli dal valore superiore ai 500.000 euro. Dal 2013 è previsto un aumento massimo fino a 1.100 euro). Tale aumento sembra avere sostanzialmente l'effetto di una imposta patrimoniale e si aggiunge ad un'altra imposta presente in Italia che già colpisce il patrimonio immobiliare: l'ICI. In conclusione, l'incremento dell'aliquota sulla tassazione delle rendite finanziarie, unitamente all'incremento del bollo sui depositi e l'esistenza di una imposta patrimoniale per gli immobili diversi dalla prima casa rende del tutto inutile discutere dell'introduzione di una imposta patrimoniale.

A ciò si è accompagnato sovente un **incremento della tassazione sui redditi più elevati**. Ad esempio, in Grecia è stata introdotta una extra tassazione sui redditi delle persone fisiche superiori ai 60.000 euro²⁵ ed è stata altresì accentuata la tassazione sulle proprietà immobiliari. Infatti, la *flat rate* dell'1% prevista è stata sostituita da un'imposizione progressiva: sulle proprietà aventi valore superiore ai 5 milioni di euro si applica una imposta pari al 2% (anche sulle proprietà della Chiesa che non siano utilizzate per scopi caritatevoli, religiosi o educativi). Anche in Irlanda è stata prevista una extra imposta sulle

²¹ C. Scardino, *Francia: in arrivo dal 2012 la riforma della patrimoniale*, in *Fisco Oggi*, 25 Maggio 2011.

²² F. Forquet, *Un piano in cinque punti per la crescita*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 Settembre 2011, in cui si riporta l'idea di Assonime di introdurre il Contributo per la trasparenza e la crescita (Cte), un prelievo dell'1 per mille sui patrimoni per ridurre la tassazione sulle imprese.

²³ D. Pesole, *Nella delega il concordato preventivo*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 Luglio 2011; M. Cellino, *BoT e Fondi alla prova della riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 Luglio 2011.

²⁴ M. Cellino, *Il bollo sul dossier titoli aumenta fino a 380 euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 Luglio 2011; L. Serafini, *Deposito titoli, bollo graduale*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 Luglio 2011; M. Piazza, *Rebus maxibollo sui rendiconti del deposito titoli*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 Agosto 2011; cfr. C.M. del 4 Agosto 2011 n. 40.

²⁵ Tale imposizione aumenta gradualmente da 1.000 euro per i redditi tra i 60.001 euro e gli 80.000 euro fino ai 25.000 euro per redditi superiori ai 900.000 euro; v. Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

persone fisiche aventi redditi superiori ai 100.000 euro, ed è in previsione l'applicazione di un'imposta di 200.000 euro per i cittadini domiciliati nel paese che hanno proprietà per un valore superiore a 5 milioni di euro, un reddito imponibile superiore a un milione di euro e pagano imposte sui redditi in Irlanda per un ammontare inferiore a 200.000 euro²⁶. In Italia è in fase di introduzione il cd. contributo di solidarietà a carico dei contribuenti il cui reddito complessivo ai fini IRPEF sia superiore a 300.000 euro annui. Tale contributo, temporalmente circoscritto al periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013, è pari al 3 per cento della quota eccedente i 300.000 euro e andrà a colpire circa 34.000 contribuenti²⁷.

Sempre con riferimento all'Italia, va evidenziato che le misure adottate, prima delle riforme oggi in discussione, si erano **concentrate prevalentemente sul taglio della spesa pubblica**. E' interessante però evidenziare che alcune misure seppure apparentemente non fiscali, come il taglio degli stipendi nel settore pubblico per la parte eccedente un determinato ammontare, equivalgono di fatto ad un innalzamento dell'aliquota sui redditi stessi.

Inoltre, una delle questioni attualmente più rilevanti concerne le 476 agevolazioni presenti nell'ordinamento italiano che comportano una erosione di gettito pari a 161 miliardi. Da diversi mesi ormai è in esame l'intervento di razionalizzazione di tali agevolazioni al fine di finanziare la rimodulazione dell'**Irpef** che nella legge delega sulla riforma fiscale viene strutturato con **tre sole aliquote**, rispettivamente del 20%, del 30% e del 40%²⁸. Il testo della manovra integrativa, come approvato in Senato, ha previsto la riduzione immediata delle agevolazioni fiscali per un valore di 4 miliardi nel 2012 e 12 miliardi nel 2013, a meno che entro il 31 settembre 2012 non siano adottati dei provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto la eliminazione o la riduzione dei regimi di esenzione, per un valore pari a 4 miliardi nel 2013 e a 20 miliardi nel 2014²⁹.

Quanto alla **minore tassazione dei redditi da lavoro dipendente**, essa si ricollega anche e soprattutto all'incentivo alla produttività del lavoro, che costituisce una delle risposte fondamentali all'elevato costo del lavoro che si registra negli Stati UE rispetto ai *competitor*. A tal proposito, in prospettiva futura, si potrebbe introdurre una **fiscalità di vantaggio**

²⁶ C. Bussi, *Nei budget del rigore il fisco gioca in difesa*, in Il Sole 24 Ore, 14 Giugno 2010.

²⁷ N. Cottone, *Contributo di solidarietà del 3% per i redditi oltre 300mila euro*, in Il Sole 24 Ore, 6 Settembre 2011; G. Trovati, *Contributo per 34.000 "paperoni"*, in Il Sole 24 Ore, 7 Settembre 2011.

²⁸ D. Pesole, *Nella delega il concordato preventivo*, cit.. Obiettivo della riforma di prossima introduzione è altresì di modificare le imposte presenti in Italia riducendole a 5: l'Irpef, l'IRPEF, l'IVA, l'Irap e l'imposta sui servizi che ingloberà l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, l'imposta di bollo, la tassa sulle concessioni governative, la tassa sui contratti di borsa, l'imposta sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti.

²⁹ D. Pesole, *Dalle entrate il 65% della manovra*, cit.

per la parte variabile della retribuzione³⁰. Ciò potrebbe avvenire modificando il concetto di retribuzione, trasformandolo in un modello di partecipazione del lavoratore all'impresa, prevedendo componenti flessibili incentivanti, partecipazioni azionarie e schemi di solidarietà aziendale. In Italia è attualmente prevista l'applicazione alle componenti variabili della retribuzione di un'imposta sostitutiva del 10%, entro il limite di 6.000 euro ed entro la soglia massima di reddito di 40.000 euro, previa stipula di accordi quadro territoriali³¹. Sarebbe auspicabile l'assenza di ogni limite di reddito, specificando eventualmente una quota di retribuzione variabile da agevolare, magari espressa in termini percentuali sulla retribuzione complessiva percepita.

Infine, quanto alla **minore tassazione dei redditi di impresa**, si rileva anche qui un *trend* generalizzato in tal senso³².

A tal proposito, va *in primis* evidenziato l'approccio assunto dalla Commissione Europea con riferimento agli **aiuti di Stato**. Infatti, nel contesto della crisi finanziaria ed economica, la Commissione ha adottato delle misure temporanee volte a fornire agli Stati membri strumenti di intervento ulteriori rispetto a quelli normalmente ammessi in base alla disciplina degli aiuti di Stato sia per sostenere le banche sia per agevolare l'accesso delle imprese ai finanziamenti.

Volendo addurre qualche esempio concernente i singoli Stati, in Spagna l'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società è stata ridotta al 30% e per le piccole e medie imprese aventi un numero di lavoratori inferiore a 25 è stata prevista un'aliquota del 20% fino al 2011. In Francia, invece, è stata disposta la riduzione della *taxe professionnelle* per i nuovi investimenti³³. La nuova legge finanziaria inglese, presentata il 23 Marzo 2011, ha previsto la progressiva riduzione dell'imposta sulla società. Infatti, la stessa è stata ridotta di due punti percentuali giungendo al 26%, e sarà poi progressivamente ridotta di un punto percentuale ogni anno fino a raggiungere nel 2014 il 23%³⁴. Sempre in Inghilterra, al fine di rendere il sistema fiscale maggiormente competitivo, è stata modificata la normativa CFC. In particolare, è stato introdotto un regime speciale per le società finanziarie che prevede una parziale esenzione della tassazione sui profitti derivanti dalle società estere, che sono assoggettati ad imposizione con un'aliquota ridotta di un quarto rispetto a quella ordinaria. E' importante evidenziare questa scelta del governo inglese, in quanto sembrerebbe che

³⁰ Fondazione REI – CERADI Luiss Guido Carli, *Riforma fiscale e redditi di lavoro dipendente: per una fiscalità volta verso il nuovo millennio*, Dicembre 2010.

³¹ Si veda l'articolo *Detassazione. Si moltiplicano le intese territoriali*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 marzo 2011.

³² In particolare, misure fiscali volte a ridurre l'imposta sul reddito delle società sono state introdotte tra il 2009 ed il 2010 nei seguenti Stati: AT, BE, CY, CZ, DE, ES, LU, NL, PL, PT,RO, SK, UK, v. Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

³³ Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

³⁴ N. Degli Innocenti, *La nuova finanziaria inglese tassa le aziende al 23% (il livello più basso del G7)*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 Maggio 2011.

l'Inghilterra, nel tentativo di ritrovare una maggiore competitività, sia disposta ad essere più "tollerante" nei confronti di società localizzate in paradisi fiscali.

E' infine notizia recente che, al fine di ridurre la complessità del proprio sistema fiscale, negli Stati Uniti è in discussione la riduzione dell'aliquota massima per le società e per le persone fisiche al 25%³⁵.

Con riferimento all'Italia, il **livello di tassazione delle società** rimane molto alto dovendosi considerare non solo l'Ires ma anche l'Irap avente una base imponibile molto ampia e la cui aliquota è aumentata in molte regioni italiane. Ma ciò non basta. Infatti, la pressione tributaria "reale" sulle imprese non è data dalla mera sommatoria delle aliquote Ires (27.5%) e Irap (4.25%) ma anche dalla pressione contributiva, sì da arrivare ad una pressione fiscale sulle imprese pari al 48.8%³⁶. **La reale pressione fiscale sulle imprese italiane è diventata insostenibile** e, per tale motivo, nel disegno di legge delega presentato dal Governo sembra evincibile la volontà di **abolire gradualmente l'Irap** dal 2014, "con prioritaria esclusione della base imponibile del costo del lavoro"³⁷. Tale previsione crea scetticismo tra gli operatori e le parti sociali in quanto sembra aver soltanto posposto e non ancora risolto un problema fortemente avvertito in Italia³⁸.

Il governo italiano, per il momento, si è occupato solo di modificare il regime di tassazione **per i piccoli imprenditori e i professionisti** che avviano una nuova attività nel 2012 o l'hanno già avviata dal 1° gennaio 2008. Per tali soggetti è stata prevista una tassazione forfettaria al 5% che varrà per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi. Per i giovani, invece, il periodo di utilizzo di tale regime può essere maggiore ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età. Il nuovo regime dei minimi ha dei requisiti di accesso più stringenti rispetto a quello precedente. Coloro che non dovessero rientrarvi godranno di un regime semplificato "residuale" che prevede l'esclusione dall'Irap e alcune facilitazioni ma non la riduzione dell'aliquota Irpef³⁹. Insomma, il regime dei minimi è ormai in vigore solo per pochi contribuenti⁴⁰.

Un'altra misura introdotta nei vari Stati per supportare le società è stata l'introduzione di norme volte a **favorire il recupero delle perdite** incorse negli anni della crisi finanziaria.

³⁵ La proposta è del presidente dell'House Ways and Means Committee Dave Camp, v. *Ravvedimento più pesante in Germania*, in Il Sole 24 Ore, 18 Marzo 2011.

³⁶ Si veda lo studio del CNA Abruzzo presentato da C. Carpentieri, *Abruzzo e le tasse: un freno allo sviluppo ed imprese*, consultabile su <http://www.cna.it/DIPARTIMENTI-E-UFFICI/Politiche-fiscali/News/Eventi-Forum-I-Abruzzo-e-le-tasse-un-freno-allo-sviluppo-delle-imprese>; M. Bellinazzo, *In Abruzzo L'Irap più pesante*, in Il Sole 24 Ore, 17 Giugno 2011.

³⁷ D. Pesole, *Nella delega il concordato preventivo*, cit..

³⁸ E. De Mita, *Una riforma "a futura memoria"*, in Il Sole 24 Ore, 1 Luglio 2011; A. Sacrestano, *Abolizione Irap, missione fallita da oltre un decennio*, in Il Sole 24 Ore, 2 Luglio 2011; L. Cordero di Montezemolo, *"La manovra è un assegno post-datato"*, in Il Sole 24 Ore, 3 Luglio 2011.

³⁹ G. Ferranti, *Minimi: tasse al 5% per le nuove attività*, in Il Sole 24 Ore, 1 Agosto 2011.

⁴⁰ L. De Stefani, M. Meazza, *Rivoluzione per i contribuenti minimi: tasse al 5% ma solo per pochi. Per gli altri arrivano gli studi di settore*, in Il Sole 24 Ore, 23 Luglio 2011.

In particolare, diversi Stati hanno aumentato sia il periodo di riporto in avanti delle perdite (*carry-forward*) che quello di riporto indietro (*carry-back*). In Olanda, ad esempio, le società sono state autorizzate a riportare indietro le perdite fiscali generate nei due periodi d'imposta particolarmente colpiti dalla crisi: il 2009 e il 2010⁴¹. L'Italia rappresentava ancora una volta un'eccezione in negativo in quanto non è consentito il *carry-back* delle perdite e le stesse potevano essere riportate in avanti solo nei cinque esercizi successivi. Tale lasso temporale è uno dei più brevi all'interno dell'Unione Europea, basti pensare che in Belgio, Francia, Germania e Inghilterra non è previsto alcun limite temporale al riporto in avanti delle perdite fiscali⁴².

La situazione è però cambiata in quanto il governo italiano ha **eliminato** per i soggetti Ires **il limite quinquennale previsto**. Tale eliminazione, da accogliere positivamente è, però, accompagnata da una limitazione alla deduzione delle perdite. Infatti, le perdite potranno essere compensate in misura non superiore, per ogni esercizio, all'80% del reddito dichiarato. Tale limite non riguarderà le perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta delle società. L'introduzione di tale limite alla deduzione è ascrivibile ad esigenze di cassa⁴³. Secondo i primi commentatori della previsione, però, il 20% rimanente non sarà perso ma potrà comunque essere utilizzato a riduzione dei redditi imponibili maturati dalla società nei periodi d'imposta successivi⁴⁴.

Inoltre, a supporto delle imprese, nel 2009 era stata riconosciuta un'agevolazione fiscale per i **processi di ricapitalizzazione** mediante aumenti di capitali effettuati dai soci persone fisiche⁴⁵. L'incentivo, in particolare, consisteva in una deduzione pari al 3% dell'aumento di capitale per 5 anni e per un massimo di 500.000 euro di ricapitalizzazione. Tale incentivo temporaneo non è però stato confermato dal legislatore e oggi le società che incrementano il patrimonio non beneficiano di alcun risparmio d'imposta, né della possibilità di ridurre gli interessi passivi in quanto dal 2008 la deduzione degli **interessi passivi** è legata esclusivamente al risultato economico lordo⁴⁶.

Anche rispetto a tale tema la situazione italiana sembra destinata a cambiare. Infatti, l'art. 7 della bozza di delega per la riforma fiscale e assistenziale prospetta l'introduzione di un **incentivo alla capitalizzazione delle imprese**. In particolare, si legge nell'articolo 7 la

⁴¹ Commissione Europea, *Monitoring tax revenues and tax reforms in EU member States 2010. Tax policy after the crisis*, Working Paper 24, 2010 e F. Cavalli, S. Schiavello, *In Italia aziende penalizzate: passive recuperabile in 5 anni*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 Maggio 2011.

⁴² F. Cavalli, S. Schiavello, *In Italia aziende penalizzate: passive recuperabile in 5 anni*, cit.

⁴³ L. Gaiani, *Perdite a deduzione ridotta*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 Luglio 2011; F. Cavalli, *Per le perdite riporto senza limiti temporali*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 Luglio 2011, secondo l'autore, che guarda con favore la rimozione del limite temporale per il riporto delle perdite in avanti, "la scelta di non consentire più il totale assorbimento delle perdite fiscali dall'imponibile fiscale annuo comporta una penalizzazione finanziaria per le aziende ma persegue un obiettivo di gettito che probabilmente, nell'attuale contesto economico, non poteva essere sacrificato".

⁴⁴ G. Odetto, *Perdite fiscali riportabili all'80% senza limiti di tempo*, in *Eutekene.info*, 4 Luglio 2011; G. Ferranti, *La disciplina del riporto delle perdite si adegna alla crisi economica*, in *Corr. Trib.*, 31, 2011.

⁴⁵ Art. 6, c. 3-ter del D.L. 78/2009.

⁴⁶ L. Gaiani, *Il fisco non concede lo sconto per la svolta*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 Febbraio 2011.

volontà di introdurre un “aiuto alla crescita economica” (ACE), che consenta la deduzione dal reddito d’impresa del rendimento del capitale investito, valutato tramite l’applicazione di un rendimento nozionale. Secondo i primi commentatori, tale norma, che ovviamente necessita di chiarimenti sulle sue modalità applicative, costituirebbe il ritorno della Dual income tax (Dit)⁴⁷.

Al di là della volontà - ancora allo stato embrionale - di ridurre l’Irap e delle ulteriori misure fiscali fin qui evidenziate, il governo italiano vorrebbe altresì adottare un’originale soluzione per attrarre investimenti esteri in Italia importando nel territorio italiano il **regime fiscale più favorevole all’interno dell’Unione Europea**. Si tratta del cosiddetto “regime fiscale di attrazione europea”, sulla base del quale imprenditori ed imprese residenti in un altro Stato dell’Unione Europea che decidono di intraprendere in Italia una nuova attività economica possono scegliere di adottare, per un periodo massimo di tre anni, qualunque regime fiscale vigente in uno degli Stati membri dell’Unione europea⁴⁸.

Ulteriore intervento “di sistema” che emerge dall’analisi comparatistica è l’**accentuazione della tassazione dei premi erogati sotto forma di bonus e stock options**, che si basa sulle decisioni assunte in sede di G20 volte ad eliminare gli effetti distorsivi prodotti sul sistema finanziario e sull’economia mondiale proprio da tali tipi di premi. In particolare, l’Italia ha introdotto un’aliquota addizionale del 10% sugli emolumenti variabili, corrisposti sotto forma di bonus e *stock options*, ai dirigenti e ai collaboratori impiegati nel settore finanziario, per la parte degli stessi che eccede il triplo della parte fissa della retribuzione⁴⁹. Un recente intervento normativo (art. 23, comma 50-bis, d.l. n. 98/2011) ha aumentato la quota di compensi variabili su cui applicare l’addizionale del 10%, prevedendo che l’addizionale si applichi, per i compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione 111/2011), sull’ammontare della retribuzione variabile che eccede l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione⁵⁰.

Anche la Francia ha previsto una tassa pari al 50% sui bonus pagati dagli istituti finanziari per la parte che eccede i 27.500 euro; così l’Inghilterra, che ha previsto una tassa pari al 50% sui bonus pagati dalle banche per la parte che eccede le 25.000 sterline⁵¹. Anche in

⁴⁷ M. Mobili, A. Sacrestano, *Meno fisco sul capitale d’impresa*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 Luglio 2011.

⁴⁸ Art. 41 del d.l. n. 78, 31 Maggio 2010. Il 6 aprile 2011 è stato pubblicato, sul sito del Mef, la bozza del decreto del ministero dell’Economia e delle Finanze recante “ Disposizioni di attuazione dell’art.41 del decreto legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n.22, in materia di regime fiscale di attrazione europea”, bozza aperta a commenti e proposte di cambiamento. Il regime non è ancora stato implementato ma secondo autorevole dottrina “è difficile difendere la compatibilità di una disposizione così ampia con il divieto comunitario degli aiuti di Stato e, in particolare, con il divieto di concorrenza fiscale dannosa” cfr. G. Maisto, *Per il tax shopping il rischio aiuti di Stato*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 Aprile 2011.

⁴⁹ Art. 33 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78. L’Agenzia delle Entrate con C.M. n. 4/E del 15 febbraio 2011 sembrerebbe estendere l’applicazione dell’addizionale anche nei confronti dei manager delle holding che assumono e/o gestiscono partecipazioni in società industriali.

⁵⁰ C.M. n. 41/E del 5 Agosto 2011.

⁵¹ T. Hemmelgarn & G. Nicordeme, *The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy*, Working Paper 20, European Union, 2010.

Grecia è stato previsto un regime speciale di tassazione per i bonus pagati ai manager di banche e istituti finanziari con un'aliquota progressiva tra il 20% ed il 90%⁵².

Si tratta di misure che rispondono all'idea di fondo secondo cui il superamento della crisi debba essere finanziato dal settore che l'ha causata e alla quale può ascrivere anche l'ipotesi di una **maggiore tassazione delle stesse istituzioni finanziarie**. A tale riguardo, la Germania ha approvato un progetto di legge che introduce una nuova tassa sulle banche con l'obiettivo di creare un fondo di stabilizzazione finanziaria. Il pagamento di tale tassa deriverà dalla passività delle singole banche e dai derivati che hanno fuori bilancio. In particolare, le banche con passività fino a 10 miliardi pagheranno un'imposta dello 0.02%; l'aliquota salirà allo 0.03% quando le passività sono tra i 10 e i 100 miliardi di euro e a 0.04% quando il loro ammontare è superiore a quest'ultimo limite⁵³.

Anche l'Ungheria⁵⁴, la Danimarca e la Francia⁵⁵ hanno introdotto una tassa sulle istituzioni finanziarie.

Anche in Italia quella della tassazione delle banche è una tematica molto discussa e diverse sono state le forme di tassazione che si è pensato di introdurre. Infatti, si parlava con insistenza quale contenuto della manovra prima di una imposizione del 35% sulle attività di *trading* delle banche, poi di un'addizionale del 7% sul *trading* finanziario, infine di una tassa sulle transazioni finanziarie dello 0,15%. Nessuna di queste proposte è diventata realtà, mentre è stato disposto **l'aumento dell'aliquota dell'Irap** al 4,65% nei confronti delle banche e degli altri enti e società finanziari e al 5,90% nei confronti delle imprese di assicurazione⁵⁶.

Ulteriore intervento "di sistema" consiste nell'**introduzione di nuove forme di imposizione**. In Grecia, ad esempio, è stata introdotta una particolare imposta sui beni di lusso (elicotteri per uso privato e barche) ed è in pianificazione l'introduzione di una "green tax" sulle emissioni di CO₂. All'interno dei singoli Stati, le imposte ambientali sembrano quelle maggiormente "quotate" quali nuove forme di tassazione. In Germania si pensa all'introduzione di una tassa sul nucleare e di una sui voli aerei. La Danimarca ha previsto,

⁵² Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

⁵³ B. Romano, *La Germania stringe per la nuova tassa sulle attività bancarie*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 Marzo 2011.

⁵⁴ In Ungheria le istituzioni finanziarie pagano questa imposta sulla base del loro stato patrimoniale annuale ad un'aliquota dello 0.15% fino a 50 milioni di HUF e per limiti superiori ad un'aliquota dello 0.53%. E' inoltre prevista una tassa sulle attività bancarie pari al 30%. La tassa speciale sarà in vigore fino al primo gennaio 2013. D. Deák, *Global financial crisis and Hungarian crisis taxes*, conferenza di apertura dell' Eucotax - Wintercourse "Financial crisis and single market" tenutasi a Roma, il 7 Aprile 2011.

⁵⁵ In Francia la tassa sulle banche si pagherà sullo 0.25% del capitale minimo richiesto dalle norme regolatorie francesi. Le branch francesi delle banche europee ne sono esentate. D. Gutmann, *Taxation after the Crisis. A French Approach*, conferenza di apertura dell' Eucotax - Wintercourse "Financial crisis and single market" tenutasi a Roma, il 7 Aprile 2011.

⁵⁶ L. Serafini, *Per le banche italiane una tassa da 250 milioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 Luglio 2011; M. Cellino, *Fisco e credito: salta la stretta sul trading e Borsa*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 Luglio 2011; L. Serafini, *Credito e finanza, scampato pericolo*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 Luglio 2011; M. Mobili, *Trading bancario tassato al 35%*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 Giugno 2011; L. Ser., *Crisi e fisco: Piazza Affari rischia grosso*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 Giugno 2011; L. Serafini, *Con questa tassa fuga all'estero degli investitori*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 Giugno 2011; M. Piazza, A. Scagliarini, *L'aumento Irap colpisce le holding*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 Luglio 2011.

oltre ad un aggravamento dell'imposizione sulle forme energetiche, diverse nuove forme di imposizione ambientali⁵⁷. In tal senso si sono mosse anche l'Irlanda, la Grecia e l'Olanda⁵⁸. In Italia ci si è orientati verso un'imposta sui beni di lusso, avendo il Governo infatti introdotto un'addizionale annua della tassa automobilistica per le auto con potenza superiore ai 225 Kw⁵⁹, ma soprattutto è stato disposto l'**aumento dal 6,5% al 10,5% della cd. Robin Hood tax**, addizionale Ires per le imprese operanti nel settore petrolifero e in quello dell'energia elettrica. Tale aumento si applicherà nei tre esercizi finanziari successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010. Il legislatore ha altresì ampliato da una parte la platea delle imprese soggette a tale imposta, includendovi quelle operanti nel campo delle energie rinnovabili, e dall'altra la tipologia di attività energetiche cui si applica l'addizionale comprendendovi anche le attività di trasmissione e dispacciamento dell'energia elettrica, il trasporto del gas e le attività di distribuzione sia del gas che dell'energia elettrica⁶⁰.

Un ultimo *trend* rilevabile attiene infine al **potenziamento degli strumenti di accertamento e alla lotta all'evasione e all'elusione in genere**.

Il governo italiano si è particolarmente attivato in tale direzione, da un lato per focalizzare distintamente l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche), dall'altro per adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia⁶¹.

Quanto all'evasione su base nazionale, va soprattutto sottolineato l'intervento legislativo volto al potenziamento del cd. "redditometro", strumento di contrasto all'evasione del reddito delle persone fisiche, con cui l'Amministrazione finanziaria procede alla determinazione sintetica del reddito in base ad elementi e circostanze di fatto presuntivi di una capacità reddituale superiore a quella effettivamente dichiarata. Le modifiche apportate innovano profondamente l'istituto dell'accertamento sintetico adeguando la lista degli elementi indicativi di capacità contributiva messi a base della determinazione sintetica del reddito complessivo ai nuovi consumi e alle nuove abitudini economiche dei contribuenti⁶².

Il rischio è però che si giunga ad uno strumento del tutto avulso dalla realtà concreta che abbia come unico effetto quello di "bloccare" i consumi e dunque l'economia.

⁵⁷ In particolare, il governo Danese ha disposto una vera e propria riforma fiscale da implementarsi tra il 2009 ed il 2019. Obiettivo della riforma è ridurre gli scaglioni fiscali sul reddito delle persone fisiche (il più basso dal 42.4% al 41% ed il più alto dal 63% al 56.1%) e stimolare la creazione di posti di lavoro (l'effetto dovrebbe essere pari a 19.300 nuovi contratti di lavoro indipendente). La riforma viene ripagata attraverso l'aumento della tassazione sull'energia, sui trasporti, nuove forme di imposizione ambientale, l'aumento di accise sui beni connessi alla salute (tabacco, alcool, grassi, caramelle); v. Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

⁵⁸ Commissione Europea, *Monitoring tax revenues and tax reforms in EU member States 2010. Tax policy after the crisis*, Working Paper 24, 2010.

⁵⁹ M. Caprino, *Torna il superbollo per Suv e sportive da 170 cavalli in su*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 Giugno 2011.

⁶⁰ N. Barone, *Robin Hood tax più pesante ed estesa all'eolico*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 Agosto 2011.

⁶¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 Aprile 2009.

⁶² Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15 Febbraio 2011, che commenta le modifiche apportate al Redditometro dall'art. 22 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

Funzionale alla disciplina del redditometro è anche la stretta introdotta nei confronti delle società non operative o di comodo e sui beni assegnati ai soci o ai familiari a condizioni non di mercato, volta in senso lato a ricollegare i beni all'effettivo utilizzatore scongiurando l'intestazione fittizia dei beni, che sono utilizzati dai soci, alla società. In particolare, è stata prevista una maggiorazione dell'aliquota Ires del 10,5% per le cd. società di comodo, categoria nella quale la manovra integrativa riconduce anche le imprese in perdita sistemica per più di un triennio⁶³. Inoltre, i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento ai soci o ai familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato non sono ammessi in deduzione dal reddito imponibile e gli utilizzatori sono tassati sulla differenza tra il canone di mercato e il corrispettivo pagato per la concessione in godimento del bene. I dati relativi ai beni concessi in godimento devono essere altresì comunicati all'Agenzia delle Entrate, che sistematicamente dovrà procedere al controllo degli utilizzatori dei beni intestati alle società. Secondo le nuove disposizioni, si terrà conto, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito degli utilizzatori dei beni, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società⁶⁴.

Inoltre, sempre nell'ottica di contrasto all'evasione, il governo italiano ha introdotto nella manovra integrativa una disposizione sulla base della quale l'Agenzia delle entrate può procedere, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari, alla elaborazione di specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo basate sulle informazioni relative ai rapporti e alle operazioni intrattenute con gli operatori finanziari.

Quanto all'evasione fiscale internazionale, è stata data particolare attenzione al contrasto agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, valorizzando l'utilizzo della cooperazione internazionale⁶⁵.

Anche il governo greco sta pianificando vari interventi per combattere l'evasione e l'elusione fiscale, inclusa la riorganizzazione delle amministrazioni fiscali⁶⁶.

3. Gli interventi a livello comunitario. – Come premesso, agli interventi fiscali dei singoli Stati volti a contrastare la crisi si aggiungono quelli da implementare necessariamente o preferibilmente a livello comunitario o sovranazionale.

Limitandoci ai soli interventi a livello comunitario, il potenziamento del "coordinamento fiscale" all'interno dell'UE sembra essere la giusta risposta al depotenziamento del Mercato Unico accentuatosi con la crisi.

⁶³ L. Gaiani, Conto salato per le società in perdita, in *Il Sole 24 Ore*, 9 Settembre 2011.

⁶⁴ P. Ceppellini, R. Lugano, Il tentativo di «catturare» chi sfugge al redditometro, in *Il Sole 24 Ore*, 3 Settembre 2011.

⁶⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 20/E del 16 Aprile 2010.

⁶⁶ Commissione Europea, *Taxation trends In the European Union*, 2010.

Varie sono le linee di indirizzo a livello comunitario.

Innanzitutto, in risposta al “Rapporto Monti” e alla “Comunicazione della Commissione Europea 608 del 2010”, è stata appena pubblicata la **proposta di direttiva destinata a stabilire una base imponibile consolidata comune dell'imposta sulle società, cd. CCCTB**⁶⁷. Secondo tale documento la CCCTB costituirà un sistema opzionale di regole comuni per il calcolo della base imponibile delle società residenti nell'UE e per le stabili organizzazioni localizzate nell'UE delle società extra UE. L'armonizzazione prevista non interferisce con i principi contabili nazionali, ma dispone regole autonome e comuni per il calcolo della base imponibile delle società. L'approccio comune garantirebbe coerenza all'interno dei sistemi fiscali nazionali ma non ha l'intenzione di armonizzare l'aliquota dell'imposta sulle società. Per i gruppi vi sarebbe dunque un unico insieme di regole in campo fiscale e una sola amministrazione fiscale in tutta l'UE, riducendo i costi di *compliance*. Inoltre, la CCCTB prevede, in linea con le richieste comunitarie di rivedere i sistemi fiscali attraverso un approccio più equo e sostenibile, la deducibilità di tutti i costi relativi alla ricerca e allo sviluppo⁶⁸.

In realtà, nel contesto della crisi, la forza innovativa di tale proposta non incide solo “a valle”, in relazione cioè ai minori oneri fiscali per le imprese che essa determinerebbe e al conseguente incremento di competitività, ma anche “a monte”, cioè sulle *cause* della crisi, in quanto un'armonizzazione delle regole garantirebbe quella lettura “omogenea” dei dati fiscali delle società la cui mancata trasparenza ha fortemente contribuito alla crisi stessa.

Una seconda tematica, necessariamente comunitaria in quanto riguardante un tributo armonizzato, attiene alla volontà di implementare un **nuova strategia in materia di IVA** sulla base del succitato Libro Verde⁶⁹. Il Libro verde, infatti, mira ad avviare un ampio processo di consultazione con le parti interessate sul funzionamento dell'attuale sistema dell'IVA e sulle modalità della sua riformulazione in futuro per semplificare e modernizzare il sistema IVA vigente, anche al fine di renderlo meno vulnerabile alle frodi. Il documento, diviso in due sezioni, affronta rispettivamente i principi della tassazione delle operazioni intra-UE e le questioni IVA che devono essere esaminate a prescindere dalla decisione che verrà presa in materia di trattamento delle operazioni intra-UE. In tale contesto, ad esempio, ci si chiede se sia necessario mantenere le esenzioni e la forchetta di aliquote previste all'interno dell'UE, la cui risposta non può che essere positiva per quanto sopra visto in ordine alla circostanza che l'intervento sull'IVA ha costituito uno dei modi per

⁶⁷ Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*, COM (2011) 121/4.

⁶⁸ Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*, COM (2011) 121/4.

⁶⁹ Commissione Europea, *Green Paper on the Future of VAT*, COM(2010)695, 2010.

liberare risorse atte a consentire una riduzione delle imposte sui redditi da lavoro e di impresa.

Una terza tematica attiene alla necessità di **generare nuove entrate**⁷⁰, in relazione alla quale il Parlamento Europeo ha pubblicato una risoluzione su “*un finanziamento innovativo a livello mondiale e europeo*” che sviluppa tre filoni di indagine⁷¹.

In primo luogo, viene evidenziata la necessità di potenziare gli sforzi degli Stati membri, dell'UE e della comunità internazionale per **combattere l'elusione e la frode fiscale**. Infatti, si evidenzia che i danni finanziari causati da evasione e frode fiscale in Europa ammontano fra i 200 e i 250 miliardi di euro l'anno e, conseguentemente, la riduzione dei livelli di frode contribuirebbe a ridurre i disavanzi pubblici senza aumentare le tasse.

In secondo luogo, il Parlamento propone l'introduzione di una **tassa sulle transazioni finanziarie** in quanto, oltre alla capacità di aumentare le entrate, essa sarebbe suscettibile di aumentare la trasparenza, ridurre la volatilità dei prezzi e migliorare l'efficienza del mercato. In particolare, una tassa sulle transazioni finanziarie porterebbe nelle casse pubbliche dell'EU circa 200 miliardi di euro ogni anno e rendendo più onerose le attività speculative contribuirebbe alla loro riduzione. Sebbene l'intenzione sia di introdurla a livello mondiale, la proposta del Parlamento è di applicarla nell'immediato a livello europeo, anche se tale soluzione potrebbe essere causa di molteplici e non auspicabili distorsioni tra cui l'esodo delle attività finanziarie.

Per poter chiarire al meglio l'attuale e fervente discussione politica europea sulla possibile tassazione del settore finanziario è necessario evidenziare che tale tassazione può assumere almeno tre diverse forme. Infatti, si può immaginare una tassa sulle banche (*bank levy*), una tassa sulle transazioni finanziarie (TTF o *financial transaction tax - FTT*) ed una tassa sulle attività finanziarie (TAF o *financial activities tax - FAT*)⁷². La differenza intercorrente tra una generica tassa sulle transazioni finanziarie e una tassa sugli istituti finanziari o sulle attività finanziarie è che la TTF non tassa gli istituti finanziari, bensì assoggetta a tassazione ogni singola transazione finanziaria realizzata sul mercato. Al contrario, sia la TAF che la tassa sulle banche pongono degli oneri sugli istituti finanziari seppur in modo diverso l'una dall'altra. Infatti, la base imponibile della tassa sulle banche è lo stato patrimoniale ed, in particolare, le passività. La base imponibile della TAF, invece, è costituita dai profitti degli istituti finanziari e dalle remunerazioni come ricavabili dal conto economico⁷³.

⁷⁰ M. Monti, *A new strategy for the single market*, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 2010.

⁷¹ Risoluzione del Parlamento Europeo, 8 Marzo 2011, *Innovative financing at global and European level*, P7_TA(2011)0080, 2011.

⁷² B. Cortez, T. Vogel, *A financial Transaction Tax for Europe?*, Ec Tax Review, 1, 2011.

⁷³ European Commission, *Staff Working Document on the Taxation of the Financial Sector*, COM (2010) 549, 2010, secondo la Commissione Europea la TAF può essere considerata come una tassa sul valore aggiunto totale generato dalle società del settore finanziario.

Numerosi economisti⁷⁴ hanno sostenuto che la *Tobin Tax* – o comunque una più generica tassa sulle transazioni finanziarie – sia una strada percorribile, in quanto da un lato avrebbe la capacità di raccogliere ingenti somme per il finanziamento dei beni pubblici globali (una tassa minima dello 0,05% se imposta a livello globale darebbe vita a 655 miliardi di dollari) e dall'altro, sulla base di un principio di responsabilità fiscale, raccoglierebbe risorse laddove la crisi è stata generata. Vi è anche chi ritiene più utile una vera e propria **tassazione sulle banche**, ed, in particolare, sulle **passività finanziarie a breve** delle banche stesse⁷⁵, come proposto anche nel già citato progetto di legge approvato dalla Germania.

E' necessario evidenziare che è di pochi giorni fa la proposta della Commissione europea di introdurre a livello europeo, tra gli strumenti destinati ad aumentare le risorse proprie del bilancio Ue 2014-2020, una tassa sulle transazioni finanziarie e «una nuova Iva europea»⁷⁶.

Infine il Parlamento Europeo propone l'**introduzione della cd. carbon tax europea** basata sul principio "chi inquina paga". Secondo il Parlamento, la tassa sul carbonio garantirebbe nell'immediato cospicue entrate, anche se il principale obiettivo della stessa rimane quello di modificare il comportamento degli operatori economici e le strutture di produzione degli stessi. Quindi l'entrata prevista diminuirà progressivamente nel momento in cui i modelli di produzione si sposteranno verso fonti energetiche rinnovabili e sostenibili⁷⁷.

Sempre in ottica comunitaria, nel tentativo di rivedere gli strumenti fiscali dell'UE, si ritiene necessario **istituire un comitato di alto livello per la politica fiscale** presieduto dalla Commissione, con il compito di introdurre una tabella di marcia per un approccio strategico alle questioni di politica fiscale, tra cui: prestare particolare attenzione alla lotta

⁷⁴ L. Becchetti, *Due motivi (almeno) per dire sì alla Tobin tax*, in Il Sole 24 Ore, 7 Luglio 2010; M. Finizio, *Spiraglio per Tobin e rendite*, in Il Sole 24 Ore, 3 Luglio 2010; C. Passera, *Le regole giuste per governare i mercati*, in Il Sole 24 Ore, 2 Luglio 2010.

⁷⁵ R. Perotti, *L'arma spuntata Tobin tax*, in Il Sole 24 Ore, 4 Luglio 2010.

⁷⁶ Commissione Europea, *A budget for Europe 2020*, COM (2011) 500, 2011. Una risposta negativa sull'introduzione a livello europeo di una tassa sulle transazioni finanziarie è arrivata immediatamente dal presidente della Bce Jean-Claude Trichet, secondo il quale tale imposta se "applicata solo in Europa e non a livello globale diventerebbe una perdita importante di attivi e attività per l'Europa" cfr. L. Serafini, *Credito e finanza, scampato pericolo*, in Il Sole 24 Ore, 1 Luglio 2011. *Contra* V. Visco, *Una Tobin tax può limitare la speculazione sui mercati*, in Il Sole 24 Ore, 23 Giugno 2011, secondo il quale una tassa molto ridotta non danneggerebbe la competitività europea. Secondo Visco, inoltre, "una tassa globale sarebbe la soluzione migliore ma l'Europa, implementandola per prima, darebbe ad altri Paesi un forte segnale politico per seguire lo stesso percorso. Una tassa sulle transazioni finanziarie garantirebbe introiti rilevanti e obbligherebbe il settore finanziario a prendersi la propria parte di responsabilità. Nessun'altra tassa attualmente in discussione potrebbe produrre le stesse entrate. Secondo alcuni studi una tassa dello 0,05% garantirebbe entrate pari a 200 miliardi di euro l'anno. Una tassa sulle transazioni finanziarie colpirebbe la speculazione tesa a creare e sfruttare l'eccesso di liquidità".

⁷⁷ Come già evidenziato, la Commissione Europea ha pubblicato il 13 aprile 2011 una proposta di modifica della Direttiva sulla tassazione dell'Energia. La proposta della Commissione si propone di raggiungere una tassazione più razionale e mirata dell'energia che contribuirà a rendere il consumo di energia più pulito ed efficiente, a vantaggio della crescita sostenibile. Per raggiungere tale obiettivo la Commissione ha proposto di dividere in due parti l'aliquota minima dell'imposta sui prodotti energetici: una parte basata sulle emissioni di CO2 del prodotto energetico (una sorta di *carbon tax*); l'altra parte basata sul consumo di energia del prodotto stesso, cfr. Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/CE restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*, COM (2011) 169/3, 2011.

contro le frodi fiscali e i paradisi fiscali, estendere lo scambio automatico di informazioni e agevolare l'adozione di riforme fiscali atte a stimolare la crescita⁷⁸.

Nell'ottica del "coordinamento fiscale" va infine ricordato anche l'obiettivo di **"cooperazione rafforzata" perseguito da Germania e Francia**. In particolare, è intenzione dei due Stati unire gli sforzi per facilitare a livello europeo quelle iniziative volte a promuovere una più grande armonizzazione fiscale⁷⁹. Tale cooperazione, iniziata con una comparazione dei sistemi fiscali dei due Stati, ha come prossimi obiettivi l'armonizzazione progressiva dell'imposta sulle società e l'integrazione degli orientamenti di politica fiscale con gli orientamenti di politica economica francese e tedesca attraverso il Consiglio economico franco-tedesco.

4. Conclusioni. – Dall'analisi comparatistica delle strategie fiscali adottate dagli Stati dopo la crisi e dagli interventi delle istituzioni europee, emerge dunque che la prospettiva fiscale riveste un ruolo fondamentale non soltanto quale stimolo ad uscire dalla crisi ma anche come strumento utile ad evitare che alcuni errori si ripetano nuovamente.

Dal punto di vista comunitario, per il Mercato Unico europeo si tratta di un momento fondamentale per contribuire al potenziamento del "coordinamento fiscale" aumentando l'integrazione fiscale tra gli Stati pur nel rispetto delle sovranità fiscali nazionali, garantendo quindi agli Stati la possibilità di adottare le misure fiscali più adatte ai loro specifici bisogni.

L'Italia, dal canto suo, dopo una prima manovra che sembrava avere l'intenzione di allinearsi alle misure fiscali previste dagli altri Stati - si pensi alla eliminazione del limite di riporto in avanti delle perdite, nonché al progetto di riforma fiscale - con la manovra integrativa sembra aver cambiato direzione. Infatti, come già evidenziato, sono state introdotte solo norme volte ad aumentare una già altissima pressione fiscale, il cui gettito tra l'altro non è direzionato ad una revisione strutturale del sistema fiscale ma al pareggio del bilancio.

Ciò ci spinge a fare una riflessione importante: la manovra integrativa ha anticipato l'introduzione delle entrate che avrebbero dovuto finanziare le modifiche strutturali previste dalla legge delega sulla riforma fiscale per il rilancio della crescita economica, volte ad alleggerire il carico fiscale sul lavoro, sulle imprese in senso lato, a ridurre o eliminare l'Irap e a rimodulare le aliquote Irpef. Le maggiori entrate fin qui introdotte verranno invece direzionate verso il miglioramento dei saldi del bilancio pubblico e a questo punto è

⁷⁸ D. Feio, *Relazione recante raccomandazioni alla Commissione sul miglioramento della governante economica e del quadro di stabilità dell'Unione, in particolare nell'area dell'euro*, A7-0282/2010.

⁷⁹ Cour de Comptes, *Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Marzo 2011.

lecito e necessario chiedersi come verrà finanziato il progetto di riforma del sistema fiscale, che sembra davvero un passaggio obbligato per uscire dalla crisi.

Al di là del metodo di finanziamento, inoltre, il punto fondamentale è che il momento storico che l'Italia sta attraversando non consente più di nascondersi dietro slogan e propaganda: una riforma fiscale per poter essere efficace necessita di un qualcosa di più di mere intenzioni. “Prima si costruisce il concetto, lo si progettualizza, ci si rende conto delle controindicazioni. Poi lo si normativizza⁸⁰”, altrimenti, il rischio è di non riuscire a realizzare una vera riforma fiscale per il Paese, ma solo una serie di norme prive di continuità l'una con l'altra che perdono di efficacia, ingenerano confusione e non forniscono quella spinta necessaria al superamento della crisi e alla ripresa economica non più posticipabile.

⁸⁰ Fondazione studi tributari, *I tributaristi per la riforma fiscale: prima spiegare, poi progettare, poi legiferare*, consultabile in http://fondazionestudtributari.com/index.php?option=com_content&view=article&id=341%3Ail-compito-dei-tributaristi-codificazione-o-spiegazione-&catid=20%3Ale-nostre-iniziative&Itemid=64

Il processo di decentramento delle funzioni catastali

Clelia Buccico

Abstract

The kadaster is the tool for taking inventory of all property of the national territory and also a tool for the detection of thickness, cadastral rent and proprietary right.

Its importance is related to real estate, basically on the connection between what is managed and what is liable to tax.

For this reason the project of transferring functions of kadaster, being a part of a federal lawsuit, reach the highest possible profile.

The aim of the work is to make a survey about the original path of cadastral decentralization based on two key elements: the review of the measurement of taxable property and the empowerment of functions to other municipalities.

Sommario: 1. **Premessa: i primi passi verso il decentramento catastale;** 2. **La nascita dell'Agencia del Territorio: cenni;** 3. **Aspetti problematici del decentramento delle funzioni catastali dei comuni ;** 3.1. *L'attuazione generalizzata dei principi e criteri direttivi della legge n.59 del 1997;* 4. **Le funzioni catastali dei comuni;** 4.1. *Le modalità, i requisiti e gli elementi utili per l'esercizio delle funzioni catastali assegnate ai comuni;* 5. **I recenti interventi normativi sul processo di decentramento delle funzioni catastali.**

1. Premessa: i primi passi verso il decentramento catastale – Il catasto è l'indispensabile strumento di inventariazione di tutti i beni immobili siti sul territorio nazionale nonché strumento per l'asseverazione della consistenza, della rendita e della proprietà dei beni stessi. La sua importanza è, quindi, strettamente connessa alla proprietà immobiliare, diritto da sempre tutelato dall'ordinamento italiano anche a livello Costituzionale. Ma soprattutto rappresenta la connessione più evidente tra cosa amministrata e cosa tassata. Attraverso il catasto è, infatti, possibile individuare i cespiti sulla base dei quali sono calcolate la maggior parte delle imposte statali e quella comunale per eccellenza, ovverosia l'imposta comunale sugli immobili (Ici).

Anche da tale sua prerogativa, ma non solo da questa, deriva la forte rilevanza e la delicatezza che il trasferimento delle funzioni ad esso connesse assume nell'ambito di un processo federale.

E' utile così ripercorrere brevemente il percorso originario del decentramento catastale che comprende due elementi cardine: da una parte, la revisione del meccanismo di misurazione dell'imponibile immobiliare, dall'altra il trasferimento delle funzioni ai Comuni.

Il regio decreto 8 ottobre 1931, n.1572, e il successivo regio decreto legge 13 aprile 1939, n.652 hanno regolamentato, *in primis*, la materia catastale. Nel corso degli anni, tuttavia, la materia ha subito una serie di interventi legislativi e regolamentari che hanno reso la normativa di settore particolarmente frammentata. Ma è nella legge 30 dicembre 1989 n.427 il primo vero tentativo di ammodernamento e riforma del catasto.

Successivamente i dd.P.R. 10 luglio 1991 n.305 e 20 maggio 1997 n.212, e l'avvio del processo di informatizzazione, hanno reso possibile ai comuni la conoscenza del proprio territorio, propedeutici ai conseguenti interventi.

In tale quadro si inserisce la legge 23 dicembre 1996 n.662 (Finanziaria 1997), con la quale il governo è stato incaricato dell'emanazione di uno o più regolamenti al fine dell'aggiornamento del catasto e della sua gestione unitaria con province e comuni. In essa è, peraltro, disposta la revisione generale delle percentuali e delle tariffe d'estimo⁸¹.

In attuazione della delega il Governo ha varato due regolamenti: i dd.P.R. 23 marzo 1998, n.138 e n.139 recanti, rispettivamente, norme per la revisione generale delle zone censuarie e delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri, nonché delle commissioni censuarie e norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali.

Con il primo dei due regolamenti i comuni hanno cominciato a poter fruire delle informazioni sul catasto, ad essere coinvolti nella revisione delle zone censuarie, nella determinazione delle tariffe d'estimo e nella revisione del classamento.

Da quanto detto si evince così che solo dopo circa sessant'anni dall'impianto dell'attuale Catasto e con l'aggravio della fiscalità sugli immobili dei primi anni Novanta, il legislatore (art. 3, comma 154 L.662/1997 sulla revisione degli estimi) prendeva atto che il sistema catasto non era adeguato alle modificazioni intervenute nei tessuti e costituiva una fonte di sperequazione del prelievo fiscale⁸².

Nella prima fase della revisione (d.P.R. 138/1998) i Comuni erano chiamati alla suddivisione del loro territorio in microzone omogenee e nell'assolvere all'adempimento di

⁸¹ Art.3 , comma 154 come modificato dall'art. 26, comma 1, lett. a), L. 18 febbraio 1999, n. 28.

⁸² E. DE MITA, *Estimi catastali: profili costituzionali*, Politica e diritto dei tributi in Italia, Milano, 2000.

legge si dotarono altresì di strumenti di conoscenza del proprio territorio sotto il profilo economico- immobiliare che rendeva trasparente il disallineamento tra la reale ricchezza immobiliare ed il relativo prelievo fiscale operato su base catastale, come pure le asimmetrie e carenze informative che affliggevano l'archivio immobiliare per eccellenza, il catasto.

La riforma si è arenata sulle difficoltà tecnico-metodologiche ed operative di un processo di trasformazione ampio e complesso.

Il nuovo modello necessitava, per una sua più puntuale definizione, di una ampia sperimentazione sul campo che deve vedere i Comuni impegnati sia quali coautori della sperimentazione, apportandovi il loro patrimonio informativo e di conoscenza del territorio, sia come osservatori dei risultati e della metodologia per una valutazione del processo complessivo e del suo risultato finale, quali futuri gestori del nuovo sistema estimale e delle sue dirette ripercussioni sulla base imponibile.

Parallelamente la normativa di riforma del Catasto (d.Lgs.112 del 1998) in attuazione delle previsioni della legge 15 marzo 1997, n.59 (c.d. legge Bassanini)⁸³, con gli artt. 65, 66 e 67 ha disciplinato la ripartizione di funzioni, in materia catastale, tra Stato e Comuni.

L'art. 65, d.l. 31 marzo 1998, n. 112, disciplinante il conferimento di funzioni e compiti amministrativi alle Regioni e agli enti locali, in attuazione del Capo I della legge Bassanini, elenca le funzioni mantenute allo Stato, mentre, nel successivo art. 66, individua quelle conferite agli enti locali.

Con il riferimento al catasto il 1° comma, art. 65, cit., stabilisce che sono mantenute allo Stato le funzioni relative allo studio e allo sviluppo di metodologie inerenti alla classificazione censuaria dei terreni e delle unità immobiliari urbane e alla predisposizione di procedure innovative per la determinazione dei redditi dei terreni e degli immobili urbani ai fini delle revisioni generali degli estimi e del classamento [lett. *a*) e *b*)].

Allo Stato sono, inoltre, mantenute le funzioni relative alla tenuta dei registri immobiliari, con esecuzione delle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione di visure ipotecarie [lett. *d*)], unitamente alla disciplina delle imposte corrispondenti [lett. *e*)], all'individuazione di metodologie per l'esecuzione di rilievi e aggiornamenti topografici e la formazione di mappe e cartografie catastali [lett. *f*)], nonché al controllo di qualità e al

⁸³ La legge n.59 del 1997, prefigura un alleggerimento della macchina organizzativa attraverso non solo la semplificazione delle procedure, la privatizzazione del pubblico impiego, la riforma dei Ministeri, ma anche attraverso un ampio decentramento in grado di spostare le competenze amministrative ad un adeguato livello di governo, il più possibile vicino agli stessi destinatari dell'attività amministrativa. Solo, infatti, con una piena attuazione del principio di solidarietà e, quindi, con una ampia ma fedele interpretazione dell'articolo 5 della Costituzione, potevano essere superati i limiti imposti dal dettato degli ormai modificati articoli 117 e 118 della Costituzione. La legge n.59 del 1997 ha segnato, infatti, l'inizio di un processo di decentramento sistematico che ha modificato l'assetto delle competenze tra Stato, regioni, province e comuni. La predetta legge prevedeva un'ampia delega al Governo per la realizzazione del c.d. federalismo amministrativo, attraverso il conferimento alle regioni e agli enti locali di tutte le funzioni non espressamente conservate allo Stato ed ha indicato il percorso da seguire per l'attuazione di tale progetto. In questo quadro si muovono i decreti di attuazione emanati dal Governo ai sensi dell'articolo 1 della legge delega.

monitoraggio dei relativi processi di aggiornamento e alla gestione unitaria e certificata dei relativi processi di aggiornamento e alla gestione unitaria e certificata dei flussi di aggiornamento delle informazioni indicate in precedenza, assicurando il coordinamento operativo per la loro utilizzazione attraverso la rete unitaria delle pubbliche amministrazioni e consentendo l'accesso ai dati ai soggetti interessati [lett. *g*) e *h*)].

L'art. 66, a sua volta, stabilisce che sono attribuite ai comuni, ai sensi dell'art. 4, l. 59 del 1997, le funzioni relative alla conservazione, utilizzazione e aggiornamento degli atti del catasto terreni e del catasto edilizio urbano, nonché alla revisione degli estimi e del classamento, fermo restando quanto previsto dall'art. 65, lett. *b*), cit., e alla rilevazione dei consorzi di bonifica e degli oneri consortili gravanti sugli immobili [1° comma, lett. *a*) e *c*)].

Il 2° comma dispone che, nelle zone montane, le funzioni stesse possono essere esercitate dalle comunità montane, d'intesa con i comuni componenti.

A tal punto valga un'osservazione di ordine sistematico che riguarda la collocazione della ripartizione dei servizi catastali fra Stato ed enti locali nell'ambito del Capo II (*Territorio e urbanistica*), mentre la Sez. IV, che contiene gli art. 65 e 66, cit., indica le linee fondamentali dell'aspetto del territorio nazionale⁸⁴.

In effetti, le funzioni del catasto e quelle dei servizi relativi solo apparentemente presentano affinità con quelle disciplinate nel Titolo III, in tema di territorio, ambiente e infrastrutture, dato che afferiscono alla materia dei tributi e della fiscalità in generale.

Che l'attivazione e la gestione del catasto abbia avuto finalità prevalentemente fiscali non sembra dubbio, come è anche vero che i registri immobiliari assolvono formalità riguardanti atti dei privati. È opinione diffusa, del resto, che queste norme riguardano un settore di amministrazione pubblica, demandato al Ministero delle finanze, ma anche destinato a conferire maggiore sicurezza negli scambi, con la conservazione dei registri immobiliari o, ancora, ad agevolare l'esazione delle imposte mediante la determinazione del valore degli immobili, nonché dei redditi relativi agli effetti tributari. Né si può trascurare che le funzioni mantenute allo Stato, di cui all'art. 65, riguardano, oltre la tutela formale dei diritti reali, la «disciplina delle imposte ipotecarie catastali, delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali, ivi compresa la regolamentazione di eventuali privilegi, di sgravi e rimborsi, nonché dell'annullamento dei carichi connessi a tali imposte» [lett. *e*)]. A prescindere, comunque, da questioni di ordine sistematico, tale norma è del tutto priva di giustificazione, dal momento che in nessuna parte la legge Bassanini riguarda la materia fiscale, come l'art. 66 non comprende alcuna attività impositiva tra le funzioni trasferite agli enti locali.

⁸⁴ V.C. GALLUCCI, *Funzioni statali, regionali e locali nell'attuazione della legge Bassanini n. 59 del 1997*, Le Regioni, 1998, 684, ss.

2. La nascita dell'Agenzia del Territorio: cenni - Accanto al processo di decentramento della funzione catastale appena descritta, sulla scorta di un'altra importantissima delega contenuta nella legge n.59 del 1997, si è assistito alla revisione del sistema catastale all'interno dello Stato⁸⁵.

La legge 59 ha colto la necessità di attivare un mutamento progressivo del ruolo dei governi locali comporta necessariamente la revisione globale del sistema, che deve, conseguentemente, realizzarsi non solo attraverso un concreto conferimento di funzioni amministrative dallo Stato alle regioni e agli enti locali, ma anche mediante una contestuale ridefinizione dei ruoli e delle competenze delle amministrazioni statali centrali. Per tale motivo la legge, da un lato ha previsto la devoluzione di compiti e funzioni amministrative al sistema delle autonomie, dall'altro ha affiancato a tale processo quello di riforma dei Ministeri.

Tale riforma ha quale principale scopo quello di snellire le strutture e decentrare le funzioni dei singoli dicasteri, grazie anche alla costituzione di organi ministeriali ed interministeriali con specifiche competenze tecniche ed operative.

Nel processo di cambiamento delineato dalle leggi Bassanini, in particolare con il decreto legislativo n.300 del 1999 che ha creato le Agenzie fiscali⁸⁶, è proprio il Ministero dell'Economia ad aver subito maggiori modifiche in tal senso⁸⁷.

Da un sistema iniziale in cui le competenze erano suddivise tra il ministero del Tesoro e quello delle Finanze, si è giunti ad un Ministero unico nel quale le competenze assorbite dal Tesoro sono ancora gestite da un sistema tradizionale sullo schema dipartimentale, mentre quelle del Ministero delle Finanze sono invece in mano ad un unico dipartimento, quello per le "Politiche fiscali", che le gestisce tramite un sistema unificato che fa capo a quattro Agenzie fiscali: Entrate, Territorio, Dogane, Demanio.

Le Agenzie Fiscali sono amministrazioni pubbliche⁸⁸ seppure con un ordinamento autonomo prive di personalità giuridica, e svolgono attività, a carattere tecnico-operativo, funzionale a quella dei ministeri. Sono quindi "strutture di primo livello"

⁸⁵ *Amplius* C. BUCCICO, *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Jovene, 2008.

⁸⁶ Attivate dal primo gennaio 2001 con Decreto del Ministero delle finanze del 28 dicembre 2000

⁸⁷ S. MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, *Rassegna tributaria*, n. 2/2001, pag. 377; G. TABET, *Spunti critici sulla natura delle agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, *Rassegna tributaria*, n. 3/2002, pag. 817

⁸⁸ Le agenzie fiscali sono amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo istituzionalmente investite di funzioni e potestà pubbliche, traggono origine dallo Stato con provvedimento normativo, sono strumentali al raggiungimento dei fini statali, sono sottoposte al controllo che lo Stato esercita su di esse per il tramite della e dei Conti. Vedasi L. FIORENTINO-A. STANCANELLI, *Le agenzie fiscali (articoli 57, 61-74)*, in AA.VV. (a cura di A. PAJNO E L. TORCHIA), *La riforma del governo. Commento ai decreti legislativi n. 300 e n. 303 del 1999 sulla riorganizzazione della presidenza del consiglio e dei ministeri*, Bologna, 2000, pag. 402.

dell'organizzazione ministeriale (art.12, L. 59/97), che hanno particolare autonomia in relazione alle proprie attribuzioni e poteri⁸⁹.

La disciplina delle Agenzie può avvenire, secondo le norme generali fissate dagli artt. 8 e 9 del d.Lgs.300/99, anche in deroga alla normativa vigente.

Tale disciplina, risulta, quindi, avere un'applicazione solamente residuale rispetto a quella specificamente prevista per ciascuna singola agenzia fiscale. La derogabilità consente un complessivo adattamento dell'organizzazione e delle funzioni delle specifiche Agenzie ai principi di flessibilità propri della riforma.

Secondo quanto emerge dalle norme, si tratta di amministrazioni snelle, svincolate dalle strutture fortemente burocratizzate tipiche dei ministeri, capaci di diventare uno strumento agile, dinamico e fortemente specializzato per lo svolgimento dei propri servizi.

Accanto alla trasformazione della natura giuridica delle Agenzie, si è altresì sostenuta la necessità di modificare anche i poteri di controllo che su di esse espleta il Ministro dell'Economia e delle Finanze, allo scopo di permettere un migliore raccordo operativo fra le diverse strutture amministrative e un potere di intervento preventivo del Ministro sulle deliberazioni del comitato direttivo delle agenzie⁹⁰.

Nell'ambito del delineato processo di revisione della struttura di Governo si inserisce, come visto, anche la nascita dell'Agenzia del Territorio⁹¹, avente il precipuo compito, in materia di catasto, di mantenere un sistema unitario su tutto il territorio nazionale.

L'articolo 67 del decreto legislativo n.112, rinvia, come visto, all'istituzione di un apposito organismo tecnico il compito di assicurare la partecipazione delle amministrazioni statali e dei comuni.

Tale organismo tecnico è stato individuato proprio nell'Agenzia del Territorio che, quindi, oltre ad essere l'organismo dello Stato preposto allo svolgimento delle funzioni di cui

⁸⁹ In favore di tale lettura militano difatti: a) il riconoscimento di personalità di diritto pubblico effettuato alle agenzie fiscali dall'art. 61 del d.Lgs. n. 300 del 1999; b) la prevista ripartizione di poteri tra il ministero e le agenzie, in forza degli artt. 56 e 60 del d.Lgs. citato, per cui il ministero conserva solo poteri di indirizzo, vigilanza e controllo "sui risultati di gestione" delle agenzie (poteri che sono di "alta" vigilanza, ma non anche concorrenti né tantomeno di controllo puntuale sull'operato delle agenzie medesime); c) la previsione del trasferimento dei rapporti giuridici, poteri e competenze alle diverse agenzie fiscali a seconda della disciplina a ciascuna assegnata, come determinato dall'art. 57 del D.Lgs. citato; d) in particolare per quanto concerne l'agenzia delle entrate, l'attribuzione ad essa di tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali non assegnate alle altre agenzie ed in specie il riconoscimento della competenza in merito all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei tributi diretti e dell'Iva nonché di tutte le imposte, i diritti o le entrate erariali o locali già di competenza del dipartimento delle entrate del ministero delle finanze o ad esso affidate in base a legge od a convenzioni (art. 62 del D.Lgs. citato); e) la circostanza dell'esplicito riconoscimento della facoltà, per le agenzie, di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del R.D. n. 1611 del 1933 (art. 72 del D.Lgs. citato).

⁹⁰ Il destino delle agenzie non è stato proprio quello delineato dalla riforma. Quella autonomia che doveva rappresentare la loro caratteristica ha finito per essere spesso ingessata ed altre difficoltà relative alla loro stessa operatività sono state da più parti evidenziate.

⁹¹ L'Agenzia del Territorio è organizzata in Direzioni Centrali con sede a Roma, e dispone, inoltre, di strutture localizzate a livello regionale (Direzioni Regionali) e provinciale (Uffici Provinciali). A livello regionale è passata dalle "vecchie" dieci strutture compartimentali ereditate dal Dipartimento del Territorio alle diciannove strutture regionali denominate Direzioni Regionali dell'Agenzia del Territorio. Le direzioni regionali sono ubicate nei capoluoghi di Regione, fa eccezione Trento in quanto il Trentino-Alto Adige dipende dalla direzione regionale del Veneto con sede a Venezia, e hanno funzioni di coordinamento e intermediazione sede centrale uffici locali. Gli Uffici Provinciali dell'Agenzia del Territorio sono centodue, situati in quasi tutti i capoluoghi di Provincia.

all'articolo 65, rappresenta anche l'amministrazione cui è affidato questo importante compito di coordinamento delle funzioni, tanto statali, quanto comunali⁹².

L'esplicita previsione della norma, che consente ai comuni di attivare convenzioni con l'Agenzia per la gestione delle funzioni, offre anche una soluzione ai dubbi, sollevati da più parti, sulla capacità dei comuni, soprattutto di quelli di modeste dimensioni, di “ricevere” e “gestire” funzioni quali quelle catastali, che richiedono particolari professionalità tecniche.

Il legislatore delegato ha voluto così realizzare un nuovo modello di catasto, la cui operatività è attribuita alla coesistenza, non sempre agevole, di due soggetti, comuni ed Agenzia del Territorio, i quali nel rispetto delle reciproche competenze sono tenuti ad un costante confronto, indispensabile a rendere adeguato lo svolgimento della funzione, garantendo livelli minimi di efficienza.

L'affidamento delle funzioni catastali all'Agenzia del Territorio con peculiari caratteristiche giuridiche ed organizzative, lascia emergere con evidenza il progetto di un catasto flessibile e saldamente guidato da figure professionali specialistiche.

All'Agenzia del Territorio, inoltre, è affidato l'importante compito di provvedere al trasferimento dei servizi di conservazione, utilizzazione ed aggiornamento del catasto, in modo anche graduale, ai comuni.

E' proprio l'Agenzia che dovrà supportare i comuni all'atto del trasferimento, come richiesto dalla legge, agevolando, insieme al passaggio delle risorse, il trasferimento di quel *know how* indispensabile all'esercizio delle funzioni stesse.

3. Aspetti problematici del decentramento delle funzioni catastali dei comuni - Una problematica che insorge nell'analisi dei modelli e nelle condizione di realizzazione è la circostanza che i medesimi soggetti (Agenzia del Territorio e Comuni) si trovano ad interagire sul medesimo tema (Catasto) rispetto a due distinti processi che hanno caratteristiche di forte specificità ed autonomia e nel contempo hanno importanti fasi logiche ed operative di intersezione.

Il decentramento delle funzioni catastali appare ed è, pur nella sua estrema complessità e valenza, un processo di carattere “ordinario” che prefigura una progressiva assunzione di attività e responsabilità da parte dei Comuni in materia di catasto; ciò avverrà

⁹² Non sembra fuori luogo aggiungere che la *ratio* della funzione generalizzante espressa dall'elencazione di funzioni che ricorre negli art.65,66, 67 del d.lgs 112/98 riflette la necessità e l'urgenza di rappresentare le attività inerenti la materia catastale –spesso senza distinguere tra i due diversi sistemi catastali – per valutare e misurare il complesso delle risorse finanziarie, umane, strumentali e organizzative da trasferire da parte dello Stato agli enti locali, in correlazione ai conferimenti di funzioni e di compiti, a prescindere da un'analitica individuazione dei tipi di funzioni e di compiti da mantenere allo Stato o da conferire agli enti locali. A tal fine si rinvia al contenuto dei decreti attuativi emanati dal Presidente del Consiglio dei Ministri del 19 dicembre 2000, del 21 marzo 2001, del 22 luglio 2004.

presumibilmente con tempistiche e modalità diverse nelle singole realtà locali e prefigura, proprio in virtù dei principi di autonomia gestionale dell'ente locale, assetti organizzativi e livelli di integrazione diversi ed autonomamente determinabili da ciascun Comune in relazione al proprio stato organizzativo e di risorse.

La revisione degli estimi, di contro, è una operazione *straordinaria*, la profonda trasformazione di un sistema che avverte la necessità, ormai improrogabile, di cambiare, ma che, per l'assoluta dimensione del fenomeno, deve trovare un sostenibile equilibrio tra innovazione - miglioramento e risorse (tecniche, informative, umane, economiche).

Del resto, appare scarsamente sostenibile che le strutture tecnico-amministrative comunali di nuova istituzione, deputate alla gestione delle attività catastali possano, senza adeguato e determinante supporto, affrontare il complesso e massimo processo di revisione ed attribuzione del valore a decine di milioni di immobili.

Non bisogna dimenticare, per questo e per altri temi che coinvolgono il rapporto Comuni ed Agenzia del Territorio, che la Legge n. 59 del 1997 (art. 4, c. 3) nel determinare i principi fondamentali per il trasferimento ai Comuni delle funzioni catastali, assieme ad efficienza ed economicità, cooperazione tra Stato ed Enti locali, autonomia organizzativa e regolamentare e responsabilità dei Comuni, ha fissato il principio dell'adeguatezza ovvero dell'idoneità organizzativa dell'amministrazione ricevente a garantire l'esercizio delle funzioni.

Il Comune è il migliore conoscitore del proprio territorio ed è responsabile a pieno titolo della programmazione territoriale⁹³. Inoltre, da alcuni anni i comuni sono abilitati a imporre e riscuotere imposte connesse con il patrimonio immobiliare⁹⁴.

Il catasto italiano avrebbe dovuto essere, nelle intenzioni del nostro legislatore, e in parte lo è stato, un sistema destinato a rappresentare, con i diritti dei singoli, anche la misura degli obblighi contributivi che ne derivano⁹⁵.

Va, tuttavia, ricordato che il carattere del catasto, come attività giuridica che consente l'accertamento dei diritti, e, insieme, degli obblighi contributivi che ne discendono, non è esaustivo⁹⁶.

Anche riconoscendo che i provvedimenti indicati in precedenza possono avere giovato, di fatto, a un ordine oppure a una classe, nulla toglie al merito della politica del catasto di avere eliminato i privilegi; d'altro canto, l'orientamento critico non indica alcuna forma di

⁹³ L. EINAUDI, *La terra e l'imposta*, Torino, 1942.

⁹⁴ M. PICARDI, *Il sistema catastale in Italia: da gestione statale a gestione integrata con i Comuni*, in AA.VV.: La riforma del Catasto Una tranquilla rivoluzione per un fisco più equo, Roma 2008.

⁹⁵ Sul nesso fra reddito e obbligazione tributaria, cfr. N. D'Amati, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. II, Padova, 1974.; sull'imposta fondiaria come *obligatio propter rem*, Id., *Natura giuridica dell'imposta fondiaria*, Milano, 1956, 111, ss.

⁹⁶ R. ZANGHERI, *I Catasti*, in *Storia d'Italia*, 5, I documenti, s.i., ma., Torino, 1973, 759, ss.

sostegno che avrebbe potuto risolversi in un vantaggio a favore dell'ordine o della classe favorita, che avrebbe potuto concretarsi (questo sì) in un «arbitrio».

Ampliando, comunque, il discorso, evidente è la contraddizione sulla quale si fonda l'intero ragionamento: posta la premessa che il catasto non è uno strumento neutrale, è ovvio che esso venga indirizzato verso determinati fini.

Il problema è, allora, di valutare gli obiettivi perseguiti dallo Stato. E se il Messedaglia⁹⁷ seppe cogliere il valore tecnico, ma non quello politico, del catasto, la moderna storiografia ha riconosciuto che esso ha realizzato la grande battaglia dello Stato contro il particolarismo nel campo finanziario e contro la situazione privilegiata di certe classi e di certi territori⁹⁸.

Questi richiami, apparentemente digressivi, fanno avvertire come il catasto, pur avendo una struttura tecnica, consente di realizzare obiettivi politici e sociali di grande importanza. Con esattezza l'Agenzia del Territorio ha osservato che «la transizione verso un catasto totalmente decentrato e autonomo richiede l'effettuazione di un percorso progettuale complesso, fondato sul coordinamento di ciascun soggetto coinvolto (Comuni, loro Associazioni, Agenzia del Territorio)».

E ancora. il trasferimento delle funzioni catastali ai Comuni, oltre ad avvicinare le competenze amministrative alle strutture più prossime al cittadino, «tende ad attribuire le funzioni catastali ai soggetti che rivestono il ruolo di amministratori del territorio e della fiscalità locale».

L'importanza del decentramento è nell'idea che «l'esercizio delle funzioni catastali e delle informazioni annesse permette ai Comuni di disporre di un ulteriore strumento informativo che può supportare una migliore gestione del territorio, consentendo di integrare processi tecnico-amministrativi comunali con quelli catastali»⁹⁹.

È possibile, allora, cogliere alcuni aspetti della integrazione delle attività comunali con quelle tecniche del catasto¹⁰⁰.

L'attuazione concreta della riforma della materia catastale si è presentata particolarmente tormentata. E' subito da rilevare come il trasferimento dell'esercizio delle funzioni catastali non ha seguito la stessa sorte di tutti i settori di conferimento previsti dal decreto legislativo n.112, per i quali, pur se con ritardi e complicazioni, i decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri hanno reso possibile, con l'attribuzione delle necessarie risorse, l'effettivo trasferimento delle funzioni a regioni ed enti locali.

⁹⁷ A.MESSEDAGLIA, *Il catasto e la perequazione: relazione parlamentare*, Bologna, 1936

⁹⁸ F. VALSECCHI, *L'assolutismo illuminato in Austria e in Lombardia*, La Lombardia, Bologna, 1934, 59, ss.

⁹⁹ N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. II, cit., 2, ss.

¹⁰⁰ P. RESCIGNO, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1992

Il primo problema che è stato affrontato ha, infatti, carattere generale, riguardando non solo la capacità dei comuni di sostenere il trasferimento ma il riverbero che lo stesso potrebbe avere sulla fiscalità.

La materia del catasto, in effetti, è solo in apparenza una materia affine alle altre trattate nel titolo III del decreto legislativo n.112 del 1998, in tema di territorio ambiente e infrastrutture. Ciò in quanto se è vero che il catasto rappresenta un rilevante strumento di gestione del territorio, essendo la sua prima finalità quella dell'accertamento e della inventariazione di tutti gli immobili presenti sul territorio nazionale, è anche vero, come già accennato in precedenza, che esso rappresenta la base per il calcolo di numerose tipologie di imposta.

Ci si riferisce non solo alle imposte sui redditi, per quanto concerne per l'appunto la quantificazione dei redditi immobiliari (Irepf, Ires, ecc), ma anche ad alcune imposte indirette, quali quella di registro, le imposte ipotecarie e catastali, l'imposta di successione e donazione, in relazione alle quali gli uffici finanziari non possono sottoporre a rettifica il valore attribuito agli immobili, ove essi siano iscritti in catasto con attribuzione di rendita e il predetto valore sia stato calcolato moltiplicando per un certo numero di volte il reddito risultante in catasto.

Senza considerare che le rendite catastali sono alla base del calcolo dell'imposta sugli immobili comunali (ICI), di competenza comunale.

La formazione e la tenuta dei registri immobiliari è, poi, funzionale al sistema di pubblicità immobiliare fondato sulla trascrizione degli atti traslativi della proprietà o di altri diritti reali personali di godimento su beni immobili, nonché all'iscrizione degli atti che costituiscono diritti reali di garanzia.

Per tali motivi, da sempre, sia al fine di garantire la sicurezza degli scambi, sia al fine di agevolare l'esazione delle imposte, la tenuta dei registri immobiliari è stata affidata allo Stato.

Nonostante le evidenti implicazioni che ne derivano, il decreto legislativo n.112 non ha escluso dal trasferimento tale materia ma, piuttosto, accogliendo il principio di sussidiarietà, ne ha previsto il conferimento ai comuni, garantendo ad essi non soltanto uno strumento di gestione del territorio ma anche uno strumento di amministrazione fiscale.

Non è mancato, infatti, chi abbia sospettato passibile di censura politica se non addirittura di impugnazione a livello costituzionale gli articoli del decreto che operano il conferimento.

La migliore dottrina ha sostenuto, già all'epoca dell'emanazione del decreto legislativo, che tale materia non poteva essere implicitamente esclusa dal conferimento in applicazione

delle disposizioni costituzionali in tema di imposizione di prestazioni tributarie; imposizioni che sono soggette a riserva rinforzata di legge¹⁰¹.

3.1. L'attuazione generalizzata dei principi e criteri direttivi posti dalla legge n.59 del 1997 - Nelle disposizioni degli art. 65, 66 del d.Lgs. n.112 del 1998 manca la formulazione di una idonea base legale che consenta l'esatta individuazione degli istituti e delle qualificazioni giuridiche appartenenti alla normativa sul Catasto dei terreni e a quella sul Catasto dei fabbricati, con la designazione degli organi cui spettano le funzioni e l'esercizio dei compiti e la legittimazione a svolgere i procedimenti amministrativi ad adottare le determinazioni degli atti o provvedimenti a conclusione di questi: elementi indispensabili per delimitare con certezza l'ambito effettivo delle funzioni e dei compiti, e cioè delle materie che diventano oggetto, rispettivamente di ripartizione fra organi dello Stato ed enti locali e di attribuzione o di conferimento a questi ultimi, nonché delle sfere di esercizio dei poteri e dei presupposti di svolgimento delle procedure inerenti.

Rispettando i principi di legalità, buon andamento e imparzialità dell'amministrazione, secondo quanto sancito dall'art.97 della Costituzione, era necessario attuare attraverso le norme delegate, gli oggetti, cioè le funzioni, i compiti e i procedimenti amministrativi da mantenere nell'ambito delle attribuzioni dello Stato e quelli da attribuire agli enti locali, definendo, come sancito dall'art.4, comma 3 lett.e) della legge delega n.59 del 1997, anche i principi di responsabilità e unicità dell'amministrazione, con la conseguente attribuzione ad un unico soggetto, anche associativo, della responsabilità di ciascun servizio o attività amministrativa.

Sarebbe stato sufficiente¹⁰² a tal fine anche solo richiamare gli istituti e i procedimenti rientranti nelle funzioni e nei compiti previsti sia dal testo unico delle leggi sul Catasto terreni¹⁰³ e dalle norme del regolamento per la conservazione del Catasto terreni¹⁰⁴, sia delle disposizioni sul Catasto fabbricati¹⁰⁵ e dal regolamento¹⁰⁶ e assumere la designazione dei procedimenti e degli atti disposta dal regolamento di attuazione degli art.2 e 4 della legge 241/1990 per la determinazione dei termini e dei responsabili dei procedimenti amministrativi di competenza degli organi dell'amministrazione delle finanze¹⁰⁷.

¹⁰¹ G. TREMONTI, *La riforma fiscale*, 1995, Milano

¹⁰² M. TRIMELONI, *Sul conferimento delle funzioni catastali agli enti locali: dubbi e interrogativi sulla recente disciplina normativa di attuazione*, *La finanza locale*, n.12/2007, pag.18

¹⁰³ R.D. 8 ottobre 1931, n.1572

¹⁰⁴ R.D. 8 dicembre 1938, n.2153

¹⁰⁵ R.D.L. 13 aprile 1939, n.652, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 1939, n.1249 e successive modificazioni

¹⁰⁶ d.P.R. 1 aprile 1949, n.1142 e successive modificazioni

¹⁰⁷ Decreto del Ministero delle Finanze 19 ottobre 1994, n.678. Tale regolamento all'art.1 disponeva che i procedimenti devono concludersi con un provvedimento espresso nel termine stabilito, per ciascun procedimento, nella tabella allegata, che costituiva

Da quanto detto, quindi, non si giustifica la formula elencativa e generalizzante degli art. 65, 66 e 67 del d.Lgs n.112/1998 in cui, come visto, viene omessa la designazione analitica delle funzioni e dei compiti degli organi catastali e dei relativi procedimenti che risultano individuati nominativamente dalla normativa in vigore mediante formule tipizzanti del regolamento del 1994.

Tale elencazione di attività per individuare funzioni e compiti era in contrasto con i principi e criteri direttivi della delega sia per violazione del principio di ragionevolezza e per violazione dell'art.76 della Costituzione che sancisce che l'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti, sia per violazione dell'art.97 della Costituzione sul buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.

Si delinea cioè la necessità di individuare con norma di legge le linee di base delle strutture organizzative e funzionali dell'amministrazione soprattutto quando queste diventano oggetto di trasferimenti o conferimenti agli enti locali o di ripartizione fra Stato ed enti locali.

4. Le funzioni catastali ai comuni – Prima di analizzare il vero significativo passaggio di consegne tra l'Agenzia del Territorio e i comuni attuato con la legge 27 dicembre 2006, n.296, (Finanziaria 2007), per completezza di analisi normativa dobbiamo ricordare la Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001) che, con un complesso di norme transitorie, ha assicurato la continuità del servizio catastale in mancanza di provvedimenti relativi alla continuità delle risorse finanziarie e umane.

Ai fini della continuità del servizio catastale, l'art. 6 dispone, infatti, che i criteri di riparto terranno conto dei casi nei quali il trasferimento delle risorse interesserà solo una parte limitata dei comuni e non la totalità degli stessi, oltre che nella fase transitoria nella quale il trasferimento potrà variare nel tempo, con un progressivo incremento delle effettive assunzioni delle funzioni da parte degli enti locali. In tutti i casi, è fatto obbligo all'Agenzia del Territorio di garantire la continuità del servizio catastale, fornendo un'organizzazione adeguata anche in relazione ai compiti che comuni, forme associative dei comuni e delle comunità montane chiederanno che vengano svolte dal medesimo organismo tecnico,

parte integrante del medesimo regolamento. Sia che i procedimenti provenissero da iniziativa di parte sia che fossero promossi d'ufficio. Il modulo di procedimentalizzazione attuato con il regolamento n.678/1994 presupponeva i tipi di funzioni e di compiti aventi base legale e cioè definiti nelle disposizioni in vigore sul Catasto dei terreni e sul Catasto dei fabbricati. Il regolamento in oggetto è stato poi sostituito, per i procedimenti amministrativi di competenza dell'Agenzia del territorio, dal Provvedimento 28 febbraio 2002 ("Regolamento di attuazione degli articoli 2 e 4 della legge 7 agosto 1990, n. 241, riguardante la determinazione dei termini di conclusione e dei responsabili dei procedimenti amministrativi di competenza degli uffici centrali e periferici dell'Agenzia del territorio").

conformemente alle previsioni normative dei decreti legislativi n. 112 del 1998 e n. 300 del 30 luglio 1999¹⁰⁸.

Al quadro normativo in materia di decentramento si aggiunge poi D.P.C.M. 19 dicembre 2000 «Individuazione delle risorse finanziarie, umane, strumentali e organizzative da trasferire ai Comuni per l'esercizio delle funzioni conferite dal d.Lgs 31 marzo 1998, n. 112 in materia di Catasto» e con il D.P.C.M. 21 marzo 2001 «Criteri di ripartizione delle risorse individuate per l'esercizio delle funzioni conferite ai Comuni in materia di Catasto».

Tutto ciò avviene in misura parallela con il rinnovamento della Carta Costituzionale dove, al Titolo Quinto, oltre alla "pariteticità" fra Comuni, Province, Città Metropolitane, Regioni e Stato (art. 114), si parla di autonomia finanziaria degli Enti Locali (art. 119) e come, pertanto, l'autonomia finanziaria possa essere esercitata solo con adeguate risorse e come gran parte di queste derivino dal prelievo fiscale.

Fatta tale premessa, si può evidenziare come, dopo anni di incertezza, il processo di decentramento è entrato nella fase attuativa, resa possibile dalla Finanziaria 2007 che, risolvendo l'astrattezza e l'eccessiva rigidità della normativa originaria del 1998, ha più efficacemente ridefinito la ripartizione delle funzioni catastali tra lo Stato ed i Comuni¹⁰⁹.

Le nuove disposizioni si pongono apparentemente in linea di continuità rispetto alla previgente disciplina che conferiva agli enti locali alcune funzioni catastali (art. 66 del d.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112).

In realtà, attraverso la parziale modifica dei citati artt. 65 e 66, viene ridimensionata la portata del conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle Regioni ed agli enti locali, riducendo il ruolo dei Comuni - almeno per quel che attiene alle funzioni catastali - ad una partecipazione che lascia la titolarità delle potestà in materia all'Amministrazione centrale.

In altri termini, emerge dalla normativa che l'atto conclusivo del procedimento catastale, rappresentato dal classamento, rimane nella competenza esclusiva dell'Agenzia del Territorio.

Il legislatore, quindi, con determinazione alquanto realistica, per evidenti ragioni di opportunità organizzativa della funzione amministrativa e di efficienza della stessa, ha ritenuto di soprassedere al suo precedente intendimento teso ad attribuire il potere di classamento ai comuni¹¹⁰.

Come sarà tra breve chiaro, il vero problema dell'attuazione del conferimento delle funzioni catastali ai Comuni risiede nel fatto che le disposizioni contenute nei menzionati

¹⁰⁸ N.D'AMATI, *Stato e comuni nella gestione del catasto*, Dir. e Prat. Trib., 2003, I, pag 23 e ss.

¹⁰⁹ M.INGROSSO, *Considerazioni critiche in merito ad una recente pronuncia della Corte di Cassazione sul classamento degli immobili*, Rass. Trib.n.2/2011.

¹¹⁰ M.LOGOZZO., *Le funzioni catastali dei comuni*, Corr.trib., n.7/2007, pag.523.

artt. 65 e 66 del d.Lgs. n. 112/1998 si limitano ad una mera elencazione delle funzioni mantenute allo Stato e di quelle conferite agli enti locali, senza la formulazione di una vera e propria «base legale» idonea a consentire l'esatta individuazione degli istituti e delle qualificazioni giuridiche appartenenti alla normativa sul Catasto.

In altri termini, in attuazione dei principi e criteri indicati nella legge cd. Bassanini (n. 59/1997), la normativa delegata avrebbe dovuto specificare le funzioni, i compiti, ed i procedimenti amministrativi fattori indispensabili ad un compiuto processo di decentramento. Del pari, anche le modifiche da ultimo aggiunte dalla legge Finanziaria 2007 ai citati artt. 66 e 67 del d.Lgs. n. 112/1998 non hanno apportato sostanziali modifiche all'elencazione del precedente impianto normativo¹¹¹.

Andiamo così ad analizzare le modifiche al d.lgs 112/98 apportate dalla Finanziaria del 2007.

In particolare l'art.1, nei commi da 194 a 200 apporta delle modificazioni e delle aggiunte alla normativa degli artt.65 e 66, circa le funzioni e i compiti, nella materia catastale, e la loro ripartizione fra lo Stato e gli enti locali, incidendo anche sull'Agenzia del Territorio, cioè l'organo tecnico indicato dall'art.67.

Il comma 194 interviene sulla disciplina della ripartizione delle funzioni catastali tra Stato e comuni modificando del d.Lgs. n. 112/1998 le lettere d), g) e h) dell'art. 65 per le funzioni mantenute allo Stato e le lettere a) e b) dell'art. 66 per le funzioni conferite ai comuni¹¹².

In particolare sulle funzioni di competenza dello Stato la modifica dell'art. 65 del d.Lgs. n. 112/1998 specifica la totale competenza statale sui registri della pubblicità immobiliare (Conservatorie) e si riformula il presidio centrale sulla gestione unitaria e certificata della base dati catastale, con - inoltre - un più esplicito mandato all'Agenzia del Territorio alla garanzia dell'accesso ai dati per tutti i soggetti depositari di funzioni.

Invece sulle funzioni di competenza comunale, la riformulazione dell'art. 66 del d.Lgs. n. 112/1998 diminuisce l'ambito oggettivo delle funzioni decentrate (limitandole di fatto all'utilizzazione e all'aggiornamento degli atti), ma delimita utilmente il ruolo comunale sulla revisione degli estimi: tale termine non compare più tra le competenze dei comuni e viene sostituito dalla previsione di una partecipazione comunale al processo di determinazione degli estimi stessi.

¹¹¹ M. TRIMELONI, *Sul conferimento delle funzioni catastali agli enti locali: dubbi e interrogativi sulla recente disciplina normativa di attuazione*, La finanza locale, 2007, pag. 13.

¹¹² Vd. d.P.C.M. 19 dicembre 2000 "Individuazione delle risorse finanziarie, umane, strumentali e organizzative da trasferire ai comuni per l'esercizio delle funzioni conferite dal decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, in materia di catasto"; art. 25 "Disposizioni in materia di catasto", del D.L. 30 dicembre 2005, n. 273, convertito dalla L. 23 febbraio 2006, n. 51; art. 1, comma 195, della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

Da tali modifiche allo Stato saranno riservati lo studio e lo sviluppo dei metodi di classificazione censuaria, le procedure per la determinazione dei redditi ai fini delle revisioni generali degli estimi e del classamento, la disciplina dei libri fondiari, la tenuta dei registri immobiliari, le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione, le visure e i certificati ipotecari, la disciplina delle imposte ipotecaria, catastale, delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali, i metodi per eseguire rilievi e aggiornamenti topografici, le mappe e cartografie catastali, il controllo di qualità delle informazioni e dei processi di aggiornamento degli atti, la gestione unitaria delle banche dati catastali e dei flussi di aggiornamento, assicurando il coordinamento operativo e consentendo l'accesso agli interessati (ai comuni in primo luogo).

Ai comuni, invece, vanno invece la conservazione¹¹³, l'utilizzazione e l'aggiornamento degli atti del catasto terreni e del catasto edilizio urbano e la partecipazione al processo di determinazione degli estimi catastali.

Il comma 195 prevede, poi, che i comuni, a decorrere dal 1° novembre 2007, esercitino direttamente le funzioni catastali ad essi attribuite dall'art. 66 del d.Lgs. n. 112/1998. Tali funzioni catastali potranno essere esercitate dai comuni anche in forma associata, o attraverso le comunità montane. “... Al fine di evitare maggiori oneri a carico della finanza pubblica, resta in ogni caso esclusa la possibilità di esercitare le funzioni catastali affidandole a società private, pubbliche o miste pubblico-private”.

Sono in ogni caso salvaguardati gli effetti relativi alla funzione di conservazione degli atti catastali. Infatti, il comma 196 sancisce che l'efficacia dell'attribuzione della funzione comunale di conservazione degli atti del catasto terreni e del catasto edilizio urbano decorre dalla data di emanazione del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato previa intesa tra l'Agenzia del Territorio e l'ANCI, recante l'individuazione dei termini e delle modalità per il graduale trasferimento delle funzioni, tenendo conto dello stato di attuazione dell'informatizzazione del sistema di banche dati catastali e della capacità organizzativa e tecnica, in relazione al potenziale bacino di utenza, dei comuni interessati. La previsione di cui al precedente periodo non si applica ai poli catastali già costituiti.

Il comma 197 stabilisce poi che, fatto salvo quanto previsto dal comma 196, è facoltà dei comuni di stipulare convenzioni soltanto con l'Agenzia del Territorio per l'esercizio di tutte

¹¹³ Per conservazione si intendono le operazioni di formazione e aggiornamento sia dei dati amministrativi (intestazione degli immobili) che dei dati fiscali (qualificazione, consistenza e redditi dominicali e agrari dei terreni e rendite dei fabbricati), sia della mappa catastale (supporto geometrico di rappresentazione del territorio) che riporta i numeri identificativi delle particelle di terreni e fabbricati, ma soprattutto raffigura le linee di confine fra le proprietà (la cui gestione comporta grande responsabilità sotto il profilo pubblicistico e un'elevata preparazione professionale degli operatori).

o di parte delle funzioni catastali, tali convenzioni non sono onerose e hanno durata decennale e sono tacitamente rinnovabili.

Il comma 198 ha rinviato un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio¹¹⁴ la predisposizione, entro il 1° settembre 2007, di specifiche modalità di interscambio in grado di garantire l'accessibilità e la interoperabilità applicativa delle banche dati, unitamente ai criteri per la gestione della banca dati catastale, assicurando la piena cooperazione applicativa tra gli enti interessati e l'unitarietà del servizio su tutto il territorio nazionale nell'ambito del sistema pubblico di connettività.

L'Agenzia del Territorio, come disciplinato dal comma 199 è tenuta a salvaguardare il contestuale mantenimento degli attuali livelli di servizio all'utenza in tutte le fasi del processo, garantendo in ogni caso, su tutto il territorio nazionale, la circolazione e la fruizione dei dati catastali e deve fornire assistenza e supporto ai comuni nelle attività di specifica formazione del personale comunale. Si prevede che l'assegnazione di personale dall'Agenzia ai comuni possa aver luogo anche attraverso distacco.

Il comma 200 stabilisce, infine, che, per un costante monitoraggio del processo di attuazione circa il trasferimento delle funzioni catastali dallo Stato ai comuni, l'Agenzia del Territorio, con la collaborazione dei comuni, deve redigere annualmente una relazione sull'esito dell'attività esercitata, dandone informazione al Ministro dell'economia e delle finanze.

Da quanto descritto si comprende come il trasferimento delle funzioni catastali ai comuni anche nella nuova formulazione dell'art. 65 del d.Lgs. n. 112/1990, a seguito delle modifiche apportate dalla nuova legge Finanziaria, non è una rivoluzione copernicana.

Le funzioni catastali rimangono (come era logico), nei loro aspetti fiscalmente rilevanti (come per il procedimento di classamento), saldamente accentrate nelle mani dell'Agenzia del Territorio¹¹⁵.

Ai comuni, quindi, al di là delle mansioni di conservazione e aggiornamento materiale dei dati catastali, rimangono però anche quelle funzioni, poco note ai più, di fattiva collaborazione all'accertamento della rendita catastale, già previste dall'ordinamento tributario. Come si è accennato in precedenza, il legislatore ha inteso coinvolgere i comuni nell'ambito del procedimento di verifica o di attribuzione della rendita per le unità immobiliari insistenti sul loro territorio¹¹⁶.

¹¹⁴ Provv. 16 aprile 2008 "Determinazione delle modalità dirette a garantire ai comuni, anche in forma associata, o attraverso le comunità montane e le unioni di comuni, l'accessibilità e l'interoperabilità applicativa per la gestione della banca dati catastale".

¹¹⁵ M.LOGOZZO, *Le funzioni catastali dei comuni*, cit, pag.525

¹¹⁶ Va sottolineato che, se è vero che l'attribuzione della rendita catastale è di esclusiva competenza dell'Agenzia del territorio, i riflessi che le rendite comportano sul gettito dell'ICI e conseguentemente sui bilanci comunali sono tali da esigere la partecipazione dei comuni alla fase del classamento. In particolare, sono stati delineati dei procedimenti di attribuzione o di rideterminazione delle rendite catastali

Sia consentita un'ulteriore osservazione. L'art.1, commi da 194 a 200 della legge 296/2006 ha introdotto delle disposizioni che espressamente si riallacciano alle disposizioni dell'art.65 «Funzioni mantenute dallo Stato», dell'art.66 «Funzioni conferite agli enti locali» che si collocano in una disciplina che appartiene alle materie afferenti al territorio e cioè nel Capo II «Territorio e Urbanistica», sezione IV «Catasto, Servizi Geotopografici e Conservazione dei registri immobiliari», Titolo III «Territorio, Ambiente, Infrastrutture», del d.lgs n.112/1998.

Orbene con la riforma del Titolo V della Costituzione il “governo del territorio” cioè tutto ciò che attiene all'uso del territorio e alla localizzazione di impianti e attività è parte della legislazione concorrente ex art.117, comma 3 della Costituzione. Pertanto le funzioni e i compiti amministrativi catastali conferiti agli enti locali, inseriti, come visto, nella disciplina del territorio, appartengono alla materia attinente al governo del territorio con la conseguenza che sarebbe spettato alla regione esercitare, nella materia, la potestà legislativa nell'ambito dei principi fondamentali stabiliti con legge dello Stato. Nella normativa attualmente vigente, inoltre, manca ogni riferimento al ruolo legislativo delle regioni.

Da quanto detto emergono due profili di contrasto della normativa sulla ripartizione fra Stato ed enti locali e sul conferimento a questi ultimi delle funzioni catastali.

Un primo contrasto con il comma 3 dell'art.117 della Costituzione per la violazione del principio di ripartizione delle materie attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato e delle materie rientranti nella legislazione concorrente, come la gestione del territorio e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Il secondo contrasto con il comma 6 dell'art.117 della Costituzione e con il comma 2 dell'art.114 della Costituzione sull'esercizio della potestà statutaria e regolamentare degli enti locali e con i commi 1 e 2 dell'art.118 della Costituzione sull'esercizio delle funzioni amministrative degli enti locali per l'esteso spazio di autonomia acquisito dall'ordinamento.

4.1. Le modalità, i requisiti e gli elementi utili per l'esercizio delle funzioni catastali assegnate ai comuni -
Le modalità, i requisiti e gli elementi utili per l'esercizio delle funzioni catastali assegnate ai comuni sono stati disciplinati, come previsto dall'art.1, comma 197 della legge Finanziaria 2007 dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14 giugno 2007, concernente il

che trovano nel comune l'ente legittimato a dare impulso iniziale al procedimento catastale; esso va poi ad innestarsi sugli ordinari procedimenti che conducono l'Agenzia del territorio ad attribuire o rideterminare la rendita

“decentramento delle funzioni catastali ai comuni, ai sensi dell’articolo 1, comma 197, della legge 27 dicembre 2006, n. 296”, a sua volta rettificato il 9 agosto 2007¹¹⁷.

Il provvedimento determina le modalità, i requisiti e ogni altro elemento utile per l’esercizio delle funzioni catastali da parte dei Comuni, individuando la forma gestionale ritenuta più adeguata allo specifico contesto di competenza che può essere in forma diretta, singola o associata, o ancora tramite il convenzioni l’Agenzia del Territorio, nelle quali saranno distinte le rispettive competenze dell’Agenzia del Territorio e degli Enti locali.

Il decreto, individua, altresì, i criteri di ripartizione, tra i singoli comuni appartenenti a ciascuna provincia, dei beni mobili e delle risorse finanziarie, umane e strumentali necessarie allo svolgimento delle funzioni assunte in materia di catasto, con lo scopo di realizzare un effettivo e totale censimento dei beni immobili e un completo recupero dei dati catastali ed integrazione della relativa banca dati.

In base a quanto disciplinato dal decreto i Comuni devono provveder ad inviare, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento all’Agenzia del Territorio specifica deliberazione esecutiva di Consiglio comunale, indicante la modalità con cui intendono esercitare, dal 1° novembre 2007, le funzioni catastali assegnate.

In caso di mancato rispetto dei termini indicati i Comuni, comunque, potranno ancora deliberare l’esercizio diretto di nuove ed ulteriori funzioni entro il 15 luglio 2009, ed esercitare le relative funzioni catastali a decorrere dal 15 dicembre 2009.

Tra le funzioni che i Comuni possono gestire, si segnalano:

- consultazione della banca dati catastale¹¹⁸ unitaria nazionale e servizi di visura catastale;
- certificazione e aggiornamento degli atti catastali conservati nella banca dati informatizzata;
- riscossioni erariali per i servizi catastali;
- verifica formale, accettazione e registrazione delle dichiarazioni tecniche di aggiornamento del Catasto fabbricati e terreni;
- confronto, con gli atti di pertinenza del comune, delle dichiarazioni tecniche di aggiornamento e segnalazione degli esiti all’Agenzia del Territorio per la definizione dell’aggiornamento del Catasto fabbricati;
- verifica formale e accettazione delle dichiarazioni tecniche di aggiornamento geometrico del Catasto terreni;

¹¹⁷ Tale decreto, emanato tenuto conto delle indicazioni contenute nel protocollo di intesa Protocollo d'intesa del 17 luglio 2007 tra l’Agenzia del Territorio e l’ANCI - Associazione Nazionale Comuni Italiani - riguarda le procedure di attuazione, gli ambiti territoriali di competenza, la determinazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie da trasferire agli enti locali, ivi compresa una quota dei tributi speciali catastali, nonché i termini per le comunicazioni da parte dei comuni o delle loro associazioni dell’avvio della gestione delle funzioni catastali.

¹¹⁸ A tal fine è stato emanato il Decreto del Direttore dell’Agenzia delle Entarte 18 dicembre 2007 rubricato «Accesso al servizio di consultazione telematica della banca dati catastale ed ipotecaria da parte di comuni, comunità montane ed aggregazioni di comuni, in funzione del processo di decentramento delle funzioni catastali, ai sensi del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112»

verifica formale, accettazione e registrazione delle dichiarazioni di variazione colturale del Catasto terreni.

Per l'espletamento di tali funzioni e per assicurare l'unitarietà del sistema informativo catastale nazionale è previsto che i Comuni possano utilizzare per la gestione dei processi di cui abbiano assunto la gestione diretta, in termini esclusivi e gratuiti, l'infrastruttura tecnologica, le applicazioni informatiche e i sistemi d'interscambio messi a disposizione dall'Agenzia del Territorio, tramite la Società Generale d'Informatica del Ministero dell'economia e delle finanze.

Nel decreto si prevede inoltre che siano verificate congiuntamente dai Comuni e dall'Agenzia del Territorio le criticità relative alla qualità dei servizi erogati e le azioni di miglioramento intraprese o da sviluppare per la loro rimozione.

Si dispone, inoltre, che l'Agenzia del Territorio promuova e favorisca il supporto formativo ai Comuni convenzionati ed effettui il costante adeguamento e controllo della qualità della base dati e dei processi di aggiornamento, i quali in caso di persistente mancato rispetto dei livelli di servizio definiti nell'ambito della convenzione, potranno essere sostituiti nelle funzioni dall'Agenzia del Territorio.

Da quanto detto il Decreto del 14 luglio 2007 ha sancito il totale e autonomo decentramento delle funzioni catastali ai Comuni e dunque il trasferimento agli stessi enti in forma diretta ed esclusiva delle competenze in ordine al classamento e alla derivante individuazione delle rendite immobiliari.

Proprio per il suo contenuto la Confederazione italiana della proprietà edilizia (Confedilizia) con ricorso n.8138/2007 proposto al Tar Lazio, ha impugnato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 14 giugno 2007 lamentando che il provvedimento, che avrebbe realizzato, con modalità illegittime, il decentramento delle funzioni catastali trasferendole dallo Stato ai Comuni, per come a suo tempo già previsto dal decreto legislativo 31 marzo 1998 n. 112 con disposizioni (contenute negli artt. 65 e 66) poi modificate dalla legge 27 dicembre 2006 n. 296, manifesta una evidente non conformità rispetto alle disposizioni di norma primaria.

La Confedilizia, in particolare, ha sottolineato la circostanza che l'impugnato D.P.C.M., ponendosi anche in contrasto con le modifiche normative apportate nel 2006 al decreto legislativo n. 112 del 1998, ha finito con l'attribuire ai Comuni la decisione e la responsabilità (intesa nel senso di competenza) definitiva per l'adozione degli atti inerenti all'estimo degli immobili; il che comporta un sostanziale arretramento dell'Agenzia del Territorio su competenze di mero controllo e di stima dell'efficienza degli interventi operati dai Comuni, mentre a tali Enti è riposto per intero il compito dell'aggiornamento del

catasto terreni e di quello urbano, “inclusi gli atti incidenti sulla stima dei singoli immobili come il classamento, ed ivi comprese le attività di irrogazione di sanzioni e di gestione del contenzioso”.

La Confedilizia ha dedotto, partendo da tali premesse, due motivi di doglianza, il primo complesso e di merito, il secondo caratterizzato da profili di contestazione di natura formale, chiedendo l'annullamento del DPCM nonché degli atti adottati sulla scorta della non corretta interpretazione della normativa vigente in materia, in particolare del protocollo di intesa tra Agenzia del Territorio ed ANCI sottoscritto in data 4 giugno 2007¹¹⁹.

Sono intervenute nel giudizio altre associazioni ed enti esponenziali sostenendo la condivisibilità della interpretazione prospettata nell'atto introduttivo da Confedilizia e concludendo che dalla piana lettura del decreto presidenziale impugnato deriverebbe la insuperabile conseguenza dello «smembramento» della funzione catastale, destinandosi la stessa ad un esercizio con modalità differenziate da Comune a Comune, il che comporterebbe la creazione di un «estimo campanilistico», con irragionevoli e costituzionalmente dubbie, sotto il profilo della disparità di trattamento, ripercussioni sui criteri di computo per la costruzione della base imponibile per la determinazione dell'Ici.

Il ricorso della Confedilizia è stato così incentrato sul fatto che le amministrazioni comunali avrebbero avuto anche, tra l'altro, la possibilità di verificare ed, eventualmente, rettificare le rendite proposte dai professionisti, entrando nel merito dei classamenti, controllando, quindi, la base imponibile delle loro imposte, in piena autonomia rispetto agli Uffici del Territorio.

Ovviamente erano nate le immediate opposizioni sia dei proprietari di immobili che dei professionisti e Confedilizia aveva presentato ricorso al Tar del Lazio in particolare avverso il DPCM che conteneva una disposizione ambigua: all'articolo 3, comma 2, lettera c), dove si elencavano le funzioni per i Comuni che avrebbero scelto l'opzione più impegnativa, era

¹¹⁹ Protocollo di intesa intercorso in data 4 giugno 2007 tra l'Agenzia del territorio e l'Associazione nazionale dei Comuni italiani, pure impugnato da Confedilizia ed espressamente richiamato nell'art. 3, commi 4 e 5, del dPCM 14 giugno 2007.

Il protocollo di intesa, adottato ai sensi dell'art. 1, comma 197, della legge n. 296 del 2006 aveva il compito di individuare le modalità di esercizio delle funzioni catastali trasferite ai Comuni per effetto (e nei limiti) di quanto stabilito nell'art. 66 del decreto legislativo n. 112 del 1998, così come modificato dall'art. 1 comma 194 della stessa legge n. 296.

Le stesse incongruenze evidenziate con riferimento al decreto presidenziale del 14 maggio 2007 rispetto al contenuto degli artt. 65 e 66 del decreto legislativo n. 112 del 1998, come modificati nel 2006, in merito al confine – che il Collegio ritiene ingiustificatamente oltrepassato nel decreto presidenziale – che legislativamente circoscrive gli ambiti delle competenze funzionali trasferite ai Comuni nella materia catastale, si manifestano nel protocollo di intesa del 4 giugno 2007 (e non poteva essere altrimenti, attesi i profili di profonda connessione e contatto che sussistono tra i due atti, come si è in precedenza qui posto in luce).

Ciò che emerge dalla lettura del protocollo di intesa e soprattutto dall'esame degli allegati (costituiti da slides contenenti l'esposizione grafica dei processi operativi attribuiti ai Comuni in materia ed i compiti trattenuti in capo all'Agenzia del territorio) è una complessiva operazione attraverso la quale la funzione catastale, passando per l'aggiornamento della banca dati del catasto “mediante la trattazione delle richieste di variazione delle intestazioni e delle richieste di correzione dei dati amministrativi, comprese quelle inerenti la toponomastica” (ved. art. 2, comma 1 lett. a), punto 3 del protocollo di intesa), è attribuita ai Comuni pressoché integralmente, dal momento che a tali Enti è attribuito il potere di definire l'aggiornamento “della banca dati catastale sulla base delle proposte di parte” (e, soprattutto, con caratteri di totale autonomia) “ovvero sulla base di adempimenti d'ufficio” (ved. art. 2, comma 1 lett. c), punto 4 del protocollo di intesa).

indicata anche la «definizione dell'aggiornamento della banca dati catastale, sulla base delle proposte di parte, ovvero sulla base di adempimenti d'ufficio».

Confedilizia, in questa disposizione intravedeva una surrettizia estensione dei poteri fissati dalla Finanziaria 2006. L'articolo 66 del d.P.R.138/98 stabiliva infatti che sarebbero spettate ai Comuni le funzioni relative “alla conservazione, utilizzazione e aggiornamento degli atti nonché alla revisione degli estimi e del classamento, fermo restando quanto previsto dall'articolo 65, lettera h)”.

L'articolo 1, comma 194 della Finanziaria 2007 (legge 296/2006), invece, aveva modificato la lettera a) nella parte relativa agli estimi, stabilendo che i Comuni avrebbero “partecipato” alla determinazione degli estimi stessi, sempre ferma la gestione unitaria.

Il Tar Lazio con la sentenza 15 maggio 2008 n. 4259¹²⁰ è intervenuto dando ragione a Confedilizia, affermando l’“erronea interpretazione operata nel provvedimento impugnato delle disposizioni della legge 296/2006” ed ha accolto il ricorso affermando che «l'attribuzione ai Comuni dell'esercizio della potestà autoritativa di procedere al classamento e quindi alla definizione della relativa rendita catastale costituisce un'opzione non prevista dalla legge nell'ambito del trasferimento di funzione catastali»¹²¹.

A seguito della sentenza del Tar del Lazio, l'ANCI propone al Consiglio di Stato il ricorso in appello, n. 5960/2008, chiedendo che la stessa sia annullata con rinvio, per un difetto di procedura consistito nella mancata notifica – nei suoi confronti – del ricorso di primo grado. In subordine, l'ANCI ha lamentato l'erroneità della sentenza e ha chiesto che il ricorso di primo grado sia respinto, perché infondato¹²².

Il Consiglio di Stato, con la decisione n. 2174/2009, accogliendo il primo motivo di appello dell'ANCI, annulla con rinvio la sentenza del Tar Lazio, affinché, previa integrazione del contraddittorio da parte dell'originaria ricorrente, il ricorso di primo grado sia deciso dal Tar, in composizione diversa.

Nel frattempo, l'Agenzia del Territorio ha continuato a sviluppare iniziative volte a moltiplicare le modalità di fruizione dei servizi catastali da parte di tutti gli utenti, attivando anche modelli di coordinamento/cooperazione con gli Enti locali, coerenti con il possibile sviluppo del federalismo fiscale¹²³.

Per concludere va rilevato che il 19 marzo 2010 è stata poi depositata la nuova sentenza n. 4312 del Tar Lazio sul già citato ricorso n. 8138/2007 della Confedilizia. In particolare, fermo restando l'impianto generale del DPCM 14 giugno 2007 impugnato, il Tribunale ha

¹²⁰ P.PURI;M.DEL VAGLIO, *Delega delle funzioni catastali ai Comuni: luci ed ombre per un difficile decentramento*, GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 10 del 2008, pag. 912

¹²¹ G.MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscaltà immobiliare"*, Rass. Trib., n.3/2010, pag. 703 ss.

¹²² G. MURARO, *Il riordino dell'imposizione sugli immobili*, La finanza pubblica italiana. Rapporto 2009, Bologna, 2009.

¹²³ L. TOSI, *La fiscalità delle città d'arte. Il caso del Comune di Venezia*, Padova, 2009.

dato ragione alla ricorrente solamente in merito all'insufficienza dell'art. 3, comma 4, della stessa norma contestata, laddove è compito dell'Agenzia del Territorio, per meglio presidiare l'unitarietà del sistema catastale, di formulare "... programmi di intervento articolati per aree e macroaree territoriali, da realizzare con iniziative di cooperazione concordate in sede locale con i Comuni...". In estrema sintesi, secondo il Collegio giudicante, la giustamente paventata arbitrarietà dell'accertamento catastale non discende dal livello di governo (statale o comunale), bensì soltanto dalla carenza di controlli e sanzioni adeguati a garantire l'unitarietà del sistema catastale.

La *querelle* sembra essere stata risolta dall'ultima sentenza del Tar Lazio: non è più in discussione il decentramento catastale ai Comuni, ma solamente la migliore definizione di un sistema di controlli coerente con la necessità di garantire l'unitarietà del sistema catastale.

5. I recenti interventi normativi sul processo di decentramento delle funzioni catastali - Il D.L. 31 maggio 10, n. 78, contenente "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica", come modificato dalla legge di conversione 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto, nell'ambito dell'intervento di contrasto all'evasione fiscale allo scopo di far emergere ogni variazione di rendita catastale, l'art. 19¹²⁴ rubricato "Aggiornamento del catasto".

L'obiettivo del legislatore consiste nel contrastare l'evasione fiscale e contributiva, mediante il coinvolgimento congiunto dell'Erario e dei Comuni; si intende, in particolare, favorire l'emersione dell'effettiva consistenza catastale degli immobili (e delle loro variazioni) da assoggettare a imposizione e, nel contempo, individuare i soggetti, titolari di diritti reali sugli stessi, tenuti al pagamento delle imposte dovute.

L'art.19 sancisce l'attivazione, a decorrere dal 1° gennaio 2011, dell'Anagrafe immobiliare integrata; l'individuazione delle modalità attraverso le quali assicurare, relativamente ai dati catastali, l'accesso alle banche dati dell'Agenzia da parte dei Comuni e porre in essere il processo di decentramento delle funzioni catastali; il recupero di gettito fiscale, attraverso attività correlate all'identificazione degli immobili non dichiarati in Catasto; infine, l'obbligo di inserimento, negli atti notarili e nelle richieste di registrazione dei contratti di locazione, di determinati riferimenti e indicazioni di natura catastale¹²⁵.

¹²⁴ L'art. 19 del D.L. n. 78/2010 è inserito nel titolo II «Contrasto all'evasione fiscale e contributiva». L'Agenzia del territorio ha emanato la circolare n. 2 in data 9 luglio 2010 avente per oggetto «Attuazione del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 - articolo 19, comma 14» e in data 10 agosto 2010 ha emanato la circolare n. 3 avente per oggetto «art. 19 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 - Aggiornamento del catasto».

¹²⁵ A.DE LUCA, *Per il contrasto all'evasione immobiliare nuove attribuzioni all'agenzia del territorio*, Corriere tributario n. 33/2010, pag. 2688 ss.

In particolare, soffermandoci sugli aspetti più vicini all'analisi fin qui condotta, i commi da 4 a 6, con l'obiettivo del rafforzamento del processo di decentramento delle funzioni catastali ai Comuni, riprendono alcuni aspetti del decentramento catastale. Sono infatti ridefinite le competenze e le funzioni principali che rimangono in capo all'Agenzia del Territorio, ma si richiamano anche le funzioni catastali che venivano attribuite ai comuni con il d.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112 all'art. 66.

Si riprende in considerazione il decentramento catastale ai comuni con due aspetti distinti: da un lato l'obbligo di controllare e aggiornare le banche dati di competenza dei comuni, al fine di aggiornare i dati catastali utilizzando le applicazioni informatiche e i sistemi di interscambio messi a disposizione dell'Agenzia del Territorio, dall'altro la norma indica alcune funzioni decentrate che saranno oggetto di provvedimenti attuativi che emanerà il Ministero dell'economia e delle finanze entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge di conversione.

Al fine di accelerare il processo di aggiornamento e allineamento delle banche dati catastali, le funzioni catastali connesse all'accettazione e alla registrazione degli atti di aggiornamento saranno svolte sia dall'Agenzia del Territorio che dai Comuni, che utilizzeranno le procedure informatiche messe a disposizione dall'Agenzia, secondo regole tecnico-giuridiche (da applicarsi anche nelle Regioni a Statuto speciale) stabilite con D.P.C.M., su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e previa intesa presso la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge¹²⁶.

I Comuni potranno svolgere le funzioni catastali scegliendo tra due livelli di compartecipazione, come definiti nell'accordo sottoscritto tra l'ANCI e il Governo il 9 luglio 2010:

- a) la forma di partecipazione più semplice prevede la consultazione delle banche dati, con l'accesso al "Portale Comuni" e la segnalazione delle incongruenze dei dati, che saranno poi gestite dall'Agenzia del Territorio;
- b) il livello "evoluto" di partecipazione prevede anche l'accettazione e la registrazione di tutti gli atti di aggiornamento catastale e la verifica formale di essi.

Alcune attività saranno, comunque, di competenza esclusiva dell'Agenzia del Territorio come l'individuazione di metodologie per l'esecuzione di rilievi ed aggiornamenti topografici e per la formazione di mappe e cartografie catastali; il controllo della qualità delle informazioni catastali e dei processi di aggiornamento degli atti; la gestione unitaria dei

¹²⁶ Tale decreto sarebbe dovuto essere emanato entro il 1° febbraio.

dati catastali e dei flussi di aggiornamento delle informazioni trasmessi con il Modello unico digitale per l'edilizia (MUDE¹²⁷); la gestione dell'Anagrafe Immobiliare Integrata¹²⁸.

Con l'attivazione, a far data dal 1° gennaio 2011, dell'Anagrafe Immobiliare Integrata si fissa un termine temporale per la messa a disposizione, da parte della statale Agenzia del Territorio ai Comuni, del sistema dati che integra tra loro i dati catastali e quelli ipo-catastali desumibili dagli atti depositati in Conservatoria.

Si chiarisce che questi dati, che consentono l'introduzione dell'attestazione integrata ipotecario-catastale, sono di proprietà dell'Agenzia Territorio perché sono ritenuti "sensibili" per la fiscalità e debbono essere "accoppiati" con i dati edilizi che i Comuni acquisiscono e "immagazzinano" nelle loro Anagrafi Comunali Immobili.

I Comuni accederanno all'Anagrafe statale utilizzando regole operative che il MEF decreterà d'intesa con la Conferenza Stato-Città e "le applicazioni informatiche e i sistemi di interscambio messi a disposizione dall'Agenzia del Territorio".

Da quanto detto si evince che il sistema di collaborazione Comuni-Stato che la L.122/2010 delinea vede un rafforzamento degli strumenti dello Stato per esercitare la sua funzione di garante dell'unitarietà del sistema informativo catastale nazionale e di controllore della qualità dei dati catastali e dei processi di aggiornamento degli stessi e la delimitazione dell'ambito entro i quali i Comuni esercitano la loro responsabilità nella gestione operativa dei processi di aggiornamento e allineamento delle banche dati catastali.

Per concludere si possono sottolineare alcuni punti critici della nuova normativa.

In particolare il riferimento da un lato è al MUDE, che rientra tra le competenze dell'Agenzia del Territorio e che, nonostante sia prevista la partecipazione dei comuni per l'attività di accettazione e registrazione degli atti di aggiornamento, il legislatore forza verso l'Agenzia del Territorio assegnandole la gestione unitaria dell'infrastruttura tecnologica.

Dall'altro, il punto critico riguarda la mancata unificazione e semplificazione del procedimento amministrativo edilizio con quello catastale aspetto quest'ultimo fondamentale se si vuole realizzare un federalismo amministrativo che sia il più coerente possibile con quello fiscale.

¹²⁷ Introdotto con legge 9 marzo 2006 n.80 comma 34 *quinquies*.

¹²⁸ Cfr art.19, co.1 D.L. 78/2010. Dal 1° gennaio 2011, l'Anagrafe immobiliare integrata, costituita e gestita dall'Agenzia del territorio, attesterà, ai fini fiscali, lo stato di integrazione delle banche dati disponibili presso l'Agenzia stessa per ciascun immobile, individuandone il soggetto titolare di diritti reali. Ponendo come base di riferimento unitario il bene immobile, l'Anagrafe immobiliare fornirà, dunque, un efficace supporto alla fiscalità immobiliare, tramite l'individuazione della correlata base imponibile e del relativo titolare di diritti reali, soggetto passivo d'imposta. Tali informazioni verranno erogate mediante la «attestazione integrata ipotecario-catastale», le cui modalità di rilascio e gli effetti, ai fini fiscali, verranno definiti con appositi decreti ministeriali, che disciplineranno altresì la graduale implementazione di ulteriori informazioni e servizi.

Da quanto sin qui analizzato si evince che l'articolo 19 del DL 78/2010 in materia di decentramento catastale ai Comuni chiarisce alcuni aspetti, ne innova altri e apre qualche criticità.

L'affidamento del contribuente: caratteri e limiti nell'analisi di alcune fattispecie concrete

Roberta Alfano

Abstract

The principle of protection of legitimate expectations, explicitly stated by Art. 10 of Law 212/2000, is the object of settled case law of the Italian Supreme Court (*Corte di Cassazione*): its codification set the conditions for a new kind of relationship between the Revenue and taxpayers, overcoming the traditional mutual distrust between them.

This paper analyses the classical case of the taxpayer relying on the acts issued by the Revenue, and the recent application of the protection of legitimate expectations in respect of electronically notified acts. Finally, it focuses on the case of amendment of tax returns to the advantage of taxpayers.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Affidamento del contribuente ed interpretazione a mezzo circolari – 3. Affidamento, procedure e strumenti telematici – 4. Affidamento ed emendabilità pro contribuente della dichiarazione tributaria -5. Conclusioni

1.Introduzione - Il rapporto tra i singoli e il Fisco si presenta tradizionalmente delicato e complesso in ragione della peculiarità degli interessi in gioco, a lungo caratterizzato da rigidità e contrapposizioni nette fra gli interessi individuali e le politiche di solidarietà che stanno alla base del concorso alle spese pubbliche.

Con l'emanazione dello Statuto sono stati espressamente sanciti alcuni principi a garanzia del contribuente, che già da tempo si affacciavano in dottrina e giurisprudenza¹²⁹; in particolare, è stato tradotto in norma il principio della tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, che ne ha meglio definito i contorni.

Per affidamento si intende lo stato psicologico di fiducia¹³⁰ posto «sull'apparenza delle situazioni e dei fatti divergente dalla loro effettiva sostanza¹³¹»; rileva la altrui

¹²⁹ Per la capillare ricostruzione storica, G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede* in Riv. dir. trib. 2008, n. 3, 166, in particolare par. 1 e 2.

¹³⁰ «L'affidamento è un atteggiamento psicologico tipico di un soggetto in riferimento all'esercizio di un potere discrezionale o comunque idoneo ad emanare atti autoritativi che esprimono un giudizio, rispetto al quale può essere promosso seppur in forza di un rapporto non paritario un sindacato sulle scelte operate, nonché sulle modalità adottate¹³⁰». La citazione è tratta da V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2003, n. 3, 268, in particolare par. 5.

¹³¹ V. PIETROBON, *Affidamento*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, I, 1.

responsabilità, che ha cagionato l'errore incolpevole e che qualifica negativamente l'eventuale violazione rispetto all'apparenza del diritto¹³². In campo tributario il problema dell'affidamento è acuito rispetto ad altri rami del diritto in virtù della mancanza di certezza imperante, di cui la poca accuratezza della tecnica legislativa, l'ipertrofia legislativa e la moltiplicazione delle fonti non sono che alcune delle componenti di destabilizzazione del contribuente¹³³.

Il principio del legittimo affidamento, in virtù dell'interpretazione adeguatrice, è stato considerato immanente nell'ordinamento tributario¹³⁴: l'esplicita previsione dell'art. 10 ha conferito al principio un diverso ruolo, che la giurisprudenza della Cassazione, non in piena sintonia con il giudice delle leggi nell'interpretazione dello Statuto¹³⁵, ha contribuito a definire. I giudici di legittimità - che progressivamente hanno consolidato le norme dello Statuto fornendo loro rilevanza sostanziale e funzione di bussola¹³⁶ per interpretare la legislazione tributaria vigente - hanno affermando che «il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, L. n. 212 del 2000, e trovando origine negli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., ...costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa¹³⁷». I precetti contenuti nello Statuto devono essere letti ed interpretati nella logica che permea l'intero Statuto: la lettura atomistica risulta oggettivamente riduttiva¹³⁸ e causa dell'iniziale approccio svalutativo verso lo Statuto stesso¹³⁹.

Molteplici sono le accezioni relative al significato e agli effetti della tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti della pluralità di atti giuridici emanati dai diversi poteri. In questa sede si intende brevemente riflettere sulla definizione del principio quale applicazione dell'art. 97 della Costituzione, piuttosto che dell'aspetto indiscutibilmente più

¹³² M. D'AMELIO, *Apparenza del diritto*, in Nuovo dig. it., Torino, 1937, I, 550 e poi riproposta come Voce *Apparenza del diritto*, NDI, vol. I, Torino 1957, 714, secondo cui «nel mondo giuridico lo stato di fatto non sempre corrisponde allo stato di diritto; ma lo stato di fatto, spesse volte, e per considerazioni di ordine diverso, merita lo stesso rispetto dello stato di diritto e, in determinate condizioni e in riguardo a determinate persone, genera conseguenze non differenti da quelle che deriverebbero dal corrispondente stato di diritto. Uno di detti casi è l'apparenza del diritto».

¹³³ G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Milano, 2005, 508; la funzione dipanatrice della norma operata dalla giurisprudenza è ostacolata dall'ampia volatilità della legislazione e dalla natura delle controversie stesse.

¹³⁴ Cass., Sez. V trib., 10 dicembre 2002, n. 17576; Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080; Cass., Sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., Sez. trib., 13 maggio 2009, n. 10982. da ultimo Cass., Sez. trib., 31 gennaio 2011 n. 2221, in Corr. Trib., 2011, n. 12, con nota di M. BEGHIN, *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, che ribadisce l'immanenza del principio e specifica la natura di legge ordinaria dello Statuto, nella scia delle pronunce del giudice delle leggi.

¹³⁵ Corte Cost., 27 febbraio 2009, n. 58 che ha evidenziato - richiamando peraltro le precedenti ordinanze n. 428 del 2006, n. 180 del 2007 e n. 41 del 2008 - che non «hanno rango costituzionale - neppure come norme interposte - le previsioni della legge 212/2000». E. DE MITA, *Affidamento del contribuente da stabilizzare - Tra Cassazione e Corte costituzionale non c'è sintonia sul riconoscimento da dare al principio* in Il Sole 24 ore del 7 giugno 2009.

¹³⁶ secondo la definizione di E. DE MITA, *Lo statuto diventa la bussola dei giudici*, in Il Sole-24 Ore, 2 maggio 2005.

¹³⁷ Cass., Sez. V trib., 10 dicembre 2002, n. 17576.

¹³⁸ M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 220.

¹³⁹ G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 6 che evidenzia come lo Statuto sia stato a lungo inquadrato «quale espressione di un elenco di desideri incapaci di divenire precetti».

complesso della tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti dell'operato del legislatore che fa capo al principio di ragionevolezza espresso dall'art. 3 della Costituzione . Si intende, in primo luogo, fare il punto sulla tradizionale vicenda dell'affidamento formatosi in capo al contribuente attraverso atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria. Si fa riferimento in particolare alle circolari, che hanno assunto nel tempo, anche in virtù dell'art. 5 dello Statuto che esplicita il dovere di informazione del fisco, una sempre maggiore conoscibilità da parte di tutti i contribuenti: i cittadini che abbiano conformato il loro operato alle indicazioni dell'amministrazione devono essere tutelati dai possibili effetti negativi dovuti ai frequenti *revirement* dell'Amministrazione stessa.

Lo stretto legame esistente fra dovere di informazione e tutela dell'affidamento deve essere analizzato poi da un'ulteriore prospettiva. Lo Statuto, all'art. 5 in tema di informazione, fa esplicito richiamo all'utilizzo di mezzi di informazione elettronica; occorre dunque esaminare il rapporto esistente fra strumento informatico e tutela dell'affidamento sorto in relazione alle informazioni apprese telematicamente.

I principi cardine dello Statuto stanno alla base della volontà di porre in essere un clima di reciproca collaborazione fra le parti e di certezza dei rapporti giuridici, espressione di ordine e di sviluppo sociale. A lungo, in campo tributario, è stata tangibile la difficoltà ad accettare il superamento dell'ottica pro fisco. La giurisprudenza di legittimità ha lentamente modificato tale ottica ed ha evidenziato la necessità di superare l'estremo formalismo che, tradizionalmente, ha pervaso il rapporto amministrazione finanziaria - contribuente.

L'importanza del principio, che ha condotto a soluzioni interpretative di particolare interesse, non deve però indurre in errori di valutazione.

In presenza di conflitti interpretativi il legislatore può intervenire per dirimerli, soprattutto nei casi in cui non si sia in presenza di una situazione interpretativa oggettiva, ma di un mero stato soggettivo del contribuente. Qualora intervenga la norma, è la norma che deve dirimere i conflitti a prescindere dall'interpretazione giurisprudenziale più o meno consolidata formatasi in materia¹⁴⁰. In tale ottica appare opportuno ripercorrere la peculiare vicenda inerente l'emendabilità delle dichiarazioni tributarie pro contribuente e i termini in cui tale emendabilità possa porsi in essere, oggetto di recenti pronunce del giudice di legittimità, che offrono più di uno spunto di riflessione.

2. Affidamento del contribuente ed interpretazione a mezzo circolari – Il comportamento del fisco è ispirato al principio di imparzialità e buon andamento che impregna l'azione amministrativa, nel rispetto del principio di legalità. Nell'ambito della sua attività interpretativa l'amministrazione finanziaria pone in essere una serie di atti

¹⁴⁰ G. MELIS, *L'interpretazione della norma tributaria*, cit., 516.

meramente interni fortemente pervasivi nei confronti del contribuente. L'amministrazione è del tutto libera di porre in essere un *revirement* relativo all'interpretazione di un precetto ovvero alla legittimità di un comportamento precedentemente adottato. La nuova interpretazione dispiega i suoi effetti retroattivamente sui contribuenti, che avevano confidato nella precedente interpretazione¹⁴¹, con il limite di non poter incidere negativamente sulla sfera giuridica economica e personale del destinatario.

L'amministrazione finanziaria può ripensare un assetto già posto in essere ovvero incidere su una pretesa anche se definitiva, a condizione che tale modifica sia *in melius* e sia rispettato il limite all'operatività di tale potere dispositivo dato dall'impossibilità di peggiorare la situazione precedente. Le difficoltà si pongono qualora il contribuente si sia conformato ad atti dell'amministrazione finanziaria successivamente modificati o il suo comportamento sia conseguenza di ritardi, omissioni od errori degli stessi uffici.

Un primo orientamento più risalente considerava legittimo l'atto dell'amministrazione nei confronti del contribuente, che si era adeguato all'indirizzo interpretativo contenuto in una precedente circolare a lui più favorevole. Ciò in ragione della natura meramente interna delle circolari interpretative¹⁴² e della natura vincolata della funzione impositiva, esclusivamente disciplinata dalla legge: se l'interpretazione contenuta in una circolare vincolasse l'amministrazione finanziaria e/o il giudice, sarebbe violato il principio di irrinunciabilità della potestà di imposizione¹⁴³: l'amministrazione deve esclusivamente applicare la legge e non può essere vincolata alla propria interpretazione, che non è fonte del diritto¹⁴⁴.

Si è lentamente affermata una tesi maggiormente garantista del contribuente che vieta la retroattività del *revirement* interpretativo *in peius* per una pluralità di motivi. In primo luogo, l'affidamento è espressione di molteplici principi costituzionali: l'art. 2, quale dovere di solidarietà; l'art. 97, per il principio di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione; l'art. 41, per garantire la libertà economica del soggetto¹⁴⁵. La tutela dell'

¹⁴¹ V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, cit., 2003, 3, 268, evidenzia che il ripensamento è "naturalmente" retroattivo; per una parte della dottrina - nota 29 - con riferimento a questi atti non sempre è possibile parlare di retroattività, ma di retrospettività.

¹⁴² S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, II, 1077.

¹⁴³ Relativamente a tale principio, anche definito dell'inderogabilità delle norme tributarie o dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, G. FALSITTA, Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente, in Rass. trib., n. 1, 1988, I, 12.

¹⁴⁴ M. BERTOLISSI *Le circolari amministrative dell'amministrazione finanziaria* in Rass. Trib., 1987, 438; G. FALSITTA, *Orientamenti e disorientamenti in tema di efficacia delle circolari interpretative*, in Riv. Dir. Trib., 1992, n. 2, II, 316 ss.; A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in Trattato di Diritto tributario (a cura di A. AMATUCCI), Annuario, Padova, 2001, 338.

¹⁴⁵ «...il contribuente, ove non venisse tutelato il suo affidamento nelle scelte interpretative dell'amministrazione finanziaria, sarebbe costretto ad operare le sue scelte economiche in un clima di assoluta incertezza, con conseguente violazione dell'art. 41 della Costituzione, che assicura al privato il diritto di intraprendere liberamente iniziative economiche». La citazione è di S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, cit., 1082.

affidamento deve essere assicurata in ogni genere di rapporto, garantita a maggior ragione nei rapporti non paritari, a protezione della parte più debole¹⁴⁶.

A ciò si aggiunga che il divieto di agire *contra factum proprium*, è rafforzato dall'art. 5 dello Statuto in tema di dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria, tenuta a pubblicizzare la propria attività interpretativa, che non avrebbe significato qualora l'amministrazione fosse in seguito libera di disattendere le proprie circolari interpretative¹⁴⁷.

Come evidenziato già alla metà del secolo scorso da Benvenuti¹⁴⁸, il dovere di buona fede che impregna l'operato della pubblica amministrazione, costituzionalmente garantito dall'art. 97, si estrinseca *anche* nel dovere di imparzialità; in virtù di tale dovere «la pubblica amministrazione deve rispettare gli affidamenti dati nelle proprie circolari, deve tenerle come regole anche esterne di comportamento fino a quando esse non siano revocate e comunque non potrà mai disattendere con efficacia retroattiva¹⁴⁹».

Tale affermazione risulta rafforzata dalla lettura congiunta degli articoli dello Statuto. In particolare quanto previsto in tema di informazione, conoscibilità e garanzia del contribuente realizza «un nuovo assetto dei rapporti tra amministrazione e contribuente, ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede, che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto che ... costituiscono... criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti¹⁵⁰».

La lettura combinata dei diversi precetti dello Statuto impone al fisco di porre in essere tutte le possibili iniziative finalizzate alla piena conoscenza delle disposizioni tributarie legislative e amministrative.

Tale obbligo, legislativamente previsto, impone di ritenere che l'amministrazione finanziaria sarà tenuta a comportarsi coerentemente alle interpretazioni fornite e rese pubbliche attraverso le circolari. Dunque, «La tutela dell'affidamento, su questo sfondo, significa ammettere sì che l'amministrazione può mutare orientamento interpretativo ma per il futuro e quindi salvaguardando le informazioni date, gli impegni assunti e i conseguenti affidamenti¹⁵¹».

¹⁴⁶ A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., contra M. BERTOLISSI, *Circolari nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1988, III, 99, che esclude la possibilità di applicare tale principio ai rapporti fra fisco e contribuenti, posta la differenza di posizione propria di tale rapporto giuridico.

¹⁴⁷ M. V. SERRANO, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 321; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, cit., par. 3; A. TURCHI, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 769.

¹⁴⁸ F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in Riv. trim. dir. pub., 1952, 121.

¹⁴⁹ G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 3.

¹⁵⁰ Ancora Cass., sez. trib., 2 maggio 2005, n. 9407, con nota di E. DE MITA, cit.

¹⁵¹ ancora G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 6.

In presenza di diversi orientamenti interpretativi da parte del fisco deve necessariamente applicarsi almeno quanto previsto dal comma 2 dell'art. 10 dello Statuto relativamente alla non debenza delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza della normativa tributaria, posto che «*i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (...), riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti*¹⁵²»; in tale ipotesi occorre altresì verificare se ci siano gli estremi per il contribuente per intentare un giudizio di risarcimento del danno¹⁵³.

Per alcune fattispecie il giudice di legittimità sembrerebbe spingersi oltre il dettato normativo sancendo la non debenza del tributo, con l'annullamento dell'atto impositivo¹⁵⁴. Tale condizione eccezionale pare realizzarsi nell'ipotesi in cui circolari o atti dell'amministrazione finanziaria forniscano un'indicazione amministrativa qualificata ed inequivocabile rispetto a casi concreti e personali, sovrapponibile a quella ottenuta in caso di interpello ex art. 11 dello Statuto stesso, che vincola il fisco con riferimento alla fattispecie concreta¹⁵⁵. Si tratta di una situazione non ancora pienamente definita, che pare però avere in *in nuce* interessanti risvolti applicativi, che devono essere seguiti con le dovute cautele¹⁵⁶.

Lo Statuto, dunque, ha riconosciuto al contribuente nuovi diritti che travalicano quello di essere informato e a cui corrispondono precisi doveri dell'amministrazione, enunciati a solo titolo esemplificativo dal successivo art. 6: si sostanziano nel dovere del fisco di assicurare l'effettiva conoscenza per il contribuente degli atti a lui destinati, che la giurisprudenza ha dilatato oltre il dettato normativo.

Lo stretto legame fin qui evidenziato fra dovere di informazione e tutela dell'affidamento necessita di essere analizzato da un'ulteriore prospettiva. Lo Statuto, all'art. 5 in tema di informazione, fa esplicito richiamo all'utilizzo di mezzi di informazione elettronica; occorre dunque esaminare il rapporto esistente fra strumento informatico e tutela dell'affidamento sorto in relazione alle informazioni apprese telematicamente.

¹⁵² Cass., 14 febbraio 2002, n. 2133; Cass., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., SS.UU., 2 novembre 2007, n. 23031; Cass., ord. 15 marzo 2011 n. 6056.

¹⁵³ F. BENATTI, Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione), in Boll. trib., 1986, n. 12, 949; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2002, n. 2, 459, in particolare par. 4. In tal senso, Cass. Sez. trib., 16 giugno 2010, n. 14499.

¹⁵⁴ Si veda la già citata Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576; Cass., sez. trib., 13 novembre 2004, n. 17129 in *Corr. trib.*, 2004, n. 5, 389 s. con nota di M. BASILAVECCHIA; Cass., 6 ottobre 2006, n. 21513, cit., con nota di M. TRIVELLIN, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, 276.

¹⁵⁵ Rileva G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 16 che nell'ipotesi in cui l'amministrazione avesse già fornito a mezzo circolare una soluzione interpretativa, mancherebbe il presupposto per attivare l'interpello, ma analogamente dovrebbe applicarsi la non debenza del tributo. L'interpretazione proposta dovrebbe dunque avere un trattamento analogo all'eventuale interpello favorevole al contribuente. Tale soluzione troverebbe conferma anche nell'art. 3 del decreto 26 aprile 2001, n. 209, regolamento attuativo dell'interpello.

¹⁵⁶ E' quanto rileva M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 241.

3. Affidamento, procedure e strumenti telematici - Lo sviluppo esponenziale dell'informazione del contribuente tramite la rete e l'utilizzo delle nuove tecnologie si inquadrano in un processo di trasformazione della pubblica amministrazione in genere e del fisco in particolare, processo che, nei suoi obiettivi di fondo, tende ad una radicale evoluzione dei modelli stessi delle relazioni con i cittadini, ad un riposizionamento dei valori propri dell'azione del soggetto pubblico, ad una trasformazione del suo ruolo, in un graduale passaggio dalla cultura dell'unilateralità, dell'autorità, della burocratizzazione, alla cultura dell'efficienza e della trasparenza in funzione di servizio. In questo percorso, necessariamente graduale, la comunicazione ricopre un compito essenziale nel processo di modernizzazione dell'Amministrazione finanziaria, fortemente voluto dallo Statuto¹⁵⁷. Si evidenzia però una doppia "anima" propria degli strumenti telematici in genere: da una parte una concezione dell'informazione dal punto di vista del marketing, quasi fosse uno strumento per "far percepire" agli utenti l'evoluzione della Amministrazione finanziaria, dall'altra una funzione dell'informazione come interpretazione qualificata ed assistenza tecnico-giuridica¹⁵⁸. Nella prima prospettiva la "quantità" assume un ruolo decisivo perché permette di attrarre un numero elevato di fruitori con i più diversi scopi; nella seconda appare essenziale il profilo qualitativo dei contenuti, in relazione alle specifiche esigenze di operatori qualificati e consapevoli del servizio che ricercano. Questi ultimi mal vedono la "quantità" dell'informazione, che produce dispersione di impegno e risorse con il rischio fondato di creare incertezza¹⁵⁹. In tale ipertrofico panorama informatico diviene pressoché impossibile monitorare costantemente da parte dei gestori la coerenza, la completezza, attualità, l'aggiornamento delle informazioni telematiche¹⁶⁰.

La duplicità di approcci fra informazione informatica di quantità e informazione informatica di qualità genera una prima distorsione, in quanto pone il contribuente dinnanzi ad una enorme vastità di dati e notizie, formulati a differente livello di precisione ed approfondimento, tutti facilmente raggiungibili con un *click*, che espone però al fondato rischio di confusioni od errori.

Internet pone anche il problema della "provenienza" dell'informazione, atteso che dati e notizie rilevanti per l'adempimento degli obblighi tributari possono ritrovarsi in siti

¹⁵⁷ il sito del Ministero delle Finanze - www.finanze.it - assume il ruolo di portale per tutta l'AF, un veicolo d'accesso per consentire di conoscere le strutture e le competenze di una realtà organizzativa fortemente articolata, in grado di ridurre, al tempo stesso, la complessità dei sistemi organizzativi, per coordinare ed integrare la ricchezza e varietà delle differenti iniziative informative assunte a vari livelli.

¹⁵⁸ S. MERCURI, *La qualità della comunicazione* on line, in "Quaderni della Rivista trimestrale del Ministero dell'Economia e delle Finanze" , 2004, n. 3, 140; R. LUPI, *Controlli fiscali: dall'illusione contabile a quella informatica*, in "Guida ai controlli fiscali" , 2007, n. 3, 5.

¹⁵⁹ M. TRIVELLIN, *Riflessioni sulle prospettive e sui nuovi problemi dell'informazione elettronica assicurata tramite i siti istituzionali dell'amministrazione finanziaria e mediante la banca dati di documentazione tributaria* in "Federalismi", rivista on line www.federalismi.it, 2008; ID, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 185 .

¹⁶⁰ V. GUZZANTI, *L'informazione del contribuente*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi, A. Fedele, Milano, 2005, 145.

confondibili con quelli ufficiali, per denominazione o per moduli stilistici ed espressivi: ciò prospetta un problema di affidamento nell'“informazione amministrativa apparente”. L'informazione elettronica si presenta come facile ed immediata ma anche dispersa ed appiattita e persino potenzialmente confondibile quanto alla provenienza amministrativa.

Tali caratteristiche intrinseche inducono, in primo luogo ad escludere che possa essere posto a carico dell'amministrazione un dovere generale di vigilanza sulla correttezza delle informazioni presenti in rete. In secondo luogo lo sconfinato panorama dell'informazione fiscale in rete, la varia composizione ed i vari livelli di notizie fornite, inducono a ritenere configurabile una distinzione tra “ricerca di informazioni fiscali elettroniche qualificate” e “navigazione tra le informazioni fiscali elettroniche”, quali comportamenti non omogenei sul piano dell'idoneità a fondare affidamento tutelabile. L'informazione elettronica idonea a generare affidamento deve essere esclusivamente quella diffusa in adempimento degli obblighi dello Statuto dei diritti del contribuente, che dovrebbe essere collocata in uno “specifico spazio virtuale”, accessibile soltanto attraverso il sito istituzionale, dichiaratamente ed esclusivamente volto allo scopo. Occorre adattare ogni conclusione sull'affidamento nelle informazioni amministrative al riscontro non soltanto della competenza tecnico-giuridica del fruitore, ma anche di quella tecnico-informatica.

La rete è sicuramente idonea a contribuire a realizzare l'obiettivo di “uniformità” gravante sugli organi di vertice dell'Amministrazione finanziaria con riguardo all'interpretazione ed all'applicazione delle norme tributarie e alla conoscenza della giurisprudenza in materia¹⁶¹.

In questo processo, la valorizzazione del ruolo dei privati risulta essenziale e pare realizzarsi anche attraverso la pubblicazione in rete delle risposte agli interpelli, ove si leggono le soluzioni interpretative fornite dagli istanti, quasi a voler realizzare un'embrionale forma di “sussidiarietà orizzontale” nell'interpretazione delle norme fiscali. Tale soluzione è apprezzabile come spunto per ulteriori sviluppi, ma non è scevra da ambiguità, in parte fisiologiche alla stessa informazione telematica. La peculiarità di tale strumento è infatti la mera attitudine a fornire comunicazione “in tempo reale” delle novità, senza una cogenza giuridica che possa far ipotizzare una tutela dell'affidamento sulle informazioni telematiche offerte al contribuente.

Altro problema strettamente correlato riguarda le modalità relative all'invio telematico di dichiarazioni ed istanze all'Amministrazione finanziaria. Il contribuente, nell'adempimento

¹⁶¹ Non può tuttavia negarsi che in realtà l'art. 5 è apparso ad alcuni mal formulato dal punto di vista tecnico, posta la difficoltà a comprendere quale parte si applichi agli atti normativi o aventi forza di legge rispetto a quelli amministrativi: la dottrina prevalente interpreta nel senso che il comma 1 si riferisca agli atti legislativi e il secondo a quelli amministrativi: l'interpretazione prevalente sottolinea un dovere del fisco a rendere pienamente conoscibili gli atti legislativi, mentre per gli atti amministrativi interpretativi, come le circolari, ci sarebbe solo un dovere di tempestiva conoscibilità: ciò farebbe supporre un coinvolgimento attivo del fisco nel primo caso e un mero dovere di predisporre mezzi di facile comunicazione nel secondo.

dei suoi obblighi fiscali, difficilmente si interfaccia con un funzionario, processo che può considerarsi inevitabile, alla luce delle sempre maggiori complessità della funzione amministrativa e delle sempre più articolate esigenze di gestione dei dati. Tuttavia la relazione personale tra funzionario e contribuente, che nell'attuale modello di amministrazione tende gradualmente a ridursi sotto la spinta delle esigenze di modernizzazione, efficienza, produttività, dovrebbe in qualche modo essere recuperata, magari anche attraverso - anche se può sembrare un paradosso - l'ausilio dell'informatica. E' stata ipotizzata la promozione di programmi che, tramite il perfezionamento del meccanismo dell'errore bloccante o tramite appositi servizi, a carattere tutoriale, guidino il contribuente nell'adempimento dei propri obblighi, alla stregua di un funzionario diligente ed attento. Se tale ipotesi trovasse forma, si potrebbe qualificare la mancata segnalazione di errori, quanto meno rispetto alle condizioni formali di validità di volta in volta richieste, come una forma di omissione od inerzia dell'amministrazione, un'ipotesi di inosservanza del dovere di correttezza. In tale prospettiva potrebbe apparire configurabile un'ulteriore sfaccettatura dell'affidamento, l'affidamento nel "comportamento informatico", generato nel contribuente dalla convinzione che la trasmissione e la ricezione telematiche equivalgano ad implicita ammissione di correttezza formale dell'adempimento. Ciò porterebbe ad evitare ulteriori situazioni come quella avvenuta nel maggio del 2009, tristemente nota come "*Click day*"¹⁶². E' sufficiente una minima conoscenza dell'universo telematico per percepire l'irragionevolezza del sistema utilizzato. Qualsiasi utente ha possibilità di formarsi solo un'idea approssimativa di quale strada informatica stia percorrendo, se è su una strada statale o su un'autostrada di ultima generazione e, anche in quest'ultimo caso, non gli è dato sapere - per la mancanza di una frequenza telematica *isoradio* - il traffico presente e i possibili blocchi¹⁶³.

4. Affidamento ed emendabilità pro contribuente della dichiarazione tributaria - La breve disamina in merito alla forza espansiva del principio di affidamento non deve però influenzare l'analisi di un precipuo aspetto del principio stesso. Si intende far riferimento all'ipotesi in cui intervenga il legislatore su una determinata fattispecie, al fine di verificare i reciproci campi di applicazione fra affidamento del contribuente ed interpretazione

¹⁶² L'art. 29 del D.L. n. 185/2008 (c.d. decreto anticrisi) aveva esteso il monitoraggio del credito d'imposta già previsto dall'art. 5 del D.L. n. 138/2002 a tutti i crediti d'imposta esistenti alla data del 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto. Fra questi vi era anche il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, co. 280-283, della L. n. 296/2006. La concreta possibilità di fruire dell'agevolazione è stata subordinata all'effettiva disponibilità delle risorse e alla presentazione di un formulario elettronico (FRS), che doveva essere inviato telematicamente il 6 maggio 2009. In pochi secondi dall'apertura dei canali telematici - alle ore 10,00 - sono state assegnate tutte le risorse a disposizione per il 2008 e 2009: sono state accontentate solo il 25% delle imprese interessate, quelle che sono riuscite ad inviare il questionario "più velocemente" delle altre, attraverso un criterio selettivo decisamente inaccettabile.

¹⁶³ Occorre ricordare una condivisibile sentenza della Comm. Trib. Prov. , Genova, n. 103 del 2009, riportata da Corr. Trib., 2009, n. 26, 2103. Nel caso di un accertamento con adesione, non può ritenersi valido l'invito al contraddittorio del contribuente effettuato ad un indirizzo di mail errato. La sentenza offre lo spunto per sottolineare che, nei casi in cui il «dialogo» tra Ufficio e contribuente possa avvenire telematicamente non esiste attualmente alcuna specifica disposizione, né alcun «protocollo»,

autentica. A tal fine, si intende ricostruire la disciplina inerente l'emendabilità delle dichiarazioni tributarie pro contribuente.

«I principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisse al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo¹⁶⁴». La dichiarazione integrativa, sia in aumento sia in diminuzione, deve necessariamente essere rapportata alla dichiarazione originariamente presentata con la sostituzione degli effetti obbligatori prodotti dell'originaria fattispecie¹⁶⁵.

L'art. 2, comma 8, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 aveva stabilito il diritto del contribuente a rettificare o integrare una dichiarazione già presentata entro il termine previsto per l'accertamento. La norma non operava nella sua versione originaria alcuna differenza fra rettificabilità pro fisco o pro contribuente; successivamente il D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 ha aggiunto a tale articolo il comma 8-bis, che consente esplicitamente al contribuente di rettificare a proprio favore gli errori commessi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo¹⁶⁶. La novella legislativa non ha però chiuso definitivamente la questione degli errori commessi dal contribuente a suo sfavore nella redazione della dichiarazione, per una mancanza di coordinamento esplicito tra le disposizioni normative: il comma 8 bis, infatti, prevede il predetto termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo per la rettificabilità a suo vantaggio, termine che non si armonizza con i tempi e modi previsti per il rimborso né con quanto previsto relativamente ai tempi per l'accertamento da parte dell'ufficio¹⁶⁷.

La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, di fatto o di diritto, è generalmente considerata nell'interpretazione dottrina e giurisprudenziale¹⁶⁸ emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, *ex lege*, sono a suo carico. Nonostante

¹⁶⁴ Ancora G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 19.

¹⁶⁵ P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, in part. parte V; ID, *La dichiarazione tributaria con errori a danno del contribuente: la complessa esegesi dei commi 8 e 8-bis, art. 2, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322* in Giust. Trib., n. 2/2007, 225; M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 261; ID, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente* in Rass. Trib., 2007, n. 5, 1379, par. 4. ID, *Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 2009, n. 1, 77. M. LOGOZZO, *Le dichiarazioni integrative in aumento e in diminuzione* in C. T., 2002, n. 9, 745; T. SCIARRA, *La dialettica tra giurisprudenza e normativa in tema di rettificabilità della dichiarazione tributaria* in Rass. Trib., 2004, 144.

¹⁶⁶ A. MESSINA, *Dichiarazioni integrative a favore del contribuente*, in Boll. trib., 2001, 1607; M. LOGOZZO, *Le dichiarazioni integrative in aumento ed in diminuzione*, in Corr. trib., 2002, 745; Circ.min. 25 gennaio 2002 n. 6/E in Boll. trib., 2002, 201.

¹⁶⁷ E. DE MITA, *Il nodo della rettifica in dichiarazione*, in Il Sole-24 Ore del 10 febbraio, 2002.

¹⁶⁸ A lungo la corrente dell'irrettrattabilità è stata fortemente radicata: veniva invocata la violazione del principio di certezza dei rapporti tributari; si temeva la creazione di un dibattito sull'entità dell'imposta, con pregiudizio del contribuente; l'attenzione all'interesse collettivo rischiava di trasformarsi in una punizione per il contribuente caduto in errore, «ignorando gli equilibri normativi esistenti tra dichiarazione tempestiva e tempestiva possibilità di correzione con azioni impugnatorie soggette a termini di decadenza» F. MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione dei redditi*, in Rass. trib., 2001, 1160.

il sofferto cammino per la definizione della natura della dichiarazione¹⁶⁹ vi è all'attualità una pressochè unanime posizione tesa ad identificarla in un'esternazione di scienza e di giudizio, priva di natura negoziale e dispositiva. Ciò comporta la possibilità di modifica, in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. Il termine per l'emendabilità della dichiarazione deve essere necessariamente fissato, per non compromettere il principio della certezza dei rapporti giuridici.

La Suprema Corte, per i rapporti antecedenti l'introduzione del comma 8 bis, aveva individuato con certezza tale termine in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio, nel rispetto del principio di parità e di bilanciamento delle posizioni, validamente operante anche per il contribuente¹⁷⁰. Dopo l'emanazione della norma, si è posto il dubbio se la dichiarazione integrativa a favore del contribuente possa essere presentata soltanto in forza del comma 8-*bis* ovvero, in ossequio alla disposizione di cui al precedente comma 8, entro il più lungo termine decadenziale dell'attività accertatrice. L'Amministrazione finanziaria ha mantenuto tendenzialmente¹⁷¹ una posizione coerente nel tempo; l'emendabilità della dichiarazione nel termine quadriennale per l'accertamento deve essere riferita esclusivamente alla disciplina *antecedente* alla modifica apportata dall'art. 2 c. 1, lett. e) del D.P.R. 35/2001¹⁷². Dopo tale data, è possibile una rettifica in *bonam partem* solo entro i termini previsti dall'art. 2, comma 8 bis del DPR 322/1998, spirati i quali il contribuente che si avveda di eventuali errori nella dichiarazione può attivare esclusivamente la procedura per il rimborso¹⁷³, nel rispetto dei termini di decorrenza previsti¹⁷⁴.

¹⁶⁹ Per un'attenta ricognizione delle varie posizioni M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., in particolare sez. III, par. III; S. DONATELLI *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. Trib., 2002, n. 6, 383, a partire da nota 30.

¹⁷⁰ Cass., 25 ottobre 2002 n. 15063; Cass., sez. trib., 2 marzo 2004 n. 4236.

¹⁷¹ Di diverso tenore la Circolare 3 novembre 2009 n. 46/E, in "il fisco" n. 42/2009, fascicolo n. 1, 6998, confermativa delle precedenti risoluzioni 17 gennaio 2006, n. 12/E e circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E con cui l'Agenzia delle Entrate ha previsto la possibilità per i contribuenti di presentare una dichiarazione integrativa per evidenziare le spese con paesi "black list" non precedentemente riportate secondo le disposizioni del precedente comma 8. D. DEOTTO, *L'integrativa guadagna spazio*, in "Il Sole-24 Ore" - del 7 dicembre 2009.

¹⁷² R.M. 14 febbraio 2007 n. 24/E/2997; a questa ha fatto seguito, dopo un quesito rivolto dall'Avvocatura di Stato che dubitava che l'introduzione di un termine di decadenza ristretto rispondesse a reali finalità di razionalizzazione e semplificazione, R.M. 2 dicembre 2008 n. 459/E. La posizione è stata recentemente ribadita con R.M. 20 dicembre 2010 n. 132/E. Quest'ultima, in relazione alla possibilità di integrare la dichiarazione originaria per fruire della detassazione "Tremonti-ter" non indicata nel modello dichiarativo, ha evidenziato la possibilità di utilizzo della dichiarazione integrativa a favore soltanto entro i termini della dichiarazione dell'anno successivo. In seguito, secondo l'Agenzia, sarebbe possibile solamente presentare istanza di rimborso, ex art. 38 del D.P.R. 602/1973.

¹⁷³ Interessante è la posizione sul punto prospettata dall'ASSONIME: con Circolare 24 settembre 2007, n. 56, si è evidenziato che la previsione del comma 8-*bis* dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 e il rispetto dei termini previsti permette al contribuente di rettificare la dichiarazione e di utilizzare in compensazione il credito che ne deriva. Oltre tali termini il contribuente può rettificare ai sensi del comma 8 dello stesso articolo, entro il termine di decadenza dell'attività accertatrice da parte dell'amministrazione finanziaria, senza però potersi più avvalere della possibilità di utilizzare in compensazione il credito eventualmente risultante.

¹⁷⁴ M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 343, evidenzia che tale decorrenza deve di volta in volta essere ricondotta alle singole fattispecie sostanziali. L'autore in *Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso*, cit., 77, nota 11, con riferimento ai rimborsi definiti ultratardivi, ricorda la particolare fattispecie dei termini di decorrenza relativi a costi non dedotti nel corretto periodo di competenza per cui richiama Cass., Sez. trib., 10 marzo 2008, n. 6331, in C.T. Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 17, 2008, 1381, con commento di M. BEGHIN, *L'azione di rimborso tutela il contribuente in caso di errata imputazione a periodo dei costi*.

Il giudice di legittimità ha frequentemente evidenziato che nel rispetto del principio di capacità contributiva e di quanto previsto dall'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente «in un sistema improntato ormai ... a principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, deve riconoscersi al contribuente la possibilità di fare valere ogni tipo di errore ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione, e da cui sia derivato un pagamento indebito». Ciò per l'equilibrio fra le parti, definitivamente sancita nei rapporti tra contribuenti ed Erario, in virtù dei principi definitivamente sanciti dallo Statuto di buona fede, affidamento e parità.

Il termine previsto dal comma 8 bis non legittima una possibile esclusione in tema di ripetibilità di imposte versate in base ad errore. Il contribuente, proprio per il rispetto dei principi statuari di buona fede ed affidamento, può richiedere la ripetizione del indebito, ma attraverso la procedura del rimborso, nei tempi¹⁷⁵ e con le modalità proprie di tale istituto¹⁷⁶.

Alcune pronunce di legittimità e in seguito di merito si sono espresse a favore dell'applicazione del termine più lungo di cui al comma 8 anche nel caso di rettifica pro contribuente¹⁷⁷. Recentemente il giudice di legittimità ha fatto ancora un altro passo in questa direzione ed ha stabilito la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione nel caso di evidenti errori di fatto o di diritto commessi nella redazione non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ma addirittura in sede contenziosa: il contribuente può sempre rettificare la dichiarazione per errori di fatto o di diritto, se lo fa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria, in quanto la tutela del contribuente non viene meno con lo spirare dei termini per il rimborso¹⁷⁸.

I giudici di merito, soprattutto nell'ultimo periodo, si sono dimostrati inclini ad un'interpretazione meno rigida dei termini pro contribuente¹⁷⁹.

¹⁷⁵ Il termine di decadenza per presentare il rimborso, in assenza di una reale obbligazione tributaria all'atto del pagamento, decorre dal pagamento stesso. In caso di errore quantitativo - ad esempio un'eccedenza di versamento in acconto -, il termine decorre dal momento del versamento del saldo.

¹⁷⁶ È necessaria la presentazione di apposita istanza nei termini di decadenza previsti, con l'obbligo per il contribuente di provare le circostanze che legittimano la ripetizione di quanto versato in eccesso. Si veda Cass., 8 giugno 2007 n. 13484; Cass., 19 ottobre 2007 n. 21944; Cass., sez. trib., 02 luglio 2008, n. 18076.

¹⁷⁷ Cass. 22.114/2006. Cass., sez. trib., 20 luglio 2010 n. 17588. si è affermato, ad esempio, che la mancata esposizione di un credito IVA in dichiarazione non comporta la decadenza del diritto di far valere tale credito, purchè lo stesso emerga dalle scritture contabili.

¹⁷⁸ Cass., sez. trib., 31 gennaio 2011 n. 2226 «un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva, art. 53, comma primo, Cost. e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, art. 97, comma primo, Cost».

¹⁷⁹ Comm. Trib. Reg. Bari, 9 novembre 2007, n. 258; Comm. Trib. Prov. Modena, 5 maggio 2009, n. 66/06/2009; Comm. trib. Reg. Puglia, 28 ottobre 2010 n. 116/9/10 ha rilevato che è possibile presentare una dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8, D.P.R. 322/1998 per fare valere crediti d'imposta, per i quali la norma istitutiva stabilisce la fruibilità degli stessi solo se riportati in dichiarazione; analogamente Comm. Trib. Prov. Milano, 26 gennaio 2011 n. 21, ha evidenziato la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa entro il 31/12 del quarto anno successivo a quello di presentazione, per indicare perdite non riportate nel modello originario. D. DEOTTO, *Giustizia tributaria. Si consolida la giurisprudenza favorevole alla scadenza lunga per l'integrativa - Rettifica a favore in quattro anni, ma il fisco tiene fermo il termine della dichiarazione successiva* in Il Sole 24 ore del 22 febbraio 2011; ID, *Alla ricerca di ambito applicativo e termine certo per la rettifica a favore del contribuente* in Corr. trib., 2011, 5, 372. *Contra* Comm. trib. reg. Roma, Sez. XXVI, 26 giugno 2009 n. 77.

L'apertura giurisprudenziale verso termini più dilatati per l'emendabilità della dichiarazione rispetto a quanto previsto dal dettato dell'art. 8 in virtù dei principi statutari è certamente comprensibile: posta l'esistenza dei termini per il rimborso sarebbe apparso probabilmente più coerente prevedere che l'integrazione della dichiarazione potesse avvenire entro il termine in cui è concesso al contribuente la possibilità di chiedere il rimborso di quanto pagato in più del dovuto¹⁸⁰ e in coincidenza con quanto previsto dal comma 8 per le ipotesi di retrattabilità pro fisco. Ciò premesso però non si può non evidenziare che, per la fattispecie in questione, il dettato normativo successivo allo Statuto è chiaro e l'apertura giurisprudenziale non può non suscitare perplessità.

Il legislatore ha di fatto provveduto ad un'interpretazione autentica in tema di emendabilità pro contribuente e ha sancito un significato normativo che non si presta a dubbi. Di converso, l'orientamento giurisprudenziale relativo all'applicabilità del termine quadriennale per l'accertamento non può definirsi inequivocabile: «la legge impugnata non ha inciso su un orientamento giurisprudenziale a tal punto consolidato da far ritenere improbabili diverse soluzioni, bensì ha privilegiato un'interpretazione tra quelle possibili¹⁸¹».

Il termine quadriennale per l'accertamento sembra rispondere pienamente al parametro della ragionevolezza, anche alla luce del precedente comma 8, che non distingue tra errori ed omissioni pro o contra contribuente. Ma, a seguito della interpretazione legislativa, l'esigenza di bilanciare le posizioni fra contribuente ed Amministrazione, con il conseguente termine quadriennale può trovare applicazione esclusivamente per fattispecie precedenti l'emanazione di tale comma.

«Spetta al legislatore, nella sua discrezionalità, scegliere cosa tassare, quali soggetti colpire, come applicare l'imposta o quali esenzioni concedere. Ma una volta che questa scelta sia stata compiuta e una volta che gli indici di forza economica (reddito, patrimonio, spesa eccetera) siano divenuti il criterio di riparto tra quanto ci si aspetta da Tizio, da Caio oppure da Sempronio, quelle regole non possono essere modificate, *ex post*, a vantaggio di alcuni contribuenti¹⁸²».

5. Conclusioni - La tutela del legittimo affidamento, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, è principio immanente in tutti i rapporti di

¹⁸⁰ S. DONATELLI, *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, cit. nota 49.

¹⁸¹ La citazione è tratta da G. MELIS, *L'interpretazione della norma tributaria*, cit., 517; L'autore note 91 e ss, nel riportare, Corte cost., 2 febbraio 1988, n. 123. e 22 febbraio 1992, n. 480, evidenzia in ogni caso la possibilità riconosciuta dal giudice delle leggi di interpretazione da parte del legislatore anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione. Si veda anche P. PURI, *Le integrazioni per differenza su cambio: interpretazione autentica o interpretazione giurisprudenziale?*, in Riv. dir. trib., 1993, II, 22 ss.

¹⁸² M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale* in Corr. Trib., 2010, 3273.

diritto pubblico, espressione di principi generali di rango costituzionale, previsti dagli art. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e non ha, dunque, carattere innovativo. Tale principio, che vincola l'interprete, in virtù dell'interpretazione adeguatrice, si applica globalmente ai rapporti tributari, posto che l'art. 10 ha funzione meramente esemplificativa di situazioni alle quali è applicabile l'affidamento.

Il lento ma sicuro cammino della giurisprudenza di legittimità per la definizione dei principi generali della materia tributaria punta, mediante la valorizzazione dello Statuto, all'inquadramento del diritto tributario nell'intero sistema giuridico e «smentisce le pessimistiche previsioni sul destino di tale legge che la accompagnarono al momento della sua emanazione e che riemergono talora in dottrina¹⁸³». E in tal contesto la tutela dell'affidamento nella sua massima espressione gioca un ruolo di assoluto rilievo.

Nell'ipotesi in cui però il legislatore intervenga con una nuova norma per meglio definirne una precedente, occorre esaminare con attenzione i limiti del possibile affidamento, che ha spinto il contribuente a ritenere in buona fede di poter tenere un determinato comportamento. E' questo il caso del termine per l'emendabilità della dichiarazione pro contribuente. Per quanto appaia ragionevole il termine quadriennale per l'accertamento, tuttavia l'attuale tendenza al consolidamento della giurisprudenza favorevole alla scadenza "lunga" per la dichiarazione integrativa non può non suscitare perplessità.

Il contribuente deve essere tutelato nell'ipotesi di ricorso "sleale" del legislatore alla tecnica dell'interpretazione autentica anche rivalutando il profilo dell'affidamento. La codificazione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede non si sostanzia esclusivamente in un'affermazione, ma ha certamente posto le basi per un rinnovato rapporto tra fisco e contribuenti, superando la reciproca diffidenza, che ha a lungo segnato il grado di civiltà del sistema fiscale italiano.

Ciò posto, però non è in alcun modo possibile sovvertire la gerarchia esistente fra principio dell'affidamento ed interpretazione autentica, posto che si tratta di inequivocabili definizioni di sistema, dotate di cogente persuasività argomentativi.

Pur nella consapevolezza che «è l'affidamento la chiave di lettura che occorre dare del fenomeno della regolazione *ex tunc* dei rapporti tra fisco e contribuente¹⁸⁴» occorre però tenere ben fermi i limiti entro i quali tale tutela può esplicarsi.

Ciò affinché la corretta rivalutazione del principio di affidamento non assuma i caratteri di una forzatura dei principi generali sull'interpretazione della norma tributaria, inaccettabili

¹⁸³ La citazione è tratta da E. DE MITA, *Affidamento del contribuente da stabilizzare - Tra Cassazione e Corte costituzionale non c'è sintonia sul riconoscimento da dare al principio*, cit.

¹⁸⁴ Ancora G. MELIS, *L'interpretazione della norma tributaria*, cit., 512.

anche nell'ipotesi – e non è questa la fattispecie in questione - di un consolidato ed univoco indirizzo giurisprudenziale.

LA DISCIPLINA FISCALE DEL CONTRATTO DI FIDUCIA: NOTE A MARGINE DEL DISEGNO DI LEGGE DELEGA

Chiara Fontana

Abstract: The Community Law 2010 delegated the Government to adopt, within 24 months, one or more legislative decrees containing the discipline of "contract of confidence". This contract should remedy the absence, in our legal system, of an institute such as trust. But the differences between the two institutes are numerous and important. This work, starting from the content of the delega, will describe these differences, with the aim to demonstrate how the expected coordination of tax rules of the new institute with the tax rules on trust is inappropriate.

SOMMARIO. 1. Individuazione della fattispecie; 2. Dal *trust* al “contratto di fiducia”: storia di una “mutazione genetica” incompiuta; 3. La disciplina fiscale del contratto di fiducia: *cui prodest?*

1. Individuazione della fattispecie

La materia dei patrimoni destinati a specifici affari, insieme a quella più generale della destinazione patrimoniale, assume, nelle principali realtà ordinamentali continentali, un'enorme rilevanza, in sede sia normativa, sia giurisprudenziale. Forte e storicamente radicata risulta, infatti, l'attenzione a quelle fattispecie legislative ascrivibili al *genus* comune dei patrimoni di destinazione, allo scopo di individuare condizioni e limiti del loro utilizzo, essenzialmente in funzione di limitazione della responsabilità patrimoniale del debitore.

Tanto ha comportato, da un lato, la necessità di indagare sulle potenzialità applicative di istituti come la fondazione, il fondo patrimoniale, il negozio fiduciario e il patrimonio destinato; dall'altra, l'esigenza di assecondare la crescente richiesta manifestata dal mercato per strutture giuridiche estranee agli ordinamenti domestici, valutate più idonee a conseguire gli effetti pratici desiderati.¹⁸⁵

In quest'ottica, istaurando, immediatamente, un significativo parallelismo con il *trust* di *Common Law*¹⁸⁶, è a tutti noto che la XV Convenzione dell'Aja, del 1° luglio 1985 sul *trust*

¹⁸⁵ Tali effetti risultano, essenzialmente, riconducibili alla possibilità concessa dal *trust* di *Common Law* di estendere l'amministrazione fiduciaria dei titoli di credito e strumenti finanziari ad altri beni diversi da questi, fra cui, in particolare, gli immobili, ottenendo, contestualmente, la “segregazione” di questi ultimi dal patrimonio del disponente e del soggetto chiamato ad amministrarli.

¹⁸⁶ Al riguardo, senza alcuna pretesa di esaustività, si rimanda a: GALLUZZO F., *Il trust c.d. interno e i negozi di destinazione dei beni allo scopo*, in *Nuova giur. Civ. comm.*, 2, 2005, 85; MARICONDA V., *Contrastanti decisioni sul trust interno: nuovi interventi a favore ma sono nettamente prevalenti gli argomenti contro l'ammissibilità*, in *Corriere giuridico*, 2004, 76; LUPOI M., *Trusts*, Milano, 2001, 551; ID., *Osservazioni su due recenti pronunce in*

“convenzionale” e sul riconoscimento dello stesso ad opera degli Stati aderenti ha suscitato rilevanti contrasti dottrinali circa la natura da riconoscere alla disciplina da essa introdotta, per alcuni di diritto privato uniforme, per altri di diritto internazionale privato.¹⁸⁷

Particolarmente, in base a quest'ultima opzione ermeneutica, oggi preponderante, la Convenzione avrebbe, esclusivamente, la funzione di consentire il riconoscimento di *trust* stranieri, ovvero con taluni elementi di internazionalità, senza introdurre, in alcun modo, nei Paesi che l'hanno ratificata – tra cui l'Italia – una figura sostanziale e domestica di *trust*.¹⁸⁸

Più recentemente, con specifico riferimento allo scenario nazionale, particolare rilevanza deve essere attribuita all'introduzione, ad opera della legge n.51/2006, dell'art.2645-ter del codice civile, il quale, oltre a tratteggiare i requisiti di forma ed i caratteri strutturali dell'atto negoziale “atipico” di destinazione, ha precisato presupposti ed effetto della sua trascrizione.¹⁸⁹ Ancora, recente è l'introduzione in Francia, con L. 2007-211, del contratto

tema di *trust*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2004, 362; GAZZONI F., *Tentativo dell'impossibile (Osservazioni di un giurista non vivente su trust e trascrizione)*, in *Rivista Notarile*, 2001, 11; ID., *In Italia tutto è permesso, anche quel che è vietato (lettera aperta a Maurizio Lupoi sul trust e altre bogattelle)*, in *Rivista Notarile*, 2001, 1247.

¹⁸⁷ Più specificamente, a seguito della ratifica della Convenzione de L'Aja, si sono affacciate nel dibattito interno tre posizioni dottrinali, con il conseguente seguito di posizioni giurisprudenziali sulla legittimità del ricorso al *trust* nel nostro Paese. La tesi maggioritaria, sia in dottrina sia in giurisprudenza, sembra ormai essere quella di Maurizio Lupoi, il quale ritiene possibile costituire dei *trust* cosiddetti « interni » facendo ricorso alla convenzione dell'Aja ed a una delle leggi straniere che regolano l'istituto. Seguendo tale tesi possiamo considerare perfettamente legittimi *trusts* di cui disponente, beneficiari, *trustee* e beni oggetto della disposizione sono tutti italiani, mentre l'elemento di internazionalità per cui si ricorre alla Convenzione è dato dalla legge applicabile e regolatrice del *trust* medesimo. In tal modo non si ravviserebbe alcuna ragione per implementare nel nostro paese una legge regolatrice del *trust*. Un drappello agguerrito di autori è, invece, dell'avviso che la Convenzione regoli solo ed esclusivamente *trusts* in cui prevalgano elementi di internazionalità, cioè siano stranieri almeno uno dei soggetti o i siano situati all'estero i beni oggetto della disposizione. La legge regolatrice ovviamente sarà quella straniera, ma solo per la semplice ragione che gli elementi di transnazionalità dell'istituto debbono essere tali da escludere un *trust* italiano vestito straniero. Negli ultimi anni è, infine, cresciuta una terza parte di autori che ritiene importante che anche l'Italia si doti di una propria legge regolatrice sulla scorta dell'esperienza fatta da altri paesi di diritto civile, quali per esempio la Svizzera. Questo filone, decisamente minoritario, ha trovato il forte appoggio del Notariato e dell'associazione che rappresenta le società fiduciarie ed è riuscito a far introdurre nella Legge Comunitaria 2010 una delega al Governo per procedere alla modifica del libro IV del Codice Civile inserendo la disciplina del « contratto di fiducia » di cui si discorrerà nelle pagine seguenti.

¹⁸⁸ In proposito, giova precisare come chi scrive intenda respingere l'orientamento dottrinale riconducibile a Maurizio Lupoi, che, riconoscendo natura sostanziale alle disposizioni dell'Aja, del 1° luglio 1985, stima come dato acquisito l'ingresso del *trust*, compreso quello c.d. *interno*, nel nostro sistema ordinamentale e, quindi, pleonastico l'intervento del nostro legislatore. Tale opzione legislativa, che si fonda sul convincimento che l'istituto in discorso sarebbe entrato nel nostro ordinamento in virtù della sola ratifica della Convenzione de L'Aja, non sembra tenere, infatti, adeguatamente conto di alcuni rilevanti problemi di ordine sistematico, legati al principio di generale responsabilità del debitore con tutti i suoi beni (art.2740 cod. civ.) ed a quello della tipicità degli atti soggetti a trascrizione (art.2643 cod. civ.), superabili attraverso l'espresso riconoscimento del medesimo da parte di una norma di legge interna, ovvero per effetto della verifica, in concreto, della compatibilità dei suoi effetti, *in primis* quelli di separazione patrimoniale, con i principi fondanti del nostro ordinamento. Al riguardo, deve peraltro rilevarsi, come a dispetto della mera efficacia internazionale-privatistica, generalmente riconosciuta alla Convenzione dell'Aja, il riferimento normativo primario utilizzato per fondare la trascrivibilità in Italia, del *trust* sia rappresentato dall'art.12 della Convenzione, ai sensi del quale, “Il *trustee* che desidera registrare in beni mobili e immobili, o i documenti attinenti, avrà facoltà di richiedere l'iscrizione nella sua qualità di *trustee* o in qualsiasi altro modo che riveli l'esistenza del *trust*, a meno che ciò non sia vietato o sia incompatibile a norma della legislazione dello Stato nel quale la registrazione deve avere luogo” se interpretato, per l'appunto, come attestazione dell'assenza in Italia di un espresso divieto in tal senso. In merito alla specifica problematica della trascrivibilità del *trust* in generale, si veda: MONEGAT M., *Nota sulla trascrivibilità di atto istitutivo di trust contenuto in accordo di separazione consensuale (nota a Trib. Milano 23 febbraio 2005 e Trib. Parma 3 marzo 2005)*, in *Rivista Notarile*, 2005, 868; LUPOI M., *I trust nel diritto civile*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da SACCO R., Torino, 2004, 263; GAZZONI F., *Il cammello, la cruna dell'ago e la trascrivibilità del trust*, in *Rivista Notarile*, 2002, 1107.

¹⁸⁹ Tale articolo è stato introdotto dall'art.39-novies, D.L. 30 dicembre 2005, n.273 (in G.U.- serie generale – n.303, del 30 dicembre 2005) seguito dalla relativa legge di conversione 23 febbraio 2006, n.51 (in G.U. n.49, del 28 febbraio 2006- Suppl. Ord. n. 47). Lo stesso testualmente dispone che: “Gli atti in forma pubblica con cui beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'articolo 1322, secondo

“fiduciario”, ossia di quella “*fiducie*”, lungamente attesa dagli operatori economici e del diritto, allo scopo di dotare l’ordinamento giuridico domestico di uno strumento negoziale “interno”, funzionalmente assimilabile al *trust*,¹⁹⁰ e come tale ascrivibile alla categoria delle cc.dd. *trust like institutions*.¹⁹¹ Quanto sopra come ulteriore espressione del progressivo allargamento delle forme di destinazione patrimoniale accordate all’autonomia dei privati nei principali sistemi giuridici, ivi compresi quelli di *Civil Law*.¹⁹² È, dunque, questo lo scenario entro il quale deve essere ricondotto l’art.12, del disegno di legge n.2322, recante “Disposizioni per l’adempimento di obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia alle Comunità europee- Legge Comunitaria 2010”, approvato dal Senato lo scorso 3 aprile, contenente la delega al Governo ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla sua entrata in vigore, uno o più decreti legislativi, recanti la disciplina del contratto di fiducia.¹⁹³

Tale contratto, da inserire nel Titolo III, del Libro IV, del codice civile, in cui risulta, peraltro, contemplata la disciplina del contratto di mandato, si configura come un negozio,

comma, possono essere trascritti al fine di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione; per la realizzazione di tali interessi può agire, oltre al conferente, qualsiasi interessato anche durante la vita del conferente stesso. I beni conferiti e i loro frutti possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possono costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall’articolo 2915, primo comma, solo per debiti contratti per tale scopo.” Sul punto: LUPOI M., *Gli “atti di destinazione” nel nuovo art.2645-ter cod. civ. quale frammento di trust*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2/2006, 169; GAZZONI F., *Osservazioni sull’art.2645-ter c.c.*, in *Giustizia Civile*, 2006, fasc.3, 166, in cui l’Autore evidenzia che “l’art.2645-ter è prima ancora che norma sulla pubblicità e quindi sugli effetti, norma sulla fattispecie, che avrebbe meritato, dunque, previa scissione, di figurare in un diverso contesto, di disciplina sostanziale”; NUZZO N., *Atto di destinazione e interessi meritevoli di tutela*, in BIANCA M. (a cura di), *La trascrizione dell’atto negoziale di destinazione. L’art.2645-ter del codice civile*, Milano, 2007, 65. Sul versante giurisprudenziale tale orientamento ermeneutico trova conferma in Trib. Trieste, 7 aprile 2006, in *Trust e attività fiduciarie*, n.3/2006, 417; Trib. Trieste, 19 settembre 2007, *decr.*, in *Notariato*, n.3/2008, 251; Trib. Reggio Emilia, 26 marzo 2007, in *Giurisprudenza Italiana*, n.3/2008, 629. *Contra*, cfr. SICCHERO G., *Commento sub art.2645-ter*, in *Commentario breve al codice civile*, diretto GALGANO F., 2006, 2633; LENZI R., *Le destinazioni atipiche e l’art.2645-ter c.c.*, in *Contratti e imprese*, n.1/2007, 230, secondo cui, l’articolo in discorso non ha provveduto ad introdurre e disciplinare l’atto di destinazione come nuova figura negoziale, già ammessa nel nostro ordinamento, essendo piuttosto “norma che non innova sul piano della fattispecie ma, riconoscendone implicitamente l’esistenza e la legittimità, ne regola gli effetti e detta alcuni presupposti, senza i quali, tali effetti non si produrranno”.

¹⁹⁰ Tale istituto si sostanzia, nella sua accezione moderna, in un rapporto giuridico fondato sulla fiducia tra disponente (c.d. *settlor of trust* o *grantor*) e *trustee* (l’antico beneficiario “di primo livello” nello *use*). Il primo, di norma, trasferisce, per atto *inter vivos* o *mortis causa*, taluni beni o diritti a favore del *trustee*, il quale, li amministra, con i diritti e i poteri di un vero e proprio proprietario, nell’interesse del beneficiario (tradizionalmente detto *cestui que trust*), o per uno scopo prestabilito. Quest’ultimo che può, anche, coincidere con il disponente, possiede, solitamente, una mera aspettativa nei confronti del *trustee* e non un vero e proprio diritto. In alcuni casi, è, invece, titolare di un diritto pieno e incondizionato a ricevere il reddito derivante dai beni o diritti conferiti in *trust*, senza che il *trustee* detenga un potere discrezionale in tal senso (c.d. *bare trust* o *simple trust*). Il *trustee* è titolare *at law* (di diritto) dei beni o diritti trasferiti ed è legato al beneficiario da un rapporto fiduciario. In altre parole, il primo possiede un *legal estate at law* (ovvero una sorta di proprietà formale), mentre, il secondo un *equitable estate* o *equitable interest* (ovvero un interesse giuridicamente rilevante, tutelato dalle Corti di *equity*).

¹⁹¹ Cfr. *Loi n.2007-211 du 19 février 2007 instituent la fiducie*, in *Journal Officiel de la République française du 21 février 2007*, n.44, 3052, che per codificare una figura autonoma di contratto fiduciario, ha inserito nel Libro III, del *code civil*, il nuovo Titolo XIV, significativamente rubricato “*De la fiducie*” (artt. 2011 ss.). In proposito, giova, peraltro, ricordare che il legislatore transalpino non ha ratificato la Convenzione dell’Aja in tal modo precludendo la strada all’utilizzazione di *trust* di legge straniera.

¹⁹² Analogamente, la legge 1° marzo 2010, n. 43, ha introdotto nella Repubblica di San Marino, l’affidamento fiduciario. Sul punto: LUPOI M., *Note circa la legge sammarinese sull’affidamento fiduciario*, in *Trust e attività fiduciarie*, n.5/2010, p.469.

¹⁹³ In proposito, a parte l’immediato rilievo secondo cui il “contratto di fiducia” nella forma del negozio fiduciario è già da tempo presente ed operante nel nostro ordinamento e, dunque, stando all’impatto terminologico, non si capisce bene cosa di nuovo il legislatore intenda, effettivamente, introdurre, ciò che altrettanto rapidamente, colpisce è la motivazione addotta a giustificazione di questa introduzione, data dalla necessità di allineamento dell’ordinamento italiano rispetto ai principi del diritto europeo (ed, infatti, non a caso, si è scelta, come sede della proposta, la legge comunitaria 2010). Tale affermazione appare, invero, bizzarra in quanto, si colloca a conclusione di una serie di considerazioni sulla Convenzione de L’Aja, del 1985, in materia di *trust* e sulla relativa legge italiana di ratifica, le quali ultime non si vede che attinenza possano avere con il contratto di fiducia inteso in senso tradizionale, nonché, soprattutto, con il diritto europeo ed i suoi principi, essendo l’una un testo non di fonte europea e l’altra una legge di diritto nazionale.

attraverso il quale, il fiduciante trasferisce beni o diritti a un fiduciario che, assicurandone la separata gestione, persegue uno scopo determinato ovvero opera nell'interesse di uno o più beneficiari determinati o determinabili.

Nell'impostazione della norma di delega, il nuovo istituto dovrebbe rispondere alla crescente domanda di operazioni fiduciarie, tradottasi, negli ultimi decenni, essenzialmente, nella ricerca di soluzioni giuridiche basate sul ricorso al *trust* di *Common Law*, sovrapponendosi a quest'ultimo. Lo stesso, tuttavia, pur conseguendo effetti pratici analoghi a quelli che si determinano ad esito della costituzione di un *trust*, quali, anzitutto, la "segregazione" del patrimonio destinato, presenta caratteristiche "strutturali", prevalentemente legate al diverso contesto normativo in cui si inseriscono, che lo allontanano, sensibilmente, dallo strumento di matrice anglosassone, al quale pure si ispira.

Proprio su tali aspetti, si soffermerà, pertanto, l'attenzione di questo contributo che, prendendo le mosse dai contenuti civilistici della richiamata delega, darà conto delle principali criticità fiscali emergenti dalla stessa, ponendo, particolarmente, in risalto quei tratti distintivi dei menzionati istituti, in funzione dei quali, la scelta compiuta del legislatore di estendere *sic et simpliciter* la disciplina fiscale del *trust* al nuovo contratto potrebbe risultare, operativamente, insoddisfacente.

2. Dal *trust* al "contratto di fiducia": storia di una "mutazione genetica" incompiuta

Nell'ultimo decennio, è andato diffondendosi, tra gli operatori giuridici ed economici italiani, il convincimento che l'attività di amministrazione fiduciaria "statica"¹⁹⁴ di beni, tradizionalmente praticata, non fosse più in grado di rispondere, in maniera soddisfacente, alle attese degli investitori.

Si è, infatti, osservata una crescente richiesta del mercato, per strutture giuridiche che, da un lato, fossero in grado di assicurare, oltre all'amministrazione riservata del patrimonio affidato, anche la sua "segregazione,"¹⁹⁵ rispetto al patrimonio residuo del fiduciante e del

¹⁹⁴ Come è noto, tradizionalmente, le società fiduciarie si distinguono in società fiduciarie di "amministrazione" o "statiche" e società fiduciarie di "gestione" o "dinamiche". Le prime, disciplinate dalla legge 23 novembre 1939, n.1966, svolgono, in buona sostanza, un'attività di intestazione, amministrazione e custodia fiduciaria di titoli, cui sono, talvolta, strumentalmente connessi ordini ad acquistare o vendere titoli, in nome proprio, ma per conto dei fiducianti, in virtù di istruzioni, specificamente impartite. Le seconde, previste dall'art.20, co.1, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n.58, viceversa, esercitano un'attività di gestione di portafoglio, cui sono connessi mandati ad acquistare e/o vendere titoli, in nome proprio ma per conto dei mandanti, conferiti sulla base di istruzioni generali che riconoscono una discrezionalità più o meno ampia al gestore. Per una disamina accurata dell'attività esercitata dalle società fiduciarie c.d. "statiche" si rimanda a FRASCARELLI L. (a cura di), *Il contratto fiduciario*, in www.assofiduciaria.it; particolarmente interessanti, al riguardo risultano, inoltre, le considerazioni svolte da MARCHETTI F., *Luci e ombre del regime fiscale dell'amministrazione fiduciaria statica*, in ALPA G., ANTONUCCI A., CONTE G., PELLEGRINI M., SEPE M., TROIANO V.(a cura di), *Scritti in onore di Francesco Capriglione*, II, Padova, 2010, p.1103, cui si richiama, anche per i numerosi riferimenti bibliografici.

¹⁹⁵ La segregazione patrimoniale costituisce l'aspetto che più caratterizza il *trust*, oltre che il più problematico a causa delle interferenze generate con alcuni fondamentali principi del nostro sistema giuridico tradizionale. I beni costituiti in *trust* danno, infatti, vita a un patrimonio separato rispetto ai beni residui che compongono il patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari. La conseguenza più importante di un simile stato di fatto è che qualunque vicenda personale e patrimoniale che colpisca i soggetti prima citati, non

fiduciario; e, dall'altro, estendessero il proprio oggetto a beni diversi dai titoli di credito e dagli strumenti finanziari, quali, essenzialmente, gli immobili.

Tale richiesta si è tradotta, generalmente, nella ricerca di soluzioni giuridiche basate sul ricorso al *trust* di *Common Law*.¹⁹⁶ Quest'ultimo, invero, assicurando al disponente (*settlor*), non solo, la possibilità di regolamentare, *ab origine*, la gestione del patrimonio costituito, ma, anche, la "segregazione" dello stesso, funzionale a renderlo "inattaccabile" dai creditori personali suoi e del *trustee* (che ne diventa formalmente proprietario), ha raccolto crescenti consensi relativamente alla sua utilizzazione, tanto in ambito commerciale, quanto a fini assistenziali. Per questa via, gli apparati giurisdizionali nazionali si sono, così, trovati a dover garantire, sempre più frequentemente, attuazione a disposizioni (per lo più testamentarie) contenute in *trust deeds*, in assenza di riferimenti normativi domestici.¹⁹⁷

In siffatto contesto, ad un primo orientamento giurisprudenziale tendente ad assimilare l'istituto in discorso alle categorie civilistiche nazionali¹⁹⁸, si è, progressivamente, contrapposto un secondo orientamento propenso, invece, a rispettarne la reale natura, attraverso il riconoscimento degli effetti prodotti dallo stesso, come disciplinati dalla legge straniera. Proprio il consolidarsi di quest'ultima posizione, congiuntamente alla accresciuta consapevolezza circa le rilevanti incertezze incontrate dai giudici italiani, nella individuazione della disciplina applicabile ai singoli casi esaminati, può ritenersi all'origine della approvazione della richiamata Convenzione dell'Aja, del 1° luglio 1985, sulla legge applicabile al *trust* e sul suo riconoscimento.

Quest'ultima, infatti, pur non introducendo, direttamente, il *trust* all'interno degli ordinamenti giuridici di *Civil law* che l'hanno sottoscritta, ha posto definitivamente fine al processo di elaborazione giurisprudenziale portato avanti dalle Corti nazionali allo scopo di sussumere l'istituto nelle tradizionali categorie dei singoli codici civili, chiarendone caratteristiche e limiti.¹⁹⁹ Alla stessa stregua, la manifesta duttilità dell'istituto ha indotto alcune giurisdizioni continentali ad approvare leggi speciali funzionali all'introduzione di

travolgerà mai i beni in *trust*, che non potranno, quindi, essere aggrediti dai loro creditori personali e nemmeno subire gli effetti di un eventuale fallimento del *trustee*, del disponente o dei beneficiari (art. 11, co. II, lett. a, b, c, d, Conv. Aja).

¹⁹⁶ Tale istituto si traduce, generalmente, in un rapporto fiduciario, in virtù del quale, un dato soggetto, denominato *trustee*, al quale sono attribuiti i diritti e i doveri di un vero e proprio proprietario, gestisce un patrimonio, trasmessogli da un altro soggetto, denominato *settlor* o disponente, per uno scopo prestabilito, purché lecito e non contrario all'ordine pubblico, o nell'interesse di uno o più beneficiari determinati o determinabili.

¹⁹⁷ Il *trust deed* è l'atto costitutivo attraverso il quale si regolamentano le modalità di gestione patrimoniale alle quali dovrà attenersi il *trustee*.

¹⁹⁸ In tal senso, giova ricordare il Trib. d'arr. Lussemburgo, che con sentenza 20 gennaio 1971, ebbe a definire il *trust* come "un contratto misto di mandato, donazione, contratto a favore di terzo".

¹⁹⁹ C.d. "denaturation du trust sur le fondement de la théorie de l'équivalence".

strumenti finanziari o commerciali ricalcanti le utilizzazioni di *trusts* inglesi o americani.²⁰⁰ In tal senso, sicuramente degno di menzione è da ritenersi l'inserimento, nel codice civile francese, di un istituto generale *ad hoc*, “*la fiducie*”, proposto come l'equivalente del *trust* nell'Europa di *Civil law*.

Proprio all'esperienza maturata oltralpe si è, infatti, ispirato il legislatore italiano,²⁰¹ il quale, dopo essersi dapprima obbligato al riconoscimento dei *trust* di diritto straniero localizzati sul territorio nazionale, attraverso la ratifica della Convenzione dell'Aja, nel 1992; ed aver successivamente introdotto, nel codice civile, l'art.2645-ter, riguardante la trascrizione dei vincoli derivanti da atti di destinazione, da ultimo, ha delegato il Governo a implementare un nuovo istituto giuridico denominato appunto “contratto di fiduciar”.²⁰²

Quest'ultimo, come precedentemente accennato, si presenta, *ex art.12* della menzionata legge Comunitaria, come un negozio giuridico, in funzione del quale: “il fiduciante trasferisce beni, diritti o somme di denaro specificamente individuati in forma di patrimonio separato ad un fiduciario che li amministra, secondo uno scopo determinato anche nell'interesse di uno o più destinatari determinati o determinabili”.

Tale contratto, che secondo la Relazione governativa, si ispira alle disposizioni del *Drafting Common Frame of Reference*, del 2009,²⁰³ dovrebbe, quindi, rappresentare l'alternativa italiana al *trust* di *Common Law*, di cui ricalca la definizione ma non lo schema negoziale.²⁰⁴

²⁰⁰ Si pensi alla legge italiana n.77/1983 sui fondi comuni di investimento; e alle leggi francesi: 23 dicembre 1988, sulla *titrisation*; del 2 gennaio 1981, c.d. “*Dailly*”, sulla cessione di crediti a titolo di garanzia; e del 23 luglio 1987 sul mecenatismo.

²⁰¹ L'esperienza francese, per come si è sviluppata, avrebbe, peraltro, dovuto rappresentare, secondo parte della dottrina nazionale, un disincentivo alla adozione in Italia di una legge *ad hoc* sulla fiduciar, perché l'introduzione di tale fattispecie, non solo, ha prodotto una serie di problematiche ancora irrisolte a livello sistematico; ma ha, anche, creato uno strumento negoziale che isola la Francia dal contesto internazionale: cfr. CALO' E.- CAPPIELLO A., *La legge francese sulla fiduciar (trust): prospettive e possibilità per una legge italiana*, in *Famiglia Persona Successioni*, 2010, 452, i quali mettono in risalto il difficile cammino della *fiduciar* francese dal 2007 al 2009, arco temporale in cui il legislatore è intervenuto, più volte, nel tentativo di smussare gli angoli di una fattispecie troppo chiusa e limitata senza, tuttavia, riuscire a creare una fattispecie realmente competitiva con il *trust* di diritto straniero. Ed, infatti, come gli stessi Autori pongono in luce, la legge francese, uscita dall'ultima modifica del 2009, sembrerebbe soprattutto ristretta nell'ambito delle garanzie. Si vedano, inoltre, testi come quelli di BERAUDO J.P.- TIRARD M., *Le trusts anglo-saxons et le pays de droit civil*, Genève, 2006, dai quali emerge, chiaramente, come la percezione della diversità del *trust* da parte dei giuristi francesi, e, in particolare, da parte dei professionisti, non possa essere colmata da una legge come quella in discorso, che ha novellato il *code civil* e che, pertanto, non vale a risolvere alcun problema.

²⁰² Al riguardo, a parte l'immediato rilievo secondo cui il “contratto di fiduciar” nella forma di negozio fiduciario è, già da tempo, presente nel nostro ordinamento e, dunque, stando all'impatto terminologico, non è chiaro cosa si sia inteso inserire, ciò che altrettanto rapidamente stupisce è il richiamo che il legislatore fa alla necessità di rispettare gli obblighi comunitari.

²⁰³ Il *Drafting Common Frame of Reference* è un progetto di codice di diritto privato uniforme a livello europeo, elaborato da esponenti della classe accademica, che in molte parti si allontana dal diritto europeo, per proporre soluzioni del tutto originali. Al riguardo, giova, tuttavia, rilevare come la disciplina dallo stesso prevista in materia di *trust* ricalchi, nella sua quasi totalità, il modello di *Common Law*, mirando, in linea di massima, ad imporsi come disciplina cui gli Stati membri dell'Unione dovrebbero attenersi o, quantomeno, ispirarsi, in attesa del compimento del processo di unificazione delle norme privatistiche nazionali. Proprio tale circostanza rende, quindi, opinabile la scelta operata dai redattori del disegno di legge sul contratto di fiduciar, i quali, pur dichiarando di ispirarsi a tale modello, finiscono, però, per proporre uno schema disciplinare di chiara ispirazione continentale.

²⁰⁴ Al riguardo, sembra interessante notare come i redattori del disegno di legge in commento, pur non mettendo in discussione la possibilità di designare una legge straniera come legge regolatrice di un *trust* c.d. interno, che di straniero non ha nulla, avvertano poi, la pericolosità di una tale configurazione, in ragione del fatto che il testo convenzionale non impone all'Italia di riconoscere *trust* interamente localizzati in territorio italiano. Proprio dall'esigenza di arginare il ricorso al diritto straniero e di disporre di un negozio di

Il progetto di legge prevede, infatti, quale effetto principale del contratto la separazione patrimoniale, la surrogazione del fiduciario e l'opponibilità dello stesso ai terzi e ai creditori, mediante idonee formalità pubblicitarie riguardanti i diritti e i beni che formano oggetto della fiducia. Tanto comporta, anzitutto, l'esclusione dei beni e diritti oggetto del rapporto da comunioni legali o successioni legate alla persona fisica del fiduciario; e, in secondo luogo, il perfezionamento del contratto in parola con il semplice consenso degli stipulanti; salva l'ipotesi del trasferimento di somme di denaro, in cui il contratto si conclude alla data del versamento dell'intero importo in un deposito nella disponibilità del fiduciario.

La legge delega prevede che la disciplina della fiducia si applichi anche qualora gli effetti tipici di quest'ultima derivino da testamento, determinando, altresì, le ipotesi in cui gli stessi scaturiscano da sentenza del giudice.²⁰⁵

Quest'ultima, inoltre, non limitandosi a predisporre la regolamentazione del contratto in parola con finalità di mera gestione patrimoniale, provvede a disciplinare, anche, le fattispecie in cui lo stesso miri alla costituzione di una garanzia o a realizzare una liberalità.

Ne discende che: a) salve le norme in materia di tutela del credito, sia dettata una disciplina specifica per il contratto di fiducia a scopo di garanzia, quale strumento con cui si garantiscono crediti determinati o determinabili, con previsione, in quest'ultimo caso, dell'importo massimo garantito; b) sia dettata una disciplina specifica del contratto di fiducia a scopo assistenziale. In tale ultima ipotesi, qualora il beneficiario della liberalità sia una persona disabile, si prevede una deroga alle norme poste a tutela dei legittimari, la cui ragionevolezza discende, nell'interpretazione del legislatore delegante dalla particolare condizione del soggetto interessato.

Sul versante della regolamentazione dell'attività fiduciaria si prevede, inoltre, la possibilità di sostituzione del fiduciario tramite provvedimento del giudice e l'applicazione della normativa antiriciclaggio. La delega prevede poi una disciplina della durata del contratto allo scopo di evitare il congelamento di patrimoni, per periodi di tempo eccessivi, individuando i casi di scioglimento dello stesso, tra cui spicca l'ipotesi di unanime deliberazione di tutti i beneficiari pienamente capaci di agire.

La norma si preoccupa, infine, di evitare che possa risultare minata la trasparenza delle operazioni poste in essere, amalgamando la disciplina con le normative vigenti di

diritto italiano che produca analoghi effetti destinatori e segregativi, nasce, quindi, la definizione fornita del nuovo contratto di fiducia che sembra ricalcare, in pieno, quella del *trust* anglosassone.

²⁰⁵ In proposito, GATT L, *Dal trust al trust*, Napoli, 2010, secondo cui la possibilità concessa al Governo dall'art.11, co.6, lett. l), della legge delega, di "determinare i casi in cui gli effetti del contratto di fiducia possono derivare dalla sentenza del giudice" desta grande perplessità, funzionalmente alla possibilità eventualmente concessa a quest'ultimo, di qualificare un soggetto *trustee*, contro la sua volontà, in deroga a tutte le regole sulla circolazione dei beni e sull'opponibilità degli atti negoziali che li riguardano ai creditori ed aventi causa. Non è, infatti, chiaro se l'allusione attenga ai *constructive trusts* ovvero, più semplicemente, ai provvedimenti di volontaria giurisdizione (in senso lato) già adottati dai nostri giudici.

riferimento. Ne consegue che, da un lato, si facciano espressamente e integralmente salve le norme in materia di antimafia, conflitto di interessi e ogni norma a tutela dell'ordine pubblico; e che, dall'altro, si preveda il coordinamento con le discipline di tutela dei creditori, del contratto a favore di terzo, della cessione di crediti futuri, del fallimento e degli strumenti finanziari.

Lo scenario normativo appena tratteggiato consente di svolgere talune considerazioni civilistiche, funzionali anche alla individuazione del trattamento fiscale da riservare all'istituto in discorso.

A venire in rilievo, prioritariamente, è la considerazione che la "fiducia" che dovrebbe essere disciplinata dal Governo italiano non è la fiducia in senso tecnico, che nel diritto romano si distingue in *fiducia cum amico* e *fiducia cum creditore*.²⁰⁶ Non è, però, neppure, la fiducia del negozio fiduciario che ne rappresenta l'elaborazione giurisprudenziale e dottrinale, come dimostra la circostanza che lo stesso art.12 della delega abbia cura di prescrivere il criterio secondo cui "la disciplina della fiducia si applichi anche qualora gli effetti di questa derivino da testamento, salva la disciplina contenuta nell'articolo 627 del codice civile".

Quest'ultima descrive, infatti, quel sentimento che dovrebbe essere ispirato dal professionista, cui si potrà rivolgere l'aspirante "fiduciante" per realizzare l'obiettivo che si è prefissato, posto che tale fattispecie prevede la destinazione al beneficiario e allo scopo piuttosto che quel totius esse della formula di Gaio ("...quo totius nostrae res apud eum essent").

Si tratta, quindi, di quell'affidamento che si ripone nel mandatario (specie nella forma senza rappresentanza), il quale, pur potendo certamente, coesistere con la fiducia tecnica, non è definibile come tale; riuscendo a descrivere il motivo dell'affidamento senza tuttavia rappresentarne la causa.

Presumibilmente, sono proprio queste le motivazioni che hanno indotto il legislatore ad inquadrare il contratto di fiducia nella disciplina generale delle obbligazioni, "all'interno della disciplina del contratto di mandato". D'altra parte, vero è che "il contratto" rappresenta il principale strumento, attraverso il quale, gli ordinamenti di *Civil law* possono dotarsi di fattispecie analoghe al *trust*, come peraltro precisato dalla stessa Convenzione dell'Aja, che non esclude che tra *settlor* e *trustee* possa intercorrere un contratto (il c.d. contratto di destinazione); nondimeno, ciò che stupisce è che il Governo possa

²⁰⁶ Tale fattispecie risulta ben nota alla teoria generale del diritto, nella sua qualità di diritto soggettivo che, per via del negozio astratto di trasferimento, gli consente di creare la scissione tra ciò che è -che dovrebbe rimanere nella titolarità del fiduciante- e ciò che si vuole che appaia essere - ma che si trasferisce nel dominio del fiduciario- e attribuisce all'apparenza la sostanzialità che le manca, al punto che il fiduciante patisce il *potere di abuso* del fiduciario.

appropriarsi di una figura giuridica, sulla quale dottrina e giurisprudenza manifestano orientamenti contrastanti, senza avere consolidato, in proposito, neppure il proprio convincimento.²⁰⁷

Prova ne sia che lo stesso Esecutivo, mentre dichiara che intende disciplinare la “fiducia”, nella Relazione che accompagna tale dichiarazione, specifica che la fiducia del mandatario configge “con l’essenza propria del fenomeno fiduciario (che) sta nell’instestazione fiduciaria del diritto”. Parimenti, degna di menzione appare la circostanza in base alla quale, l’atto pubblico o la scrittura privata autenticata, prescritti per il contratto, pur necessari *ad probationem*, finiscono per limitare l’utilizzo per la fattispecie in discorso, della auto-dichiarazione, specie nell’ipotesi del fiduciario che dichiara di possedere in fiducia i beni ricevuti.

A difettare risultano, inoltre, le molteplici finalità che caratterizzano l’istituzione di un *trust*.²⁰⁸ Ancora, per quanto attiene agli effetti di tale figura negoziale, sembra necessario sottolineare come gli stessi si producano attraverso “idonee formalità pubblicitarie riguardanti i diritti ed i beni che” ne costituiscono oggetto; essendo questi ultimi “oggetto” del contratto e non “della fiducia”.

I dati di maggior rilievo del testo appaiono, quindi, essenzialmente, due: quello relativo alla separazione patrimoniale, che consacra la fine dell’olistico potere della responsabilità patrimoniale, di cui all’art.2740 cod. civ., come è stata finora affermata e difesa dalla giurisprudenza; e quello relativo all’opponibilità ai terzi.

L’ordinamento nazionale, infatti, pur avendo metabolizzato il principio di separazione nel patrimonio del fiduciario dinanzi alla richiesta dei suoi creditori in sede fallimentare, ad opera della giurisprudenza di legittimità, seguita dal legislatore dei servizi di investimento, nel recepire le direttive europee, rifiuta di ammetterne l’effetto esterno, sulla scorta della

²⁰⁷ Sulle affinità e sulle differenze fra fiducia e *trust* vedasi CASTRONOVO C., “Trust” e diritto civile italiano, in *Vita not.*, 1998, pag. 1323; DI CIOMMO F., *Brevi note in tema di azione revocatoria, “trust” e negozio fiduciario*, in *Foro it.*, 1999, I, pag. 1470; GRAZIADEI M., *Proprietà fiduciaria e proprietà del mandato*, in *Quadrimestre*, 1990, pag. 1. Pone particolare accento sulle differenze fra *trust* e fiducia, rilevando che non sempre la fonte del *trust* è ravvisabile in una manifestazione di volontà del disponente come, ad esempio, nei *trust* di origine legale o giurisprudenziale, NUZZO E., *E luce fu sul regime fiscale del trust*, in *Banca e Borsa*, 2002, pag. 260.

²⁰⁸ Il *trust* può, infatti, presentarsi come: a) *trust liberale*, con cui si dispone di assetti familiari e non; b) *trust commerciale*, utilizzabile, ad esempio, per disporre la segregazione di attività imprenditoriali, frequentemente, a titolo di garanzia; c) *trust revocabile (grantor trust)*, laddove il disponente si riserva la facoltà di revocare l’attribuzione dei diritti ceduti al *trustee* o vincolati nel *trust* (nel caso in cui il disponente sia anche *trustee*), che, con l’esercizio della revoca, rientrano nella sua sfera patrimoniale. È palese come, in tale ultimo caso, non si abbia un trasferimento irreversibile di diritti e, principalmente, come il disponente non subisca una diminuzione patrimoniale permanente. Avendo riguardo alla sua struttura, il *trust* può, inoltre, considerarsi come: a) *trust di scopo*, se strumentale ad un determinato fine; b) *trust con beneficiario*, quando i beni in *trust* vengono gestiti nell’interesse di un soggetto identificato. In siffatta ipotesi, il beneficiario può essere *beneficiario di reddito* e godere delle utilità provenienti dai beni in *trust*, oppure *beneficiario finale* dei beni che gli verranno devoluti al termine del *trust*. I beneficiari possono essere individuati nell’atto istitutivo, o in un secondo tempo, direttamente dal disponente, o da un terzo designato (*protector*); inoltre, possono essere designati nominativamente, o in virtù della loro appartenenza ad una determinata categoria. Nel *fixed trust*, il disponente individua i beneficiari con l’atto istitutivo e predetermina la ripartizione tra gli stessi del patrimonio e del reddito del *trust*. Nel *trust discrezionale*, invece, il disponente si riserva la possibilità di nominare, in un momento successivo, i beneficiari, ovvero, rimette al *trustee*, o ad un *protector*, l’individuazione degli stessi, delle loro rispettive posizioni, delle modalità e dei tempi di attribuzione dei benefici.

nota regola del contratto di mandato senza rappresentanza, per cui il mandatario che agisce in proprio nome assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi.

Molteplici e rilevanti appaiono, pertanto, i dubbi sollevati dal testo esaminato, le cui incongruenze e la cui genericità potrebbero aprire la strada ad utilizzi disinvolti del nuovo istituto, essenzialmente con riferimento ai grandi patrimoni, compresi quelli che hanno fatto ingresso in Italia a seguito dello scudo fiscale che ha, recentemente, concluso i suoi effetti. Tali criticità riverberano i propri effetti, non solo, in ambito civilistico, ma, anche, in ambito fiscale, in virtù delle deroghe indeterminate che consente di operare alla disciplina di tutela dei creditori, alla disciplina del contratto a favore di terzo, alla disciplina sulla cessione dei crediti futuri ed alla disciplina degli strumenti finanziari.²⁰⁹

Altrettanto indeterminata appare, inoltre, l'autorizzazione concessa dal legislatore a derogare alla disciplina fallimentare; né l'articolo in esame pone sufficienti criteri per la revoca del fiduciario. Nella stessa ottica, tenendo conto che: la delega comprende, anche, l'ipotesi in cui il titolare dei beni se ne dichiara fiduciario, che, chiaramente, non realizza alcuna fattispecie contrattuale; e che la disciplina della fiducia si applicherebbe, altresì, nell'ipotesi in cui i suoi effetti fossero determinati da testamento; si comprende come l'introduzione di una disciplina "italiana" del *trust* non ben calibrata potrebbe, concretamente, determinare un'attenuazione dei principi di trasparenza e di prevenzione dell'elusione che devono, assolutamente, presiedere ad uno strumento utile ma delicato come quello di cui si discorre.

Tanto premesso, nel paragrafo, successivo, si cercherà, quindi, di evidenziare le principali incertezze che sorgono in materia fiscale, essenzialmente, in funzione di una parificazione del nuovo contratto con il *trust*, che sembra ignorare alcuni capisaldi concettuali di tale istituto.

3. La disciplina fiscale del contratto di fiducia: *cui prodest?*

L'entusiasmo con cui buona parte dell'Accademia e del mondo della pratica professionale ha salutato l'introduzione del contratto di fiducia, all'interno del Disegno di Legge delega di cui si discorre, appare, in buona parte, giustificato dall'esigenza che questi ultimi avvertono, di "liberarsi" dalla necessità di disciplinare i *trust* c.d. interni sulla scorta di disposizioni contenute in legislazioni straniere.²¹⁰

²⁰⁹ Siffatta genericità potrebbe, peraltro, determinare un rilevante problema di legittimità costituzionale alla luce delle disposizioni di cui all'art.76 Cost.

²¹⁰ E, infatti, il ceto notarile, chiaramente, percepisce il contratto di fiducia contemplato dal disegno di legge delega come identico al *trust*. In proposito, *amplius*, BUSANI A, *Trust in versione flessibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 febbraio 2010, p.35, il quale scrive che: la definizione del contratto di fiducia come contratto con cui "il fiduciante trasferisce diritti, beni o somme di denaro specificamente individuati in forma di

Per quanto siffatta esigenza appaia condivisibile, a essere, oggettivamente, dubbia sembra, tuttavia, l'attitudine che il nuovo istituto presenta a sopperire alle carenze normative di cui ci si lamenta.

Tralasciando, volutamente, le problematiche civilistiche originatesi dalla delega, cui pure si è accennato in precedenza, e che esulano dalla competenza di chi scrive; l'attenzione deve porsi, specificamente, sul trattamento fiscale da riservare a quest'ultimo, posti gli evidenti profili di criticità che lo stesso presenta. In tal senso, a venire in rilievo, risulta, preliminarmente, la lett. r), dell'art.12, della legge in discorso.

Quest'ultima, infatti, disponendo che il legislatore delegato dovrà coordinare la nuova regolamentazione del contratto di fiducia con la vigente disciplina fiscale sul *trust*;²¹¹ sembra ignorare le numerose e considerevoli differenze che esistono tra i menzionati istituti.

Nell'impostazione del Disegno di Legge, infatti, il negozio fiduciario sembra configurarsi come un mandato con cui il fiduciante (mandante) trasferisce al fiduciario (mandatario) la "proprietà temporanea" di beni mobili e/o immobili, affinché quest'ultimo compia uno o più atti giuridici per conto del fiduciante stesso.

Fattore caratterizzante di tale negozio sembra, quindi, essere il trasferimento della suddetta "proprietà temporanea" dal fiduciante al fiduciario, con l'effetto, da un lato, che il fiduciario ne può disporre secondo le regole e il contenuto del mandato e, dall'altro, che il fiduciante non se ne spoglia definitivamente, essendo previsto che ne torni proprietario all'atto della chiusura o, comunque, dello scioglimento del contratto, salva l'eventuale assegnazione a terzi (il beneficiario e/o il terzo garantito).

Proprio i caratteri sinteticamente descritti del contratto di fiducia rendono difficilmente assimilabile siffatta figura contrattuale, non solo, al *trust*, con cui pure presenta alcune analogie, ma, anche all'intestazione fiduciaria di beni per la loro amministrazione.

Ed invero, se, come precisato, elemento caratterizzante della nuova figura è il trasferimento della "proprietà temporanea" del fiduciante al fiduciario, da un lato, il *trust* prevede, invece, nella generalità dei casi, il trasferimento della piena proprietà dal *settlor* al *trustee*;²¹² dall'altro, l'intestazione fiduciaria di beni per la loro amministrazione non prevede alcun

patrimonio separato ad un fiduciario che li amministra, secondo uno scopo determinato, anche nell'interesse di uno o più beneficiari determinati o determinabili" ricorda in tutto e per tutto i contenuti e le caratteristiche di un vero e proprio *trust*.

²¹¹ La citata lettera r) prevede, più esattamente, che siano dettate "ove necessario, norme di coordinamento con la disciplina fiscale vigente in materia di *trust*".

²¹² In proposito, giova, tuttavia, rilevare come sia, comunque, prevista, negli ordinamenti anglosassoni, la possibilità di costituire un *trust revocabile* (*grantor trust*), in cui il disponente si riserva la facoltà di revocare l'attribuzione dei diritti ceduti al *trustee* o vincolati nel *trust* (nel caso in cui il disponente sia anche *trustee*), che, con l'esercizio della revoca, rientrano nella sua sfera patrimoniale. Tale fattispecie, invero, non produce un trasferimento irreversibile di diritti, di modo che disponente non subisca una diminuzione patrimoniale permanente.

trasferimento di proprietà dal fiduciante al fiduciario. Almeno, questa è l'accezione di tali istituti che è stata tradizionalmente fatta propria dal legislatore tributario.

È, infatti, noto che, proprio presupponendo una ricostruzione di questo tipo, il trattamento fiscale del *trust* si caratterizza: a) per quel che riguarda le imposte dirette, per l'inclusione tra i soggetti passivi IRES di cui all'art.73 T.U.I.R.²¹³; salvo il caso di *trust* trasparenti, i cui redditi sono imputati in capo ai beneficiari e tassati in capo agli stessi, con la qualifica di redditi di capitale;²¹⁴ b) quanto alle imposte indirette, per l'applicazione, in via interpretativa, della reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, in funzione della realizzazione da parte del *trust* di un vincolo di destinazione con effetti traslativi.²¹⁵

Mentre, per quanto concerne l'intestazione fiduciaria di beni per l'amministrazione: i redditi prodotti dai beni fiduciarmente intestati restano nella disponibilità del fiduciante cui

²¹³ Ai sensi di tale articolo, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché, le società europee di cui al regolamento (CE) n.2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n.1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e provati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. Tra i suddetti enti diversi dalle società si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo.

²¹³ Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del Testo unico delle imposte sui redditi.

²¹⁴ In modo particolare, l'art.73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dalla legge n.296, del 27 dicembre 2006, dispone che: se i beneficiari del *trust* sono individuati, i redditi conseguiti dallo stesso sono imputati in ogni caso ai beneficiari, in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del *trust*, o in altri documenti successivi, ovvero, in mancanza, in parti uguali. Lo stesso articolo precisa, inoltre, che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano, altresì, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i *trust* e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze previsto dall'art.168, del medesimo Testo unico in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del *trust* siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Un'ulteriore presunzione di residenza nel territorio dello Stato è, infine, stabilita per i *trust* istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al suddetto decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del *trust* medesimo un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

²¹⁵ Per quanto attiene ai *trust trasparenti*, si dovranno verificare i rapporti tra disponente e beneficiari individuati, ai fini dell'applicazione delle eventuali aliquote agevolate del 4% e del 6%; mentre, nei *trust opachi*, opera la norma residuale di cui all'art.2, co.48, lett.c), d.l. n.262, del 2006, che prevede l'applicazione di un'aliquota dell'8%. In ogni caso, il momento impositivo è individuato nel momento in cui il *settlor* vincola i beni in *trust*. Al riguardo, per completezza, si deve, inoltre, dare atto della circostanza che l'impostazione adottata dal legislatore per la fiscalità diretta dell'istituto, pur avendo sollevato alcuni dubbi interpretativi, risulta accolta dalla prassi operativa. Diversamente, per la fiscalità indiretta, sono sorti diversi contrasti operativi. Particolarmente, si segnala un orientamento della giurisprudenza di merito (cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, sentenza n.3, del 23 ottobre 2008, depositata il 12 febbraio 2009; Commissione Provinciale di Lodi, sentenza n.12/1/2009, dell'8 gennaio 2009, depositata il 12 gennaio 2009) che non accoglie la ricostruzione dell'Amministrazione, in particolare qualora i beneficiari siano titolari di una posizione di mera "aspettativa giuridica", in quanto l'attribuzione è sottoposta a condizione sospensiva o nei casi di *trust di garanzia* in cui non si origina alcun arricchimento patrimoniale in capo ai beneficiari e viene meno anche lo spirito di liberalità, elemento caratterizzante ed indefettibile degli atti a titolo gratuito in generale e delle donazioni in particolare. Sul punto, *ex multis*: CANTILLO, *Il regime fiscale del trust dopo la Finanziaria 2007*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2007, p. 275 ss.; DE RENZIS SONNINO, *La soggettività passiva del trust*, in *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, IPSOA, 2008, p. 109 ss.; LUPOI, *Imposte dirette e trust*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 254; CAVALLARO-TOMMASINI, *Trust e imposizione diretta alla luce della Legge Finanziaria per il 2007*, in *Il fisco*, 2007, p. 1135; COMMITTERI-SCIFONI, *L'ambivalente natura del trust tra opacità e trasparenza*, in *Guida Normativa de Il Sole 24 Ore*, gennaio 2007, p.59 ss.; FERRARETTI-PIAZZA, *Novità in materia di trust. Prime possibili interpretazioni pratiche. Imposte dirette e imposta di donazione*, in *Fisco*, 2007, p. 2438.

vanno direttamente imputati;²¹⁶ e non risultano dovute le cc.dd. imposte d'atto, non realizzandosi alcun effetto traslativo.

È, dunque alla luce di quanto precede, che la scelta operata dal disegno di legge delega, di prevedere una mera estensione della disciplina fiscale del *trust* al nuovo istituto potrebbe risultare operativamente insoddisfacente.

Quest'ultimo sembra, infatti, sottovalutare talune specificità dell'istituendo contratto di fiducia che avrebbero, viceversa, meritato particolare attenzione.

Segnatamente, quanto alle imposte dirette, la fattispecie ipotizzata trova a livello sistematico un referente nel meccanismo di imputazione del reddito disciplinato dal previgente Testo Unico delle Imposte sui Redditi, non solo, nell'ipotesi di individuazione di un soggetto produttore del reddito autonomo e distinto rispetto ai destinatari del reddito cui lo stesso è imputato (come nelle società o nel *trust*: art.5, 73, 115 e 116 T.U.I.R.), ma, anche, nel caso di fattispecie, quali, ad esempio, l'impresa familiare, in cui la concorrenza alla produzione del reddito, da parte dei soggetti cui lo stesso è imputato, è originaria.

Il fiduciario, infatti, è proprietario del bene ma solo per un periodo di tempo limitato. Tanto comporta che il reddito prodotto dall'amministrazione fiduciaria appartenga, originariamente, al fiduciante, cui, quindi, deve essere imputato fiscalmente.²¹⁷

Diversamente che nel *trust*, quindi, al patrimonio oggetto del contratto di fiducia non potrà mai essere riconosciuta una soggettività tributaria, con successiva imputazione del reddito prodotto al beneficiario individuato.

Parimenti, quanto alle imposte indirette, la temporaneità della proprietà in capo al fiduciario preclude la realizzazione degli effetti traslativi tipici del *trust* (inteso, appunto, come vincolo di destinazione con effetti traslativi), di guisa che la disciplina più correttamente applicabile, dal punto di vista sistematico, risulti quella prevista dall'art.58, co.2, del d.lgs. n.346, del 1990, secondo cui: “per le donazioni sottoposte a condizione si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro”.

Al riguardo, infatti, l'art.27, del d.P.R. 26 aprile 1986, n.131, dispone che “gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa”, di modo che “quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima

²¹⁶ Il fiduciario è, infatti, un soggetto meramente trasparente, cui non sono imputati obblighi tributari di carattere sostanziale, ma solo obblighi procedurali e dichiarativi analoghi a quelli del sostituto d'imposta.

²¹⁷ La limitazione temporale della durata della proprietà in capo al fiduciario richiama le disposizioni relative alla disciplina del *trust* negli ordinamenti di *Common Law*. In virtù della *rule against perpetuities*, in tali ordinamenti, al *settlor* è, infatti, preclusa la possibilità di attribuire al *trust* una durata indefinita, pena di nullità del *deed*. Tale principio, la cui applicazione va esclusa solo con riferimento al *charitable trust*, ha lo scopo di impedire che il *trust* produca l'effetto di bloccare la circolazione dei beni, e quindi, specularmente, di limitare le *accumulations*, ovvero la concentrazione di masse patrimoniali nella sfera di pochi soggetti.

dell'avverarsi di essa, si riscuote la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione".

In ogni caso, diversamente dal *trust*, il nuovo contratto di fiducia non sembra riconducibile alla disciplina prevista per i vincoli di destinazione con effetti immediatamente traslativi.

Da ultimo, dovrà, infine, tenersi conto di come l'istituendo contratto di fiducia potrà trovare campo di applicazione elettivo anche con riferimento ai beni immobili.

Se è, infatti, noto, che la fiscalità immobiliare dovrebbe essere oggetto di un approfondito riordino, nell'ambito del più ampio progetto di federalismo fiscale municipale,²¹⁸ la concreta implementazione della disciplina fiscale del contratto in discorso dovrà essere coordinata, anche, con tale rinnovato scenario, in cui sarà chiamata, inevitabilmente, ad inserirsi.

²¹⁸ Il decreto legislativo n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale municipale interviene sull'assetto delle competenze fiscali tra Stato ed enti locali, a decorrere, in una prima fase di avvio triennale, dal 2011, e poi disciplinato a regime a decorrere dal 2014, con l'introduzione, in sostituzione di tributi vigenti, dell'imposta municipale (IMU). In particolare, per quanto concerne la fiscalità immobiliare, dal 2011, vengono attribuiti ai Comuni: a) l'intero gettito dell'Irpef sui redditi fondiari (escluso il reddito agrario) e quello relativo alle imposte di registro e bollo sui contratti di locazione immobiliare; b) una quota, pari al 30%, del gettito delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sugli atti di trasferimento immobiliare ed una quota, pari al 21,7% nel 2011 ed al 21,6% dal 2012, del gettito della cedolare secca sugli affitti. Ai Comuni viene inoltre attribuita una compartecipazione al gettito IVA, che dovrà essere determinata con apposito DPCM in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2% al gettito dell'IRPEF. E' inoltre istituita, come sopra accennato, la cedolare secca sugli affitti, vale a dire la possibilità per i proprietari di immobili concessi in locazione di optare dal 2011, in luogo dell'ordinaria tassazione Irpef sui redditi dalla locazione, per un regime sostitutivo, che assorbe anche le imposte di registro e bollo sui contratti, le cui aliquote sono pari al 21% per i contratti a canone libero ed al 19% per quelli a canone concordato. Per quanto concerne l'imposta municipale (IMU), essa è introdotta a decorrere dal 2014, in sostituzione, per la componente immobiliare, dell'Irpef (e relative addizionali) dovuta per i redditi fondiari relativi ai beni non locati, nonché dell'ICI, ed ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale, cui pertanto non si applica, incluse le pertinenze. Sul punto, *amplius*, BURATTI C., *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2010.

L'infedele dichiarazione dell'origine e l'art. 303 Tuld

Sabrina Ferrazzi

Abstract

The article approaches the perennial problem connected with the enforcing of art. 303, D.P.R. n. 43/1973 (Testo Unico Legge Doganale, TULD) in case of unfaithful statement of the origin of imported goods.

The "origin" of imported goods, in the current definition given by the Community Customs Code, has assumed a specific role in the determination of customs duties since 1968. However, the Italian legislator has not modified the internal law concerning administrative sanctions in order to punish specifically the unfaithful statement of the origin. Nonetheless, the Financial administration has always been enforcing art. 303 Tuld in case of unfaithful statement of the origin of imported goods. But this norm has been formulated in order to sanction the unfaithful statement of the quality, quantity and value of imported goods and does not include any reference to the origin yet. Therefore, the behavior of the Financial administration, even if comprehensible, may be not accepted since it may be considered in contrast with the principle of lawfulness. Anyway, the specific features of preferential origin, in many cases, will give the importer the possibility to obtain the non application of sanctions by invoking good faith and protection of the entrustment.

1. Introduzione.

Con il presente contributo si intende affrontare la questione dell'applicabilità della sanzione di cui all'art. 303 del D.P.R. n. 43 del 1973 (Testo Unico Legge Doganale, TULD) all'infedele dichiarazione dell'«origine» delle merci, argomento assai controverso e che da anni è terreno di confronto tra Agenzia delle Dogane e contribuenti.

La *querelle* nasce dal fatto che la nozione comunitaria di origine, quanto alle fonti interne, ha assunto rilevanza solo a partire dal 1973, con la razionalizzazione e l'aggiornamento della disciplina doganale ad opera del TULD²¹⁹.

²¹⁹ Quanto alle fonti comunitarie, la nozione di origine è stata introdotta ad opera del Regolamento CEE del 22 luglio 1968, n. 802. Ad oggi, l'elemento origine è definito e disciplinato dagli artt. 25 e ss. del Regolamento del Consiglio del 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice Doganale Comunitario) e dagli artt. 66 e ss. del Regolamento della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454 (Disposizioni Applicative al

Contestualmente alla redazione del TULD, sono state modificate ed adeguate, rispetto alla particolare rilevanza assunta dall'elemento dell'origine, numerose disposizioni, tra le quali quelle in materia di dichiarazione doganale (art. 59 TULD, ora art. 4 del D.Lgs. n. 374 del 1990) e di revisione dell'accertamento doganale (art. 57 TULD, ora art. 8 del D.Lgs. n. 374 del 1990)²²⁰.

Quanto alle disposizioni in materia di sanzioni amministrative (anch'esse contenute nel TULD), invece, nessuna norma è stata modificata al fine di prevederne l'applicazione nel caso in cui l'origine dichiarata all'atto di importazione risulti infedele.

In particolare, nessuna modifica è stata apportata all'art. 303 TULD (già art. 118 della previgente Legge n. 1424 del 1940), che stabilisce la sanzione amministrativa applicabile al caso di infedele dichiarazione di valore, di quantità e di qualità delle merci importate e la cui formulazione letterale – sostanzialmente immutata sin dalla sua introduzione – non richiama in alcun modo l'elemento dell'origine²²¹.

Circostanza, quest'ultima, che, per certi versi, potrebbe apparire poco ragionevole, considerato che anche la infedele dichiarazione dell'origine di una merce può portare alla corresponsione di dazi inferiori rispetto a quelli dovuti e ciò, in particolare, in tutti i casi in cui l'importatore possa godere delle riduzioni daziarie connesse alla c.d. origine preferenziale delle merci importate.

Per ovviare a tale circostanza, facendo ricorso ad argomentazioni diverse, l'Amministrazione finanziaria sostiene sistematicamente l'applicabilità della disposizione in questione a tutti i casi in cui l'origine dichiarata dall'importatore sia infedele e, conseguentemente, le agevolazioni daziarie ottenute a fronte dell'eventuale dichiarata origine preferenziale risultino indebite.

I dubbi sulla legittimità dell'applicazione della norma in questione, tuttavia, sono molti.

Se, da un lato, l'Agenzia delle Dogane e parte della giurisprudenza di merito ritengono che l'omesso adeguamento della norma sanzionatoria sia imputabile ad un *lapsus calami* del legislatore superabile in via interpretativa, dall'altro lato, la dottrina prevalente ed altra parte della giurisprudenza di merito, anche in considerazione delle peculiarità che caratterizzano e

Codice doganale). Non appena verranno emesse le nuove disposizioni applicative del codice doganale in sostituzione del Reg. n. 2454 del 1993 e, salvo proroghe, in ogni caso non più tardi del 24 giugno 2013, ai fini della definizione dell'origine dovrà aversi riguardo agli artt. 35 e ss. del Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio 23 aprile 2008 n. 450 (Nuovo Codice Doganale Comunitario), in vigore dal 24 giugno 2009 ad oggi solo parzialmente applicabile. Deve, tuttavia, segnalarsi che, anche prima dell'intervento del legislatore comunitario del 1968, l'elemento origine, sebbene inteso in base ad una diversa definizione ed utilizzato con finalità diverse, aveva già una propria autonoma rilevanza all'interno della normativa doganale nazionale. Si veda, ad esempio l'art. 306 del Regolamento per l'esecuzione della Legge Doganale, approvato con R.D. 13 febbraio 1896, n. 65.

²²⁰ Come noto, gli elementi rilevanti ai fini della quantificazione dei dazi sono quattro: il valore, la quantità, la qualità e l'origine del bene importato. Ciascuno dei quattro elementi fornisce una particolare "informazione" sulla merce importata. Per un primo riferimento in argomento vd. FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2008.

²²¹ In particolare, il primo comma si riferisce esplicitamente alle "dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci".

distinguono l'elemento origine dagli altri tre elementi rilevanti al fine della determinazione dei dazi all'importazione, rimarcano comunque che l'applicazione dell'art. 303 oltre la sua portata letterale sia inibita dal principio di tassatività della fattispecie vigente in materia di sanzioni tributarie.

2. L'origine preferenziale e le possibili problematiche connesse all'importazione.

Nell'ambito delle sue politiche commerciali, l'Unione Europea concede un trattamento tariffario agevolato a specifici beni originari di Paesi *extra* UE ad essa legati in base ad "Accordi preferenziali"²²².

Questi beni (di origine c.d. "preferenziale") possono, infatti, scontare l'applicazione di una aliquota daziaria ridotta rispetto a quella che verrebbe altrimenti applicata a beni aventi le medesime caratteristiche (relativamente a valore, quantità e qualità) ma originari di un Paese con il quale non è in vigore alcun accordo²²³.

Dunque, il presupposto affinché un bene possa ottenere l'agevolazione in parola è il fatto che esso abbia origine preferenziale²²⁴.

Quanto alla prova circa la sussistenza di tale presupposto, la normativa comunitaria ha previsto un sistema basato in prima istanza sui c.d. «certificati di origine»²²⁵, cioè documenti

²²² Gli "Accordi preferenziali" sono distinti in due categorie: gli "Accordi unilaterali", in base ai quali l'Unione Europea concede di sua iniziativa a determinati Paesi in via di sviluppo talune agevolazioni tariffarie (il sistema in questione è meglio noto come Sistema delle Preferenze Generalizzate - SPG); gli "Accordi bilaterali", veri e propri trattati stipulati dall'Unione Europea con Paesi terzi. Per un approfondimento sul tema si rinvia a PEZZANA A., *Rilevanza dell'origine delle merci per l'applicazione dell'imposta doganale e della politica commerciale comunitaria*, Impresa c.i., 2004, p. 1752.

²²³ Le regole per la determinazione dell'origine preferenziale sono stabilite da fonti diverse a seconda che il bene sia stato prodotto in un Paese legato all'Unione Europea da "Accordi unilaterali" o da "Accordi bilaterali". Nel primo caso, si deve avere riguardo alle regole di cui agli artt. 66 e ss. del Regolamento n. 2454 del 1993, così come recentemente modificati dal Regolamento CEE del 18 novembre 2010 n. 1063, in vigore dal 30 novembre 2010. In estrema sintesi, le modifiche hanno apportato una semplificazione delle regole di origine preferenziale e del cumulo, la sostituzione della regola del "trasporto diretto" con la regola di "non manipolazione" e la modifica del sistema di certificazione dell'origine con l'introduzione, in luogo dell'attuale sistema di certificazione dell'origine, del sistema degli "esportatori registrati" ("REX"). Per una sintesi delle novità introdotte dal Reg. n. 1063 del 2010, vd. FRUSCIONE A., SANTACROCE B., *In dogana antifrode semplificata*, in Sole24Ore del 27 dicembre 2010; FABIO M., *Le novità in materia di commercio internazionale e diritto doganale comunitario*, in *Fiscalità&Comm. Int.*, n. 1, 2011, p. 47; Agenzia delle Dogane, nota prot. n. 151552/RU del 25 novembre 2010. Quanto agli "Accordi bilaterali", le regole per la determinazione dell'origine sono contenute negli Accordi medesimi, dove sono disciplinate anche le misure atte a garantire il buon funzionamento dell'accordo nel suo complesso (modalità di richiesta e rilascio del certificato di origine, poteri di controllo delle Autorità, modalità di cooperazione per la prevenzione e la lotta alle frodi, ecc.). In ogni caso, le regole ivi contenute sono generalmente redatte sulla falsa riga delle disposizioni del Reg. n. 2454 del 1993. Vd. ad esempio l'Accordo di Cotonou – Reg. n. 1528 del 2007, recante applicazione dei regimi per prodotti originari di alcuni Stati appartenenti al gruppo degli Stati d'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (ACP) previsti in accordi che istituiscono, o portano a istituire, accordi di partenariato economico.

²²⁴ Circa la determinazione dell'origine preferenziale delle merci vd. MASSARI P., *La determinazione dell'origine*, in *L'Iva*, n. 4, 2002, p. 284; FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2008, p. 71 e ss, BERETTA L.C., DE ANTONI F., DORI C., *L'origine delle merci nell'Unione Europea*, Milano, 2003, p. 95 e ss.

²²⁵ Vd. artt. 80 e 109 del Reg. n. 2454 del 1993 a mente dei quali "I prodotti originari dei paesi o territori beneficiari beneficiano delle preferenze tariffarie di cui all'articolo 98 su presentazione: a) di un certificato di circolazione delle merci EUR.1, il cui modello figura nell'allegato 21; oppure b) nei casi di cui all'articolo 116, paragrafo 1, di una dichiarazione, il cui testo è riportata nell'allegato 22, compilata dall'esportatore su una fattura, una bolletta di consegna o qualsiasi altro documento commerciale (in prosieguo denominata "dichiarazione su fattura") che descriva i prodotti in questione in maniera sufficientemente dettagliata da consentirne l'identificazione". In sostanza, l'origine preferenziale delle merci importate è provata dai certificati di origine e, solo in alcuni casi (ovvero nel caso di merci di valore unitario esiguo e in presenza di particolare autorizzazioni) dall'attestazione

redatti su modelli ufficiali dell'Unione Europea²²⁶ attualmente rilasciati da Autorità del Paese estero di origine delle merci (generalmente la Camera di Commercio).

Tale Autorità, in particolare, sulla base di quanto rappresentato dall'esportatore e di eventuali ulteriori accertamenti svolti a sua discrezione, attesta che i suddetti beni possano ritenersi originari del proprio Paese in base alle regole per la determinazione dell'origine²²⁷.

È evidente che un siffatto meccanismo comporta numerosi rischi connessi, da un lato, alla difficoltà ed alla dispendiosità dei controlli volti a verificare il luogo in cui i beni siano stati effettivamente prodotti o lavorati e, dall'altro lato, alla presenza di regole (quelle per la determinazione dell'origine) assai complesse da applicare²²⁸.

Ed infatti non sono mancati casi in cui produttori *extra*-comunitari, per poter meglio collocare le loro merci sul mercato comunitario, hanno rappresentato situazioni non veritiere alle Autorità competenti per il rilascio dei certificati di origine e, talvolta, addirittura falsificato i documenti in questione. In altri casi, poi, problemi sono sorti a causa delle stesse Autorità, che hanno commesso errori o inesattezze nella compilazione del certificato, ovvero, più in generale, tenuto comportamenti pregiudizievole per il corretto funzionamento dei suddetti "Accordi preferenziali".

In tutti questi casi, l'importatore che abbia acquistato ed importato un bene che gli è stato venduto come avente origine preferenziale (corredato da relativo certificato di origine)

sulla fattura d'acquisto resa dall'esportatore. Per un approfondimento, si rinvia a MASSARI P., *Trattamento preferenziale senza certificato di origine*, in L'Iva, 2005, p. 50.

226 I modelli in uso sono quattro: il modello EUR 1 (All. 21 al Reg. n. 2454 del 1993) ed il modello EUR 2, utilizzati nelle importazioni di beni provenienti da Paesi con i quali l'Unione Europea ha siglato "Accordi bilaterali" (il certificato Eur 2, nel caso in cui la merce abbia valore unitario esiguo), il modello ATR utilizzato nei soli scambi con la Turchia ed il modello Form A (All. 17 al Reg. n. 2454 del 1993) utilizzato, invece, in tutti i casi di "Accordi unilaterali".

227 Si segnala che con l'entrata in funzione del sistema degli "esportatori registrati" (prevista per il 2017 con possibilità di proroga di tre anni e che riguarda solo gli "Accordi unilaterali") la prova dell'origine preferenziale verrà fornita direttamente dall'esportatore mediante un'auto-certificazione e, dunque, non più in base ai certificati rilasciati dall'Autorità estera. Il sistema degli "esportatori registrati" (che, come detto, è stato introdotto dal già citato Reg. n. 1063 del 2010) prevede, infatti, che siano gli stessi esportatori a rilasciare le "attestazioni di origine" che costituiranno prova dell'origine preferenziale delle merci. Fino all'entrata in vigore di tale riforma, tuttavia, è prevista l'applicazione di norme transitorie che garantiscano il funzionamento del sistema delle certificazioni dell'origine in base alle modalità previgenti, ovvero in base alla versione degli artt. 80 e ss. del Reg. n. 2454 del 1993 anteriore alle modifiche apportate dal Reg. n. 1063 del 2010. La previsione del sistema degli "esportatori registrati", come si diceva, riguarda solo la certificazione dei beni provenienti dai Paesi con i quali sono in vigore "Accordi unilaterali". Tuttavia, è previsto che questo nuovo approccio alla certificazione dell'origine venga progressivamente esteso anche agli "Accordi bilaterali" (in tal senso vd. Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo – Le norme di origine nei regimi commerciali preferenziali – Orientamenti per il futuro, 16 marzo 2005).

228 Sono infatti ingenti i danni cagionati alle risorse dell'Unione Europea da problematiche sorte in relazione alla gestione del sistema dei regimi preferenziali. Anche per questo motivo il legislatore comunitario è stato indotto a rivedere la normativa in materia, da un lato, cercando di modificarla per rendere più semplici le regole per la determinazione dell'origine e, dall'altro lato, limitando il ruolo delle Autorità nel rilascio dei certificati (vd. Considerando n. 5 e ss. del Reg. n. 1063 del 2010). Tra gli obiettivi perseguiti dalle modifiche di recente introdotte, invero, deve essere ricompreso anche quello di rendere più chiari i diritti e gli obblighi degli importatori che intendano ottenere un trattamento preferenziale all'importazione in base alla presentazione dei certificati di origine (così si è espressa la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo – Le norme di origine nei regimi commerciali preferenziali – Orientamenti per il futuro, 16 marzo 2005).

rischia di subire un accertamento finalizzato a recuperare i dazi non corrisposti all'atto dell'importazione.

Quanto alle conseguenze sul piano sanzionatorio, si deve innanzitutto distinguere i casi in cui gli importatori abbiano dichiarato consapevolmente in maniera infedele l'origine delle merci importate al fine di ottenere l'agevolazione daziaria non spettante, dai casi in cui gli importatori abbiano dichiarato un dato infedele²²⁹ – l'origine delle merci importate – facendo affidamento sul dato riportato nel certificato, successivamente risultato inattendibile²³⁰.

Nel primo caso, infatti, l'ordinamento prevede delle conseguenze tutt'altro che lievi a carico dell'importatore, essendo applicabili sanzioni di natura penale²³¹.

Nel secondo caso, invece, è controverso se ed a quali condizioni l'importatore possa essere colpito da una sanzione di natura amministrativa²³².

Come si diceva, infatti, è discusso se ed in che modo l'ordinamento punisca sul piano amministrativo l'infedele dichiarazione dell'origine delle merci.

Ed è proprio su questo tema che ci si soffermerà nel prosieguo.

²²⁹ Si pensi, per esempio, ai casi in cui sia lo stesso importatore a falsificare i certificati di origine o sia stato quest'ultimo ad organizzarne la falsificazione, ma anche a casi in cui dalle indagini emerga che l'importatore era a conoscenza che l'origine delle merci importate era diversa da quella dichiarata.

²³⁰ Quanto all'art. 303 Tuld, l'Agenzia delle Dogane ha affermato che esso trova applicazione nei casi in cui “*la dichiarazione [sia] risultata infedele per negligenza, ignoranza o grossolana malizia nell'indicazione della quantità, qualità e valore delle merci...*” (Cass. Pen., Sez. III, sent. n. 10478 del 3 dicembre 1983), ipotesi, cioè, in cui il soggetto tenuto al pagamento dei diritti doganali indica erroneamente qualità, quantità e valore delle merci per semplice ignoranza, negligenza o, comunque, in modo grossolano e, quindi, facilmente verificabile in sede di controllo” (Circ. dell'Agenzia delle Dogane n. 39/D del 30 settembre 2005).

²³¹ Pur esulando dall'economia della presente trattazione, si evidenzia che, in caso di comportamenti fraudolenti, le norme penali che possono trovare applicazione al caso in argomento sono più d'una. Senza pretesa di esaustività, si segnalano innanzitutto le norme in materia di contrabbando [artt. 282 e ss.] che, a rigore, dovrebbero porsi in rapporto di specialità rispetto alle norme sanzionatorie amministrative. Ciò sembra confermato dalle sentenze della Suprema Corte, Corte Cass., Sez. pen., 18 ottobre 1983; Corte Cass., Sez. pen., 16 marzo 1987. Inoltre, potranno trovare ulteriore applicazione le norme del codice penale quali, ad esempio, le disposizioni che sanzionano la falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico e la truffa ai danni dello Stato. Con riferimento al reato di falsità ideologica commessa da privato, peraltro, si segnala che la Corte di Cassazione ha escluso la sussistenza di un rapporto di specialità rispetto all'illecito amministrativo di cui all'art. 303, co. 1, TULD (Corte Cass., Sez. pen., 16 ottobre 2009, n. 48054).

²³² Pare qui opportuno richiamare l'art. 220 del Reg. n. 2913 del 1992, ove è previsto che, al ricorrere di determinate circostanze individuate dalla norma, in capo all'importatore che abbia dichiarato infedelmente l'origine delle merci importate sulla base di certificati “inesatti” non vengano riscossi i maggiori dazi che sarebbero dovuti. Quanto al piano sanzionatorio, si rileva che laddove tale disposizione trovasse applicazione (ovvero nel caso in cui l'importatore non fosse tenuto all'assolvimento di maggiori dazi nonostante l'infedeltà del dato dichiarato) nessuna sanzione potrebbe essere applicata a carico dell'importatore. In particolare, l'esonero dal pagamento dei dazi ex art. 220 del Reg. n. 2913 del 1992 opera al ricorrere congiunto delle seguenti circostanze: importazione di merci in base ad un certificato di origine inesatto a causa di errore commesso dalle Autorità competenti per il rilascio nonostante l'esatta rappresentazione dei fatti da parte dell'esportatore, buona fede dell'importatore, rispetto da parte del medesimo di tutte le disposizioni in materia, impossibilità per l'importatore di avvedersi dell'errore commesso dalle Autorità. Per l'applicazione della disposizione, si vedano le sentenze: C.G.C.E., 27 giugno 1991, C-348/89; C.G.C.E., 18 ottobre 2007, C-173/06; C.G.C.E., 9 marzo 2006, C-293/92; C.G.C.E., 19 ottobre 2000, C-15/99; Corte Cass., 1° giugno 2006, n. 13065; Corte Cass., 16 ottobre 2006, n. 22141; Corte Cass., 9 aprile 2010, n. 8481. Per una disamina completa della giurisprudenza sull'argomento si rinvia a ARMELLA S., *Nel settore doganale una sentenza restrittiva della Corte di cassazione*, Riv. Giur. Trib., 2010, p. 693.

3. L'art. 303 TULD ed i motivi per i quali è controversa la sua applicazione nel caso di infedele dichiarazione dell'origine delle merci.

L'Agenzia delle Dogane invoca l'art. 303 TULD per sostenere la sanzionabilità sul piano amministrativo dell'importatore che benefici indebitamente delle agevolazioni per le merci di origine preferenziale.

L'introduzione della norma in commento ha origini assai datate: l'art. 303 TULD (in particolare, il primo comma), infatti, costituisce la trasposizione, in sede di redazione del Testo Unico del 1973, dell'art. 118 della previgente Legge n. 1424 del 1940. E quest'ultima norma era stata formulata con il precipuo scopo di sanzionare l'infedele dichiarazione in dogana degli elementi della qualità, della quantità e del valore.

All'epoca, il suo campo applicativo non avrebbe potuto ragionevolmente riguardare l'elemento dell'origine nell'accezione attuale, in quanto – come già accennato – solo con il TULD l'elemento origine, nella nuova definizione comunitaria, ha assunto rilevanza ai fini dell'accertamento (art. 57 TULD, ora art. 8 del D.Lgs. n. 374 del 1990) e della dichiarazione (art. 59 TULD, ora art. 4 del D.Lgs. n. 374 del 1990).

Tuttavia, nonostante le varie modifiche apportate per adeguare l'ordinamento all'assunta rilevanza di questo elemento, il legislatore non è intervenuto sulla disposizione trasposta dall'art. 118 della Legge n. 1424 del 1940 all'art. 303 TULD che, infatti, a tutt'oggi non contiene alcun riferimento all'elemento dell'origine²³³. Né, lo si precisa, il legislatore ha modificato o introdotto ulteriori disposizioni che potessero risultare applicabili al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine.

4. Le tre tesi dell'Agenzia delle Dogane e la posizione di dottrina e giurisprudenza.

Come si diceva, l'Agenzia delle Dogane ritiene che il sopra esposto mancato adeguamento normativo possa essere superato sul piano interpretativo.

A tal fine, nel susseguirsi degli anni, ha sostenuto tre diverse tesi.

Secondo la prima – che si riporta per ragioni di completezza – l'art. 303 TULD sarebbe applicabile al caso di “infedele dichiarazione dell'origine”, in quanto, ai fini doganali, il concetto di origine sarebbe assimilabile al concetto di “qualità” delle merci²³⁴. Ne

²³³ In particolare, il 1° comma della citata norma recita: “Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra Dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da lire duecentomila a lire un milione”. Dal 1973 la norma in commento è stata modificata: dall'art. 39, L. 24 novembre 1981, n. 689; dall'art. 8, D.L. 30 settembre 1989, n. 332 e dall'art. 10, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473.

²³⁴ Non risulta che tale tesi sia stata riportata nei documenti interpretativi ufficiali della Dogana. Essa, però, risulta richiamata dagli Uffici in sede contenziosa, come può evincersi dalla circostanza che essa è stata pure accolta da una isolata coppia di pronunce di merito (C.T.P. di Livorno, 10 giugno 2009, n. 84/06/09; C.T.P. di Livorno, 10 giugno 2009, n. 85/06/09).

conseguirebbe l'automatica applicabilità della norma in commento anche al caso di infedele dichiarazione dell'origine.

Tale posizione, tuttavia, non può essere condivisa, in quanto i due concetti di origine e qualità non sono affatto sovrapponibili né assimilabili²³⁵.

I due elementi, infatti, nella loro accezione tecnica e propria del diritto doganale, forniscono informazioni assai diverse rispetto alle caratteristiche del bene importato: l'origine è determinata dal Paese in cui il bene è stato prodotto; la qualità, invece, è determinata in funzione della classificazione merceologica del bene in base alle sue caratteristiche chimiche e fisiche²³⁶.

Quanto alla seconda tesi, l'infedele dichiarazione dell'origine delle merci sarebbe sanzionabile, non già in base all'applicazione integrale dell'art. 303, bensì del solo terzo comma, a mente del quale *“se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata in misura non minore dell'intero ammontare della differenza stessa e non maggiore del decuplo di essa”*.

Mediante una lettura frammentata della norma in commento, l'Agenzia delle Dogane sostiene che la fattispecie di cui al primo comma (cioè l'infedele dichiarazione di valore, quantità e qualità) non delinerebbe il campo applicativo dell'intera disposizione.

Il terzo comma, a differenza del primo, non sarebbe applicabile alla contestazione dei soli elementi “valore, quantità e qualità”, bensì, prevedrebbe una sanzione distinta, applicabile a tutti i casi in cui sia riscontrata una differenza tra i dazi corrisposti in base agli elementi indicati nella dichiarazione (inclusa, quindi, l'origine) e quelli dovuti in base alle risultanze dei controlli effettuati.

In sostanza, la chiave di volta dell'interpretazione data dalla Dogana consiste nel considerare il rinvio effettuato dal terzo comma dell'art. 303 al termine “accertamento”, non come un richiamo al significato che esso assume nel contesto del primo comma – ove si riferisce solamente agli accertamenti relativi a valore, quantità e qualità – ma come un generico (o meglio, generale) rinvio all'istituto dell'accertamento doganale che, come detto, dal 1973 riguarda anche l'elemento dell'origine in forza dell'art. 54 TULD, abrogato e sostituito dall'art. 8 del D.Lgs. n. 374 del 1990.

²³⁵ Sul punto vd. MARINELLI E., *Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull'origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale*, in il Fisco, 2005, p. 1305. Per la giurisprudenza, vd. C.T.R. Milano, 31 maggio 2010, n. 100/13/10.

²³⁶ Tant'è che possono esservi beni di analoga origine e diversa qualità o di analoga qualità e diversa origine.

Per cui, da quel momento, l'Amministrazione finanziaria ritiene di poter applicare l'art. 303, co. 3, TULD anche alle differenze riscontrate in Dogana che attengano all'origine delle merci²³⁷.

Tuttavia, parte della dottrina²³⁸ e della giurisprudenza di merito²³⁹ hanno condivisibilmente sostenuto l'impossibilità di leggere in modo disgiunto il primo ed il terzo comma del citato art. 303.

A suffragio di tale posizione sono state richiamate alcune sentenze della Corte di Cassazione che, sebbene con riferimento a casi diversi rispetto a quello in disamina, hanno rilevato l'impossibilità di leggere il terzo comma disgiuntamente dal primo ed hanno evidenziato l'unitarietà della fattispecie disciplinata dalla norma in commento, tracciata appunto dal primo comma²⁴⁰.

237 Questa tesi è stata esposta nella Risoluzione del n. 1128/VIII° del 5 luglio 1994 della Direzione Centrale del Dipartimento delle Dogane dove si legge: *“la scrivente non dispone di attendibili quanto riservate fonti filologiche che rendano testimonianza certa del processo logico-giuridico che ha condotto all'attuale formulazione dell'articolo in esame né ha notizia di precedenti interpretativi in proposito ... Può solo osservare che l'art. 303 non è che il risultato della meccanica, quasi integrale trasposizione nel vigente ordinamento del testo dell'art. 118 della legge doganale 1424/1940 ... Con il passaggio a nuovo ordinamento, ai tre avanti elencati veniva aggiunta l'origine ... ma nessuna modifica subiva l'originario 1° comma dell'art. 118 della legge 1424/1940 nei quali manca qualsiasi accenno all'origine ... Ad ogni modo, poste queste sintetiche riflessioni, si ritiene che il generico rinvio all'accertamento operato dal 3° comma dell'art. 303 TULD, per la determinazione della differenza tra i diritti di confine complessivamente dovuti e quelli calcolati in base alla dichiarazione, debba intendersi fatto all'accertamento come istituto – non come mera attività – quale risulta dal complessivo quadro normativo, con regole di funzionamento sue proprie e di generale applicazione, certo suscettibili di disapplicazione, anche parziale, però soltanto in presenza di esplicite disposizioni derogatorie”*.

238 Così, ARMELLA S., *Presupposti e limiti della responsabilità dell'importatore in caso di certificati di origine preferenziale inesatti*, in Riv. Giur. Trib., 2007, p. 1073; GARGANO G., *Il 303 non sanziona l'origine*, in Il Doganalista, 2004, p. 10; MARINELLI E., *Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull'origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale*, in il Fisco, 2005, p. 1305.

239 C.T.P. di Napoli, 30 aprile 2010, n. 203; C.T.P. Livorno, 21 ottobre 2009, n. 188/06/09; C.T.P. di Lecco, 28 ottobre 2008, n. 81; C.T.R. di Trieste, 10 ottobre 2007, n. 66/11/07; C.T.P. Milano, 9 maggio 2007, n. 171; C.T.P. di Milano, 14 maggio 2007, n. 182; C.T.P. di Milano, 14 maggio 2007, n. 192; C.T.P. di Prato, 22 settembre 2006, n. 70/03/06; C.T.P. di Trieste, 21 maggio 2005, n. 16/7/05; C.T.P. di Trieste, 26 ottobre 2004, n. 93/7/04; Trib. di Milano, 17 maggio 2004, n. 6233. *Contra*, C.T.R. di Milano, 20 ottobre 2009, n. 147/24/09. Confermano la possibilità di comminare la sanzione di cui al 3° co. dell'art. 303, senza tuttavia motivare approfonditamente la posizione assunta, C.T.R. Veneto, 23 settembre 2009, n. 39/09; C.T.R. Veneto, 11 giugno 2007, n. 71/4/06.

240 La Corte di Cassazione, con la sentenza 20 marzo 1999, n. 2590, ha evidenziato che *“In tema di sanzioni per violazioni delle disposizioni in materia doganale, il comma 3 dell'art. 303 d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 non prevede una fattispecie legale diversa rispetto a quella contemplata nel comma 1, ma ne configura una mera circostanza aggravante comportante una mera maggiorazione dell'entità della stessa sanzione contemplata al comma 1, per il che, ove ne ricorra una delle ipotesi contemplate dal comma 2 e danti luogo alla non applicazione di sanzioni, non può trovare applicazione neppure la disposizione di cui al comma 3”* (nello stesso senso vd. anche Corte di Cassazione, 1° ottobre 1999, n. 10898; similmente, Corte di Cassazione, 20 marzo 1995, n. 7563). Si segnala che tale posizione è stata altresì avallata dall'Avvocatura di Stato in un parere diretto alla Agenzia delle Dogane. Il parere in questione, tuttavia, viene sistematicamente disatteso nonostante nella richiamata nota la stessa Agenzia, pur prendendo atto del diverso avviso espresso dalla precedente Risoluzione del n. 1128/VIII° del 5 luglio 1994 (di cui alla nota n. 22 del presente articolo), sembri condividere le conclusioni dell'Avvocatura; *“...quanto alla previsione normativa recata dal 3° comma del più volte citato art. 303 del Tuld, essa è stata a lungo oggetto di divergenti interpretazioni, potendo la stessa essere ritenuta sia una circostanza aggravante dell'infrazione di cui al primo comma del medesimo articolo, che un'autonoma e residuale fattispecie sanzionatoria. In merito, in linea con il parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato, approvato dal Comitato Consultivo di tale Organo, si ritiene che la fattispecie prevista dall'art. 303, 3° comma, del Tuld costituisca esclusivamente un'ipotesi aggravata della violazione contemplata dal precedente comma 1°, ricorrente nel caso in cui dalla infedele dichiarazione consegua un'evasione d'imposta superiore al 5% dei diritti di confine complessivamente dovuti. A conforto di tale orientamento e, quindi, dell'impossibilità che la disposizione di cui all'art. 303, 3° comma, del Tuld, rechi, altresì, una sorta di sanzione di carattere residuale soccorrono, sempre ad avviso dell'Avvocatura, i principi generali dettati dall'art. 3 del D.Lvo. n. 472/97 di tipicità e legalità delle fattispecie normative sanzionatorie, dai quali deriva, tra l'altro, il divieto di estendere l'ambito di operatività delle predette previsioni in via analogica, irrogando sanzioni fuori dai casi espressamente previsti dal Legislatore. Nella specie, l'indicazione nel comma 1° dell'art. 303 del Tuld degli elementi di riferimento (quantità, qualità, valore) offre un parametro oggettivo funzionale alla valutazione dell'aspetto soggettivo e dell'elemento psicologico della fattispecie sanzionatoria: l'elencazione è frutto di una valutazione compiuta dal Legislatore del disvalore e dell'antigiuridicità della condotta colpevole, che conduce a considerare come non perseguibili condotte prive di particolare rilevanza (2°) e ad aggravare la sanzione nel caso della violazione derivino conseguenze più gravi. La fondatezza di tale orientamento trova peraltro conferma in alcuni pronunciamenti della Giurisprudenza di legittimità ... (Cass. Sez. Civ. n. 2590/99 e n.*

Ebbene, le conclusioni della Suprema Corte sembrano condivisibili poiché maggiormente aderenti al dato letterale, alla struttura ed alla *ratio* della disposizione²⁴¹.

Circoscritto, dunque, il campo applicativo della norma al caso di infedele dichiarazione di valore, quantità e qualità, si dovrebbe riconoscere l'impossibilità di applicare l'art. 303 alla diversa ipotesi dell'infedele dichiarazione dell'origine delle merci, stante il principio di tassatività delle fattispecie sanzionatorie ed il divieto di interpretazione (o integrazione) analogica vigenti in materia di sanzioni tributarie.

Senonché, l'Agenzia delle Dogane, cercando di superare le obiezioni mosse avverso la tesi da ultimo commentata, ha sostenuto²⁴² che, quand'anche – come sembra – il primo comma dell'art. 303 circoscrivesse il campo applicativo della norma in commento, sarebbe comunque possibile invocare un'interpretazione di tipo estensivo del medesimo ed applicare l'intero art. 303 al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine delle merci²⁴³.

Tale conclusione si basa soprattutto sull'esigenza di interpretare la norma in commento in modo coerente rispetto alle altre disposizioni del TULD che, come detto, sono state modificate nel tempo in funzione dell'assunta rilevanza di tale elemento.

Ora, indubbiamente, in tal modo, la questione viene condotta su un terreno assai delicato.

E ciò, in primo luogo, perché la distinzione tra le due forme interpretative (analogica ed estensiva) non è argomento sul quale vi sia unità di vedute²⁴⁴.

10898/99). Conclusivamente, alle condotte antigiridiche che non integrano appieno la fattispecie astratta di cui al 1° comma dell'art. 303 Tuld, non possono essere applicate le sanzioni di cui al successivo 3° comma del medesimo art. 303" (così la Nota del 26 novembre 2003, prot. n. 2195/IV/03).

241 A conferma della correttezza sistematica di tale impostazione si potrebbe rilevare che l'applicazione del solo terzo comma condurrebbe a sanzionare l'infedele dichiarazione dell'origine delle merci solo al di sopra delle soglie di cui al comma 3 (mentre nessuna sanzione risulterebbe applicabile al di sotto della soglia del 5%) e, inoltre, che non sussisterebbe alcuna causa di esclusione applicabile. E ciò sembra il risultato di una forzatura nell'interpretazione di una norma congegnata per sanzionare una fattispecie diversa.

242 In via indiretta, è dato sapere che essa è riportata in una nota interna dell'Agenzia. Un autorevole Autore ha, infatti, riportato che "la risoluzione dell'Agenzia delle Dogane 26 novembre 2005 che fornisce – su parere dell'Avvocatura di Stato – una interpretazione estensiva del comma 1 dell'art. 303 alla luce del complesso delle disposizioni del Tuld che regolano la dichiarazione doganale (che deve contenere indicazione di origine e provenienza ex art. 57) per cui il controllo non può non estendersi anche all'origine della merce con tutte le conseguenze che ne derivano" (SCUFFI M., *Diritto doganale e delle accise – gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in Fisco, 2008, p. 19, nota n. 42). In accoglimento di tale tesi della Dogana, vd. C.T.R. Milano, 11 novembre 2009, n. 169/24/09.

243 E ciò in quanto, sostiene l'Agenzia delle Dogane, l'interpretazione estensiva in *malam partem* non sarebbe preclusa in campo sanzionatorio.

244 Deve segnalarsi che, all'atto pratico, rimane difficile la distinzione tra le due forme interpretative, talvolta persino negata da autorevole dottrina. In questo senso vd. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 204, il quale, pur prendendo atto che la prevalente dottrina, la giurisprudenza e lo stesso legislatore delle preleggi distinguono le due forme di interpretazione, ritiene che la differenza tra interpretazione analogica ed estensiva non sussista. All'Autore la distinzione delle due forme interpretative "sembra essere un espediente escogitato dagli operatori dell'applicazione per aggirare il divieto posto dall'art. 12, spacciando, a seconda dei casi, come estensiva una interpretazione analogica o come analogica una interpretazione estensiva". Pur distinguendo la due forme interpretative, TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, p. 371, evidenzia come "a differenza di quello analogico, che si basa sulla somiglianza della fattispecie, l'argomento teleologico si basa sulla opportunità di disciplinare allo stesso modo le fattispecie anche se diverse: potrebbe dirsi che l'argomento analogico si basa su analogia strutturale e quello teleologico su analogia funzionale. Non è raro che i due argomenti cospirino, e che ad analogie strutturali corrispondano analogie funzionali". Similmente, RIONDATO S., *Art. 3 Principio di legalità*, in MOSCHETTI F. e TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 137, segnala a tal proposito come "le soluzioni pratiche possono giovare della labilità dei confini, se non dell'indistinzione, tra l'interpretazione estensiva, ammessa, e l'interpretazione analogica, vietata".

Giova a tal proposito segnalare che parte della giurisprudenza di merito ha considerato l'applicazione della norma in questione alle fattispecie di infedele dichiarazione dell'origine come l'esito di un ragionamento di tipo analogico. A tal fine, è stato posto in evidenza il fatto che ciascuno dei quattro elementi rilevanti ai fini dichiarativi ed accertativi – valore, origine, quantità e qualità – ha proprie caratteristiche e peculiarità che lo contraddistinguono e lo rendono autonomo rispetto agli altri tre²⁴⁵. Sicché la riferibilità della norma al caso della infedele dichiarazione dell'origine è stata qualificata come vera e propria integrazione dell'art. 303, ovvero come creazione di una fattispecie non espressamente contemplata dal legislatore, e strutturalmente diversa da quelle espressamente disciplinate²⁴⁶.

In secondo luogo, è parimenti controverso se il principio di tassatività delle fattispecie sanzionatorie investa una (quella analogica), entrambe o nessuna delle due forme interpretative in argomento.

Secondo un certo orientamento, infatti, non solo l'interpretazione analogica, ma anche l'interpretazione estensiva in *malam partem* rispetto al contribuente sarebbe preclusa in materia sanzionatoria²⁴⁷.

Tant'è che, anche in casi in cui è stata condivisa la tesi della Agenzia delle Dogane (e l'applicazione della norma al caso di specie è stata considerata il risultato di un'interpretazione di tipo estensivo), parte della giurisprudenza di merito²⁴⁸ ha considerato ugualmente illegittimo sanzionare l'infedele dichiarazione dell'origine in applicazione dell'art. 303.

Infine, sempre avverso questa terza tesi dell'Agenzia delle Dogane, è stato osservato che se il dettato letterale della norma è chiaro – come la stessa Agenzia delle Dogane assume – allora non dovrebbe sussistere l'esigenza (né la possibilità) di interpretare e/o integrare la norma oltre la sua portata letterale, secondo il noto brocardo *in claris non fit interpretatio*²⁴⁹.

245 Ed infatti, in molti casi, il legislatore del TULD ha previsto sanzioni specifiche volte a colpire fattispecie afferenti ad uno solo o a due degli elementi in questione. Vedasi, a titolo di esempio, gli artt. 304 TULD, che sanziona solamente le differenze di qualità e di quantità tra le merci destinate alla esportazione e la dichiarazione presentata per ottenere la restituzione dei diritti; l'art. 305, secondo comma, TULD, che sanziona le differenze di quantità della merce spedite da una dogana all'altra rispetto a quanto indicato nella bolletta di cauzione; l'art. 306 TULD, che sanziona le differenze di qualità tra le bollette di cauzione e merci spedite da una dogana all'altra.

246 Così le sentenze C.T.R. Milano, 31 maggio 2010, n. 100/13/10; C.T.R. Bologna, Sez. staccata di Parma, 23 luglio 2009, n. 88/22/09; C.T.P. Piacenza, 11 luglio 2006, n. 30/2/06.

247 In questo senso, *ex multis* e per tutte, vd. Corte Cass., SS.UU. pen., 6 ottobre 2009, n. 38691 dove è stato affermato che il principio di tassatività delle fattispecie sanzionatorie osta ad un'interpretazione estensiva *in malam partem* del dettato legislativo anche nei casi in cui l'applicazione della norma al caso non espressamente previsto possa apparire opportuna e consonante rispetto ai principi sovranazionali.

248 Così, C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, n. 103 e C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, 102.

249 Così, C.T.P. Lecco, 9 ottobre 2008, n. 09/10/2008, C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, n. 102; C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, n. 103. In generale, per la prevalenza dell'interpretazione letterale sulle altre forme di interpretazione vd. Corte Cass., 13 novembre 1979, n. 5901; Corte Cass. del 1967, n. 836; Corte Cass. n. 2533 del 1970; Cass. n. 2290 del 1973; Cass. n. 3359 del 1975; Cass. n. 3276 del 1979; Cass. n. 5901 del 1979; Cass. n. 190 del 1983; Cass. n. 2454 del 1983; Cass. n. 4631 del 1984.

Traendo, dunque, una prima conclusione, si può affermare che le tesi prospettate dall’Agenzia delle Dogane a suffragio dell’applicazione dell’art. 303 all’infedele dichiarazione dell’origine, sebbene rispondano alla comprensibile volontà di colmare quello che potrebbe essere giudicato un vuoto normativo, non sono certo immuni da critiche e si scontrano con i difficilmente superabili principi dell’ordinamento tributario in materia sanzionatoria.

5. Riflessioni sull’elemento soggettivo dell’infedele dichiarazione dell’origine.

Le considerazioni sin qui svolte evidenziano le ragioni che ostano alla possibilità di sussumere l’infedele dichiarazione dell’origine tra le fattispecie cui si rende applicabile l’art. 303 TULD.

Ad ogni buon conto, sembra utile affrontare la questione da un angolo visuale diverso rispetto a quello sinora adottato e spostare l’analisi sulle vicende relative alla sanzionabilità del comportamento in questione più “a valle”.

Ora, è vero che la non sanzionabilità dell’infedele dichiarazione dell’origine in ambito amministrativo potrebbe apparire stridente rispetto ai principi generali in materia tributaria, poiché un comportamento che ha portato alla corresponsione di minori tributi rispetto a quelli dovuti rischierebbe di rimanere non sanzionato²⁵⁰.

Tale contraddizione, tuttavia, potrebbe ritenersi solo apparente laddove ci si soffermi sulle peculiarità che caratterizzano l’elemento dell’origine e le importazioni di beni con origine preferenziale in relazione alle fattispecie di infedele dichiarazione.

Queste peculiarità, infatti, potrebbero indurre a ritenere non irragionevole la mancata inclusione dell’origine nella formulazione dell’art. 303. Sicché, ferma restando, comunque, la presenza nell’ordinamento di norme volte a punire i comportamenti fraudolenti, l’omesso richiamo all’origine nel testo dell’art. 303 TULD (sia al momento della sua redazione sia successivamente) potrebbe considerarsi una vera e propria scelta e non – come sostiene l’amministrazione finanziaria – una “svista” del legislatore.

A tal proposito, si deve evidenziare come l’elemento dell’origine presenti caratteristiche che lo differenziano marcatamente rispetto agli altri tre elementi rilevanti ai fini della determinazione dei dazi: mentre il valore, la quantità e la qualità, tendenzialmente, sono conosciuti o comunque verificabili dall’importatore, l’origine, stanti le modalità di

²⁵⁰ Ed invero, la volontà dell’Agenzia delle Dogane di applicare l’art. 303 al caso dell’infedele dichiarazione dell’origine non sembra sospinta tanto da argomentazioni di carattere giuridico, quanto dalla volontà di non lasciare “scoperta” da sanzione questa fattispecie. Prova ne sia il fatto che, al di là della fondatezza delle medesime, di cui si è già discusso, l’Agenzia ha invocato nel tempo ben tre tesi diverse, peraltro tra loro contrastanti.

determinazione di questo elemento, è conoscibile con certezza solo dal produttore (e, in taluni casi, invero, potrebbe essere ignota persino a quest'ultimo).

L'origine di un bene, cioè, non è appurabile all'atto dell'importazione ma è un elemento che, a posteriori (cioè dopo la produzione del bene), può essere verificato tramite indagini presso i luoghi di produzione e lavorazione e, dunque, nella maggior parte dei casi, solamente esercitando poteri istruttori di cui l'importatore non dispone²⁵¹.

In questo contesto, l'importatore può avere limitate (se non nulle) possibilità di appurare la veridicità del dato dichiarato nel certificato o comunque rappresentato dall'esportatore.

Alle difficoltà testé accennate, poi, deve aggiungersi il fatto che la stessa Unione Europea ha previsto un singolare meccanismo di prova dell'origine preferenziale, incentrato sui certificati d'origine.

Anche in considerazione delle testé rappresentate circostanze, infatti, con il già accennato sistema delle certificazioni dell'origine, l'Unione Europea ha previsto che la determinazione dell'origine di un dato bene avvenga in una fase antecedente all'acquisto e ad opera di soggetti terzi rispetto all'importatore.

L'origine preferenziale di un bene all'atto dell'importazione, infatti, può essere provata dall'importatore mediante l'esibizione di un certificato di origine che, come già illustrato, è rilasciato su richiesta degli esportatori/produttori dalle Autorità estere, previo controllo di queste ultime.

Sicché, nella maggior parte dei casi l'importatore acquista un bene al quale è stata già attribuita origine preferenziale, provata dal certificato allegato alla merce che testimonia (o dovrebbe testimoniare) il fatto che le Autorità del Paese di esportazione, sulla base dei documenti e fatti rappresentati dal produttore, hanno verificato e certificato l'origine in questione.

Ebbene, a fronte di queste oggettive peculiarità e caratteristiche che contraddistinguono la gestione del regime preferenziale si potrebbe essere indotti a ritenere che il legislatore abbia giudicato irragionevole e non proporzionato²⁵² estendere la sanzione di cui all'art. 303

251 Ed infatti, come noto, l'accertamento della veridicità dei certificati di origine avviene necessariamente mediante i canali della cooperazione internazionale e delle indagini condotte *in loco* dalle Autorità estere (eventualmente svolte di concerto con organismi internazionali quali l'Olaf). Per un approfondimento si rinvia a CAVALLARO G., *La collaborazione fra Stati membri UE in materia di origine della merci*, in *Impresa* c.i., 2000, p. 54. L'unico caso di immediato riscontro potrebbe riguardare la falsificazione del timbro poiché la Commissione è tenuta a rendere disponibili i fac-simili delle impronte dei timbri usati dalle autorità doganali estere per il rilascio dei certificati (art. 97 *vices* Reg. n. 2454 del 1993 che ha sostituito il precedente art. 93 per effetto del Reg. n. 1063 del 2010 in vigore fino al 1° gennaio 2011). Simile previsione è tendenzialmente contenuta anche negli "Accordi bilaterali".

252 Va ricordato che in materia doganale il legislatore nazionale (cui spetta in via esclusiva il compito di istituire le sanzioni volte a punire i comportamenti lesivi degli interessi della Comunità) deve avere riguardo ai principi di effettività, dissuasività e proporzionalità. Sul punto vd. Part. 21 Reg. n. 450 del 2008 (disposizione non ancora applicabile), a mente del quale il legislatore comunitario ha stabilito, recependo i criteri già cristallizzati nell'ordinamento comunitario, che "*Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale comunitaria. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive*". In giurisprudenza, vd. C.G.C.E., 16 dicembre 1992, C-210/91; C.G.C.E., 26 ottobre 1995, C-36/94.

TULD anche agli importatori che abbiano indebitamente fruito dell'agevolazione in parola – e che, conseguentemente, abbiano corrisposto dazi minori rispetto a quelli dovuti – per il solo fatto di non essersi avveduti della falsità o inesattezza del certificato di origine presentato in Dogana o di quanto rappresentato dall'esportatore.

In particolare, il legislatore potrebbe aver preso atto della circostanza che – alla luce delle peculiarità evidenziate in precedenza – il comportamento dell'importatore che abbia dichiarato un'origine infedele sia meno grave del comportamento dell'importatore che abbia dichiarato quantità, qualità o valore diversi rispetto a quelli reali. E, conseguentemente, in applicazione del criterio guida della proporzionalità, non abbia esteso alla prima fattispecie citata la sanzione prevista per le seconde (ferma restando, in ogni caso, l'eventuale applicazione delle sanzioni penali previste in materia in caso di comportamenti che ne integrino i relativi presupposti).

6. Buona fede, diligenza e tutela dell'affidamento quali (sistematiche) cause di disapplicazione delle sanzioni.

Da quanto sin qui osservato si può trarre un ulteriore ordine di considerazioni.

Ammesso e non concesso che gli ostacoli di ordine testuale e sistematico in precedenza illustrati si possano ritenere superabili e che, quindi, l'art. 303 TULD si possa considerare applicabile anche alla fattispecie dell'infedele dichiarazione dell'origine, si dovrebbe riconoscere che tale sanzione non potrebbe comunque essere comminata in diversi casi.

Innanzitutto, come noto, anche in materia di sanzioni amministrative doganali vige il principio di colpevolezza²⁵³, in base al quale *“ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”*²⁵⁴.

Di conseguenza, un soggetto che abbia violato una norma tributaria senza che sia possibile imputargli un addebito nemmeno a titolo di colpa²⁵⁵ non potrà essere destinatario di alcuna sanzione.

Ciò posto, anche alla luce di quanto evidenziato nel paragrafo precedente, si ritiene che le peculiarità che caratterizzano le importazioni di merci di origine preferenziale possano incidere significativamente sulla sanzionabilità di chi dichiari infedelmente l'origine dei beni importati fino ad escludere, in buona parte dei casi, l'addebito di sanzioni.

²⁵³ Il D.Lgs. n. 472 del 1997, infatti, trova applicazione anche nel caso delle sanzioni amministrative doganali.

²⁵⁴ Così recita l'art. 5, D.Lgs. 472 del 1997.

²⁵⁵ Quanto alla definizione di colpa, anche nel caso di sanzioni amministrative tributarie, si deve avere riguardo alle previsioni di cui all'art. 43 c.p. Così, BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, Il Fisco, 1999, p. 11354; LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, 2002, Milano, p. 96.

A tal proposito, si deve segnalare la posizione di parte della dottrina e della giurisprudenza di merito che è pervenuta persino alla conclusione secondo cui – in caso di infedele dichiarazione dell'origine – non potrebbero essere mai ravvisabile in capo all'importatore quella “coscienza” e “volontarietà” necessarie per comminare una sanzione in capo all'importatore che abbia dichiarato infedelmente l'origine delle merci. Ciò in quanto, da un lato, l'origine delle merci non è un elemento che possa essere verificato al momento dell'importazione e, dall'altro lato, è eccessivo pretendere che l'importatore si “sostituisca” agli organi preposti alla indagini nel controllo dei certificati stessi²⁵⁶. Sicché, laddove l'importatore abbia formalmente rispettato il dettato normativo e ottenuto l'agevolazione daziaria esibendo a tal fine un certificato di origine, nulla potrebbe essergli addebitato.

Benché tale posizione sembri peccare di apriorismo²⁵⁷, vero è che, nel valutare la sussistenza dell'elemento soggettivo, si dovrà tenere conto delle citate peculiarità che caratterizzano le importazioni di merci aventi origine preferenziale e che possono rendere difficile qualificare il comportamento dell'importatore come “cosciente” e “volontario”²⁵⁸.

Ora, secondo l'Agenzia delle Dogane, l'importatore che abbia indebitamente goduto di una agevolazione all'importazione sulla base di un certificato falso o inesatto sarebbe colpevole di aver commesso un'imprudenza nella gestione dell'importazione. Egli, infatti, non si sarebbe avveduto dell'infedeltà del dato dichiarato, avendo fatto incautamente affidamento rispetto a quanto rappresentato dall'esportatore a mezzo del certificato di origine (o agli altri elementi rappresentati dall'esportatore).

Ma tale comportamento omissivo che l'amministrazione ritiene sanzionabile, a seconda dei casi, potrebbe essere imputabile alle oggettive difficoltà di svolgere verifiche in ordine all'effettiva origine delle merci oppure all'affidamento riposto verso un certificato di origine rilasciato (o apparentemente rilasciato) dall'Autorità estera.

²⁵⁶MARINELLI E., *Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull'origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale*, in Fisco, 2005, p. 1305, ritiene che non essendo l'origine appurabile dall'importatore al momento della importazione e non esistendo (né potendo ragionevolmente esistere) norme che impongano all'importatore di munirsi di una prova in tal senso (diversa dal certificato), non dovrebbe potersi mai ravvisarsi in capo all'importatore quella coscienza e consapevolezza di dichiarare indebitamente l'elemento origine necessaria ad integrare l'elemento soggettivo della colpa richiesto dalla norma. Alla stessa conclusione giunge FONTANA V., *Tull – articolo 303 terzo comma: inapplicabilità della sanzione pecuniaria quando la contestazione riguarda l'origine delle merci*, in il Doganalista, 2007, n. 3, p. 19. Così, Trib. Milano, 17 maggio 2004, n. 6233; similmente, C.T.P. di Napoli, 30 aprile 2010, n. 203.

²⁵⁷ In taluni casi, infatti, l'importatore potrebbe essere ragionevolmente in grado di individuare l'origine della merce importata o comunque riconoscere la inattendibilità del dato dichiarato. Si pensi, ad esempio, al caso in cui la tipologia di bene importato sia palesemente incompatibile con l'origine dichiarata oppure l'esportatore sia un soggetto fortemente legato all'importatore (es. società controllata).

²⁵⁸ Sul delicato tema della colpa in ambito tributario, tra i molti lavori in materia, vd. DEL FEDERICO L., *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in A.A.V.V. a cura di TABEL G. e TESAURO F., Torino, 2000, p. 17 (secondo cui “la colpa può sussistere ove l'agente abbia violato un precetto pur avendo avuto l'astratta possibilità di osservarlo”); LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, 2002, Milano, p. 96 (che ritiene che “la contrarietà oggettiva del comportamento al precetto tributario, astrattamente verificabile” sia sufficiente a manifestare la sussistenza della colpa).

Bisognerà, cioè, verificare se il comportamento tenuto dall'importatore sia stato caratterizzato da buona fede²⁵⁹ e diligenza²⁶⁰.

L'accertamento della sussistenza di tale situazione dovrà essere effettuato caso per caso, in considerazione delle caratteristiche dell'operazione, delle concrete possibilità di verifica esperibili dell'importatore, della necessità di svolgerne ulteriori data la "pericolosità" dell'importazione e, in particolare, del grado di difficoltà di individuazione dell'origine delle merci importate, nonché del comportamento concretamente tenuto.

A tal fine, tra le altre cose, assumeranno rilevanza l'esperienza dell'operatore, il suo comportamento con riferimento allo specifico affare, la tipologia di bene importato, i rapporti tra l'importatore e l'esportatore o l'eventuale presenza di intermediari, il Paese dal quale origina il bene, l'eventuale segnalazione di rischi nei rapporti commerciali con il Paese di origine mediante avviso pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee, la presenza di specifica documentazione (documenti sanitari, di trasporto, ecc.), nonché l'avvenuta richiesta di riscontro sulla conformità del timbro apposto sul certificato rispetto ai fac-simili depositati presso la Dogana (*ex art. 97 vicies* Reg. n. 2454 del 1993).

In secondo luogo, la non irrogabilità delle sanzioni amministrative a carico dell'importatore, in taluni casi, potrebbe essere ottenuta invocando il principio dell'affidamento.

Ciò, in particolare, in tutti quei casi in cui l'importatore abbia dichiarato l'origine preferenziale facendo – per l'appunto – affidamento sul dato attestato da un certificato di origine "inesatto" (ovverosia un certificato di origine autentico, poiché effettivamente rilasciato dalla competente Autorità del Paese estero, ma che attesta erroneamente l'origine delle merci cui si riferisce).

La tutela dell'affidamento, infatti, potrebbe essere invocata anche per comportamenti – quali quelli testé descritti – che si sono basati su atti emessi da Autorità diverse rispetto all'amministrazione finanziaria nazionale, ma alle quali l'Unione Europea ha conferito un ruolo attivo nella gestione del regime preferenziale.

²⁵⁹ La buona fede viene fatta coincidere con la convinzione di aver agito in conformità al diritto; con l'ignoranza di aver leso un altrui diritto; e come affidamento in una situazione giuridica apparente, difforme da quella reale (in questi termini BESSONE M. - D'ANGELO A., *Buona fede*, in Enciclopedia giuridica, V, Roma, 1988, p. 1 ss.).

²⁶⁰ Quanto alla valutazione del comportamento tenuto dal contribuente in ordine alla configurabilità dello stesso quale diligente si condivide la posizione di BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, Il Fisco, 1999, p. 11354 il quale rileva che, nel valutare la diligenza in ambito tributario, "la regola di giudizio non può essere quella schiettamente civilistica ove, per sottrarsi alle conseguenze dell'inadempimento, è indispensabile fornire la prova di aver fatto tutto il possibile per evitare il danno. Per non incorrere nella sanzione tributaria, è sufficiente invece dimostrare di aver tenuto un comportamento diligente". Tuttavia, si segnala la posizione della giurisprudenza che sembra, invece, propendere per una valutazione della diligenza conforme a canoni civilistici. Vd., da ultimo, la sentenza della Corte Cass., 30 ottobre 2009, n. 23019, che ha evidenziato che "in tema di sanzioni amministrative, la buona fede rileva come causa di esclusione della responsabilità amministrativa quando sussistono elementi positivi idonei ad ingenerare nell'autore della violazione il convincimento della liceità della sua condotta e quando l'autore medesimo abbia fatto tutto quanto possibile per conformarsi al precetto di legge, onde nessun rimprovero possa essergli mosso, neppure sotto il profilo della negligenza omissiva".

Non sembra, infatti, corretto sanzionare (proprio perché contrario al principio della tutela dell'affidamento) l'importatore che abbia confidato nella correttezza del dato rappresentato dall'Autorità estera e successivamente rivelatosi falso.

Del resto, le procedure previste per il rilascio dei certificati di origine danno ampia facoltà alle Autorità designate di appurare l'effettiva sussistenza dei presupposti per dichiarare di "origine" le merci esportate²⁶¹.

Conseguentemente, sembra ragionevole non sanzionare l'importatore che, nel dichiarare l'origine delle merci importate, si sia attenuto a quanto certificato dalle citate Autorità²⁶².

Una simile regola – sebbene non agevolmente desumibile dal testo dell'art. 10 dello Statuto, che fa riferimento agli atti «dell'amministrazione finanziaria»²⁶³ – opera già con riferimento ad istituti quali gli interpelli doganali in materia di origine e classificazione delle merci, per i quali è previsto che le risposte agli interpelli forniti da Dogane diverse da quella nazionale siano vincolanti nei confronti di tutti gli operatori.

Tant'è che il Giudice comunitario ha affermato chiaramente che *“qualsiasi Autorità, la quale, nell'ambito delle sue competenze, fornisce elementi rilevanti per la riscossione dei dazi doganali ed è quindi idonea a suscitare il legittimo affidamento del debitore”* (C.G.C.E., 27 giugno 1991, causa C-348/89).

7. Considerazioni conclusive.

In conclusione, si ribadisce come l'applicabilità dell'art. 303 TULD al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine sia quantomeno discutibile.

Sebbene siano comprensibili le motivazioni sottese alla posizione dell'Agenzia delle Dogane, la formulazione della norma e la sua evoluzione storica inducono a ritenere difficilmente superabile in principio di tassatività della fattispecie sanzionatorie.

Ad ogni buon conto, quand'anche si ritenesse legittima l'applicazione dell'art. 303 Tuld all'infedele dichiarazione dell'origine, tale sanzione non potrebbe comunque essere applicata in tutti i casi (assai frequenti per le ragioni illustrate in precedenza) in cui l'importatore possa invocare la buona fede o la tutela dell'affidamento.

²⁶¹ Vd. art. 83 e 110 Reg. n. 2454 del 1993.

²⁶² Parimenti, la tutela dell'affidamento dovrebbe operare quale causa esimente anche in relazione a casi di importazioni effettuate mediante "certificati di origine" contraffatti, laddove le Autorità estere si siano rese responsabili della gestione negligente del regime preferenziale. A tal proposito, si segnala che la Corte di Giustizia ha ravvisato una fattispecie meritevole di tutela laddove *“la Commissione ... ometta di attivare gli appropriati strumenti di verifica e controllo attribuiti dalla disciplina pattizia disattendendo i propri obblighi”* (sent. 25 luglio 2008, C-204-07). In questo caso, la Commissione si era resa responsabile della omessa comunicazione dei *fac-simili* dei timbri utilizzati per la vidimazione dei certificati di origine delle Autorità del Paese estero, in violazione di quanto previsto dall'“Accordo bilaterale” in vigore.

²⁶³ Va comunque rilevato che la Corte di Cassazione, sottolineando la sua valenza di *regula iuris*, ha evidenziato l'attitudine del principio di tutela dell'affidamento ad essere applicato ben oltre i casi espressamente previsti dall'art. 10, co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente: così, Corte Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576; 6 ottobre 2006, n. 21513; 29 agosto 2007, n. 18218.

Innovazione e Diritto

**PARTE SECONDA - GIURISPRUDENZA, CASI PRATICI,
DOCUMENTAZIONE**

Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile

Sentenza del 30 giugno 2010, n. 15585

Data Udienza: 27/05/2010

Presidente Sezione: ALTIERI Enrico

Relatore: SOTGIU Simonetta

Attore: MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE

Convenuto: MACMOTER SPA

Pubbl. Ministero: SEPE Ennio Attilio

IMPOSTE INDIRETTE - IMPOSTA DI REGISTRO

REPUBBLICA ITALIANA - IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALTIERI Enrico - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. MERONE Antonio - Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - rel. Consigliere

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 5740/2006 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore,
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente
domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA
GENERALE

DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- ricorrenti -

contro

MA. SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 22/2004 della COMM. TRIBUTARIA 2 GRADO di BOLZANO, depositata il 22/12/2004;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 27/05/2010 dal Consigliere Dott. SIMONETTA SOTGIU;

udito per il ricorrente l'Avvocato GENTILI, che si riporta;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Ufficio del registro di Bolzano rilevava, all'atto di registrazione della delibera, assunta il 16 marzo 1998 dalla Soc. Ma. ,di azzeramento del capitale sociale per perdite e sua ricostituzione attraverso la rinuncia di due soci ai crediti derivanti da finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della societa', che il predetto finanziamento, da considerarsi mutuo a tutti gli effetti, non era stato sottoposto a registrazione, e pertanto ingiungeva alla societa' il pagamento dell'aliquota del 3%, prevista dall'articolo 9 della Tariffa di Registro, sulle somme erogate.

La Commissione Tributaria di 2 grado di Bolzano, confermando con sentenza 22 dicembre 2004 la sentenza di primo grado, ha affermato che pur non essendovi alcun accordo scritto in ordine alle modalita' di finanziamento, che la societa' in difficolta' finanziarie aveva chiesto (con lettera ai soci del 23 gennaio 1996) fosse a tasso zero, la presunzione di mutuo era stata dedotta "in modo puramente indiretto" dalla coi locazione del finanziamento stesso come posta passiva di bilancio, onde non ricorrerebbero i presupposti di tassabilita' di cui alla Tariffa di registro.

L'Amministrazione Finanziaria chiede la cassazione di tale sentenza sulla baso di un unico motivo, senza resistenza da parte dell'intimata.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Coi proposto ricorso si deduce la violazione dell'articolo 9 Tariffa prima parte annessa al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e articolo 22 stesso Decreto del Presidente della Repubblica, articoli 115 e 116 c.p.c., oltreche' vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine alla omessa sottoposizione a tassazione di un atto enunciato nella delibera di copertura perdite, concretatosi in un contratto di finanziamento soci iscritto nel bilancio come posta debitoria.

Il ricorso e' fondato.

Premesso che, come riconosce la sentenza impugnata, non e' intervenuto alcun accordo scritto fra le parti, e che il finanziamento e' stato correttamente inserito, quale prestito dei soci, fra le poste passive, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986,

articolo 22, comma 1, stabilisce che se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in contratti verbali; o atti scritti) posti in essere fra le parti, intervenute nell'atto che ne contiene l'enunciazione, l'imposta di applica alle disposizioni enunciate. Va quindi assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci menzionato in atto di ripianamento perdite, attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento (cfr. Cass. 17899/2005; 5946/2007; 11756/2008), che e' irrilevante ai fini dell'applicazione del tributo.

L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione della sentenza impugnata. Null'altro essendovi da accertare, la causa puo' essere decisa nel merito col rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

I profili processuali della vicenda comportano la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Enunciazione dei finanziamenti dei soci in operazioni societarie di ricapitalizzazione

di Sabrina Mannarelli

Sommario: 1. Premessa; 2. L'enunciazione di atti non registrati; 2.1. Profili generali dell'istituto; 2.2. I presupposti della tassazione per enunciazione; 3. I finanziamenti alla società da parte dei soci; 3.1. Profili generali; 3.2. Il regime fiscale dei finanziamenti soci; 4. Enunciazione dei finanziamenti soci; 5. Conclusioni.

1. Premessa

L'enunciazione costituisce un istituto tipico dell'imposta di registro divenuto di grande attualità, a seguito della sentenza di cui sopra, che ne ha previsto l'applicazione in sede di operazioni societarie di ricapitalizzazione realizzate mediante rinuncia ai crediti da parte dei soci²⁶⁴.

Più precisamente, i giudici di legittimità hanno riconosciuto l'applicazione dell'imposta di registro, nella misura del 3%, all'atto di finanziamento dei soci, realizzato mediante

²⁶⁴ Cfr. Cass., sez. trib. civ., 30 giugno 2010, n. 15585, in *Notariato*, n.6/2010, p. 704 e ss., con commento di F. LAURINI, *Verbale assembleare e enunciazione dei finanziamenti dei soci*.

semplice contratto verbale, ma enunciato nel verbale di assemblea con il quale veniva deliberata la ricostituzione del capitale sociale, azzerato dalle perdite, mediante la rinuncia dei soci alla restituzione del finanziamento.

L'intervento della Corte, oltre ad aver suscitato numerose perplessità in dottrina in ordine all'applicabilità dell'istituto dell'enunciazione alla fattispecie *de qua*, ha destato notevoli preoccupazioni anche nella pratica professionale in considerazione degli effetti che ne potrebbero conseguire sul piano fiscale.

Ed invero, benché nel nostro sistema il ricorso ad apporti in denaro da parte dei soci è evento molto frequente, soprattutto nei primi anni di vita della società ed in periodi di crisi come quello attuale, laddove le perdite di avviamento potrebbero superare l'importo del capitale sociale facendo ricadere la società nelle ipotesi di cui agli articoli 2446 e 2447 c.c.²⁶⁵, non risulta che l'Amministrazione finanziaria abbia mai manifestato particolare interesse per tali operazioni.

Pertanto, qualora quest'ultima ritenesse, come è probabile, di seguire il principio affermato dai giudici di legittimità, l'effetto sarebbe dirompente, poiché l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro alle operazioni societarie sul capitale, attuate mediante rinuncia ai crediti da parte dei soci, renderebbe fiscalmente più onerose le operazioni medesime, con conseguente necessità per le società di valutare differenti modalità mediante le quali operare interventi di ricapitalizzazione da parte dei soci.

Peraltro, effetti fiscalmente molto onerosi si produrrebbero per le operazioni poste in essere in passato ed assoggettate ad imposta fissa di registro, per le quali non siano ancora scaduti i termini per l'accertamento. Queste ultime, infatti, qualora l'Amministrazione finanziaria aderisse all'orientamento della Suprema Corte, potrebbero essere contestate con l'applicazione dell'imposta proporzionale del 3%.

²⁶⁵ Art 2446 c.c. (Riduzione del capitale per perdite).

Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori o il consiglio di gestione, e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza, devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti. All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione. La relazione e le osservazioni devono restare depositate in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.

Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione.

Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il consiglio di sorveglianza devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio. Il tribunale provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

Nel caso in cui le azioni emesse dalla società siano senza valore nominale, lo statuto, una sua modificazione ovvero una deliberazione adottata con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria possono prevedere che la riduzione del capitale di cui al precedente comma sia deliberata dal consiglio di amministrazione. Si applica in tal caso l'articolo 2436.

Art. 2447 c.c. (Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale).

Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito dall'articolo 2327, gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società.

Tenuto conto delle conseguenze tutt'altro che favorevoli derivanti, sul piano fiscale, dal principio affermato dalla Suprema Corte, è inevitabile rilevare come la posizione di quest'ultima si ponga in netto contrasto con la volontà manifestata sul punto dal legislatore nazionale.

Difatti, a partire dal 1996 è stato avviato, a livello normativo, un programma volto a ridurre l'imposizione per le operazioni societarie sul capitale, al fine di adeguare l'ordinamento interno alla normativa comunitaria.

Tale programma è stato intrapreso con l'entrata in vigore dell'art. 10, comma 2, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1996, n. 425, e completato con l'art. 10, comma 1, lett. a), della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000)²⁶⁶. Quest'ultima norma, in particolare, ha radicalmente innovato il regime fiscale dei conferimenti societari modificando il Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro²⁶⁷.

Per effetto della riforma, il predetto regime fiscale risulta caratterizzato dall'applicazione quasi generalizzata dell'imposta di registro in misura fissa, fatta eccezione per i conferimenti di beni immobili e di unità da diporto (che scontano la corrispondente aliquota proporzionale)²⁶⁸.

Queste modifiche normative si sono rese necessarie per adeguare l'ordinamento interno alle previsioni contenute nelle direttive comunitarie 69/335/CEE del 17 luglio 1969, 73/80/CEE del 9 aprile 1973 e 85/303/CEE del 10 giugno 1985, che avevano l'obiettivo primario di eliminare le discriminazioni, le doppie imposizioni e le disparità che ostacolano la libera circolazione dei capitali.

La recente pronuncia della Suprema Corte, pur suscitando numerose perplessità in ordine alla coerenza del principio affermato con il programma legislativo di cui si è detto poc'anzi, nonché per talune criticità di cui si parlerà nel prosieguo, offre lo spunto per esaminare la disciplina dell'imposta di registro in materia di tassazione degli atti enunciati in altri atti presentati alla registrazione con specifico riferimento alla fattispecie delle operazioni di ricapitalizzazione mediante rinuncia ai crediti da parte dei soci.

Tuttavia, al fine di un corretto inquadramento della questione, si impone, preliminarmente, l'esigenza di effettuare una breve disamina dell'istituto dell'enunciazione nonché della disciplina del finanziamento dei soci.

²⁶⁶ Cfr. R. TOMBOLESI, *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?*, in *Corr. trib.* n. 42/2010, p. 3493.

²⁶⁷ Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

²⁶⁸ Cfr. C.M. n. 62/E del 30 marzo 2000.

2. L'enunciazione di atti non registrati

2.1. Profili generali dell'istituto

L'istituto dell'enunciazione²⁶⁹ trova il suo fondamento normativo nell'art. 22 del d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986, il cui primo comma, con un evidente intento antielusivo, statuisce che *“se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso e` dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'articolo 69”*²⁷⁰.

Dalla norma appena riportata si evince, pertanto, che il presupposto impositivo si realizza allorché in un atto scritto, presentato per la registrazione, vengano richiamati precedenti atti scritti o contratti verbali non registrati, posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione. In tal caso, l'imposta si applica, oltre che all'atto da registrare, anche agli atti o contratti enunciati²⁷¹.

Per enunciazione si intende, dunque, la *relatio*, ovvero il mero richiamo, in un atto presentato per la registrazione (in termine fisso, in caso d'uso o volontariamente), di disposizioni contenute in altri atti non registrati, intervenuti tra le stesse parti dell'atto enunciante²⁷², senza necessità di alcuna allegazione della relativa forma documentale²⁷³.

La norma sopra citata prevede l'assoggettamento a tassazione per enunciazione sia degli atti scritti che dei contratti verbali.

²⁶⁹ L'istituto in esame non è nuovo nell'ordinamento tributario vigente, difatti già nell'art. 46 della legge del 1874, successivamente riprodotta nell'art. 47 del Testo unico del 1897, era prevista la tassazione dell'enunciazione di altri atti in un atto stipulato all'estero. Cfr. sul punto G. CAPPELLOTTI, *Le tasse di Registro*, Vol. I, Norme generali, Venezia, 1932, Tip. “Gazzettino Illustrato”, p. 506 e ss.

²⁷⁰ La norma sull'enunciazione non rappresenta altro che applicazione, in sede fiscale, di un principio già affermato, in sede civilistica, dal Codice civile del 1865, il cui articolo 1318 prevedeva che “tanto l'atto pubblico quanto la scrittura privata fanno prova tra le parti anche di quelle cose, le quali non sono state espresse che in modo enunciativo, purché l'enunciativa abbia un rapporto diretto con la disposizione”. Con questa norma, in sostanza, si attribuiva rilevanza, seppur sotto il profilo probatorio, a tutto ciò che fosse enunciato in un atto pubblico o in una scrittura privata. Ciò si traduce, sul piano fiscale, nella rilevanza, ai fini della sottoposizione a tassazione, di tutto quanto venga legalmente a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria.

²⁷¹ Sull'enunciazione, cfr. G. AIELLO, *La tassazione delle disposizioni enunciate in un atto ex art. 22 del D.P.R. n. 131/1986 e la discutibile esclusione, da parte della Suprema Corte, del principio dell'alternatività*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 632; A. BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, p. 141; A. BUSANI, *La «enunciazione» di contratti verbali e atti scritti*, in *Corr. Trib. n. 47/2009*, p. 3851; *idem*, *Presupposti per la imponibilità della «enunciazione» di atti non registrati*, in *Corr. Trib. n. 2/2010*, p. 141; C. CASALINI - A. CHIZZINI, *L'atto contenente l'enunciazione deve avere gli stessi soggetti fra cui è intercorso quello enunciato*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 1535; F. P. D'ORSOGNA, *Fideiussione ed enunciazione di atti - Criterio di applicazione dell'imposta di registro*, in *Il fisco*, 2005, p. 7194; *idem*, *Sui riflessi fiscali nel fallimento della scrittura privata di cessione di immobili*, in *Il fisco*, 2001, p. 1210; A. MONTESANO, *Scontano l'imposta di registro gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso enunciati in atti registrati*, in *Il fisco*, 2007, p. 2913; M. PULCINI, *Tassazione dei decreti ingiuntivi esecutivi - Problematiche relative all'enunciazione delle fideiussioni*, in *Il fisco* 1999, p. 8660.

²⁷² Significativa sul punto è una pronuncia della Commissione Tributaria Centrale secondo cui “la cosiddetta enunciazione va intesa con riguardo al tenore letterale dell'atto enunciante, senza possibilità di integrare *aliunde* la volontà delle parti contraenti. E' necessario, pertanto, tenere presenti gli specifici effetti giuridici dell'atto enunciato e di quello enunciante, con esclusione di ogni astratta possibilità di reciproca presupposizione, che non trovi puntuale riscontro nelle dichiarazioni emergenti dalla convenzione nella disponibilità dell'Ufficio per la registrazione”. Cfr. *Comm. Trib. C.le*, sent. n. 3442 del 23 aprile 1986.

²⁷³ L'enunciazione, infatti, va tenuta distinta dall'allegazione disciplinata dall'art. 11 del d.P.R. 131/86 *cit.* Quest'ultima configura un'unione materiale ad un atto di un altro atto o di un documento, affinché ne formi parte integrante e sostanziale e affinché il regolamento degli interessi contrattuali sia la risultante dell'atto e dell'allegato. Cfr. S. LANZILLOTTI - F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1998, p.118.

Con specifico riferimento ai contratti verbali, occorre rilevare che questi ultimi, ad eccezione di quelli indicati all'art. 3, comma 1, del d.P.R. 131/86 cit.²⁷⁴, non sono soggetti ad applicazione dell'imposta di registro all'atto della loro formazione, ma solo se e quando enunciati in un altro atto sottoposto a registrazione.

Difatti, il citato art. 3, dopo aver indicato quali sono i contratti verbali soggetti a registrazione, al secondo comma dispone, per tutti gli altri, l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 22 del d.P.R. cit., ovvero della norma in tema di enunciazione. La *ratio* di tale previsione va ravvisata nel fatto che l'enunciazione del contratto verbale comporta una sorta di riproduzione per iscritto dello stesso, da qui l'applicazione della disciplina fiscale che sarebbe stata applicabile se, *ab origine*, quel contratto fosse stato stipulato per iscritto²⁷⁵.

Con riferimento, poi, all'enunciazione di atti scritti, è pacificamente riconosciuto che la norma si riferisce sia agli atti da registrarsi in termine fisso che a quelli la cui registrazione è obbligatoria solo in caso d'uso²⁷⁶, nonostante l'enunciazione stessa non equivalga ad "uso", ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. 131/86 cit.²⁷⁷.

Più precisamente, la tesi secondo cui gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso sono assoggettabili ad imposta non solo in ipotesi di "uso", ma anche quando siano enunciati, trova fondamento nella lettura del primo comma dell'articolo 22 cit. Ed invero, come sottolineato dalla Suprema Corte, non avrebbe alcun senso logico-giuridico *"la specificazione che assoggetta a pena pecuniaria solo gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, in quanto non concretando l'enunciazione un uso, sarebbero stati imponibili solo gli atti soggetti a registrazione a termine fisso enunciati nell'atto registrato e quindi sarebbe stato superfluo specificare che solo per tali atti è dovuta oltre all'imposta anche la pena pecuniaria"*²⁷⁸.

Come è stato autorevolmente sottolineato in dottrina, con la norma in questione, il legislatore ha inteso creare una forma di *"omnicomprensività impositiva"* direttamente rilevabile nel momento della sottoposizione alla formalità di qualsiasi atto sottoposto a registrazione che enunci altri atti, scritti o verbali, intervenuti *"tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione."*²⁷⁹.

2.2. I presupposti della tassazione per enunciazione

²⁷⁴ Ai sensi dell'art. 3, comma 1, *cit.*, vi è obbligo di registrazione: 1) per i contratti di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato; 2) per i contratti di trasferimento e di affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato.

²⁷⁵ Cfr. A. BUSANI, *Tassazione per enunciazione del finanziamento soci "passato" a capitale sociale*, in *Le Società*, n. 11/2010, p. 1303.

²⁷⁶ Cfr. Cass. 14 marzo 2007 n. 5946, in *Il Fisco*, 2007, p. 2390.

²⁷⁷ L'art. 6 del d.P.R. 131/86 *cit.* stabilisce che "si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento".

²⁷⁸ Cfr. Cass. 14 marzo 2007 n. 5946, *cit.*

²⁷⁹ Cfr. F. P. D'ORSOGNA, *Fideiussione ed enunciazione di atti, cit.*, p. 7195.

La norma in materia di enunciazione (art. 22 d.P.R. 131/86 cit.) appare chiarissima nel richiedere, quale presupposto per la sua applicazione, la corrispondenza tra le parti intervenute nell'atto enunciato e in quello enunciante. Di conseguenza, presupposto per sottoporre a tassazione le disposizioni oggetto di enunciazione non è soltanto l'enunciazione stessa, ma anche l'identità delle parti²⁸⁰.

La *ratio* sottesa ad una simile previsione va ravvisata nell'esigenza di evitare comportamenti elusivi: in assenza della stessa, infatti, le parti potrebbero stipulare un contratto, non registrarlo e poi acclararne l'esistenza in un contratto successivo, pretendendo la salvezza da tassazione del contratto enunciato.

Tuttavia, secondo l'orientamento prevalente, l'eventuale presenza nell'atto enunciante di soggetti ulteriori rispetto alle parti della disposizione enunciata non escluderebbe il ricorso del presupposto di corrispondenza tra le parti dei due atti²⁸¹.

Accanto al requisito soggettivo, che rappresenta il presupposto minimo per sottoporre a tassazione un atto enunciato, è necessaria anche la presenza di un requisito oggettivo, ovvero la puntuale indicazione di tutti gli elementi necessari per consentire la registrazione dell'atto enunciato.

Più precisamente, affinché si possa procedere alla registrazione dell'atto enunciato, è necessario che l'atto sottoposto a registrazione indichi gli estremi che consentano di identificare chiaramente il contenuto negoziale delle disposizioni menzionate e non registrate.

La disciplina dell'istituto dell'enunciazione è completata, inoltre, dalla previsione di altre due disposizioni.

In particolare, il secondo comma del citato art. 22 prevede l'inapplicabilità dell'imposta qualora l'enunciazione riguardi contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso e gli effetti delle disposizioni enunciate siano già cessati o cessino in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione²⁸².

Il terzo comma, invece, fa riferimento all'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso che sia «*contenuta in uno degli atti dell' autorità giudiziaria*»²⁸³, prevedendo l'applicazione dell'imposta «*sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita*»²⁸⁴.

²⁸⁰ Sul punto, cfr. Cass., sez. trib., 2 febbraio 2000, n. 1125, in *Corr. trib.*, n. 21/2000, p. 1535.

²⁸¹ Si è parlato, in proposito, di contratto enunciante "sovrabbondante" rispetto al contratto enunciato: si pensi al caso del contratto di locazione di un box tra Tizio e Caio che sia enunciato nel contratto di compravendita con cui Tizio venda a Caio e a Mevia un appartamento. Cfr. A. BUSANI, *Presupposti per la imponibilità della «enunciazione» di atti non registrati*, cit., p. 143.

²⁸² Ad esempio, nel caso di enunciazione di un contratto di locazione di immobile, per scrittura privata, di durata non superiore a trenta giorni complessivi nel corso dell'anno.

²⁸³ Per i provvedimenti del Giudice di Pace, la Risoluzione Ministeriale n. 77/E del 31 marzo 2003, in riforma della Circolare Ministeriale n. 34/E del 30 marzo 2001, che aveva concluso in senso contrario, ha previsto che "quando il valore della causa non eccede la somma di lire due milioni (€ 1032,9) i relativi atti e provvedimenti non sono soggetti a registrazione in termine fisso poiché sono esenti dall'imposta di registro (articolo 46, legge n. 374 del 1991). Pertanto, qualora in uno di detti atti sia enunciato un atto soggetto ad imposta di registro, non si applica l'articolo 22 del d.P.R. n. 131 del 1986, per carenza del presupposto della registrazione dell'atto enunciante".

Con riferimento a tale ultima previsione normativa, si ritiene che la tassazione si riferisca non a qualunque generica menzione di un atto in un provvedimento giudiziario, bensì alla sola enunciazione degli atti posti dal giudice alla base della pronuncia²⁸⁵.

E' opportuno precisare, inoltre, che l'istituto dell'enunciazione trova applicazione nei confronti di atti o contratti che, correttamente, non sono stati sottoposti a registrazione nel momento di formazione e che, successivamente, vengono portati a conoscenza nell'ambito di un atto soggetto a registrazione. A conferma di ciò, si consideri che l'Ufficio in tali casi non procede all'applicazione di alcuna sanzione, in quanto il presupposto di applicazione dell'imposta sorge nel momento in cui avviene l'enunciazione dell'atto. E' applicata, invece, anche la pena pecuniaria (*rectius*: sanzione amministrativa pecuniaria)²⁸⁶, per omessa o tardiva registrazione²⁸⁷, nell'ipotesi in cui l'atto enunciato avrebbe dovuto essere registrato in termine fisso.

L'enunciazione non comporta alcuna forma di registrazione dell'atto contenente la disposizione recuperata d'ufficio a tassazione e le relative imposte sono annotate insieme a quella propria dell'atto enunciante.

Ove si procedesse ad ulteriore enunciazione, in altri atti presentati successivamente per la registrazione, delle stesse disposizioni già enunciate e tassate, non potrebbero essere percepite ulteriori imposte per l'enunciazione; in tal caso sarebbe, comunque, opportuno menzionare, negli eventuali atti successivi, gli estremi della registrazione del precedente atto contenente l'enunciazione²⁸⁸.

Qualora, inoltre, l'atto enunciato sia un atto soggetto ad IVA, sarà dovuta solo l'imposta fissa di registro, in virtù del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro previsto dall'art. 40 del d.P.R. 131/86 cit.²⁸⁹.

Un problema dibattuto in dottrina è, infine, quello relativo all'enunciazione di un atto soggetto a registrazione, ma, di fatto, non registrato per il quale sia intervenuta la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di pretenderne la registrazione ai sensi dell'articolo 76 del d.P.R. 131/1986 cit.

Più precisamente, si discute se l'intervenuta decadenza debba essere considerata come preclusione alla tassazione dell'atto enunciato, con conseguente tassabilità del solo atto

²⁸⁴ Sul punto è intervenuta anche la Corte Costituzionale dichiarando non fondata la questione di legittimità costituzionale della norma di cui all'articolo 22, d.P.R. 131/1986 cit., sollevata in riferimento agli artt. 76, 77, 24 e 53 della Costituzione, in particolare perché la norma sull'enunciazione non è stata ritenuta in contrasto con il principio costituzionale del diritto del cittadino ad agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi né con quello del diritto di esplicitare la propria difesa in giudizio. Cfr. Corte Cost., 21 gennaio 1999, n. 7, in *Corr. trib.*, n. 17/1999, p. 1261.

²⁸⁵ Cfr. C. CASALINI- A. CHIZZINI, *op. cit.*, p. 1539;

²⁸⁶ Il riferimento alle pene pecuniarie è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria, dal D. Lgs. n. 473 del 18 dicembre 1997.

²⁸⁷ Cfr. art. 22, primo comma, del d.P.R. 131/86 cit.

²⁸⁸ Cfr. G. SANTARCANGELO, *Elementi di diritto tributario*, Roma, 1996, p. 34 e ss.

²⁸⁹ Cfr. Ris. Min. Fin., Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari, del 7 febbraio 1974, n. 302279.

enunciante, oppure se la enunciazione debba considerarsi come una sorta di “rimessa in termini” per la tassazione dell’atto enunciato²⁹⁰.

Al riguardo è stato rilevato che, ove si equiparasse l’enunciazione alla registrazione volontaria oppure all’uso dell’atto, che determina l’applicazione delle norme sul “caso d’uso”, potrebbe sostenersi la tassazione dell’atto enunciato in base al principio enunciato nell’art. 76, comma 5, d.P.R. 131/1986 cit., secondo cui *«l’intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell’imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell’atto ai sensi dell’art. 6»*. L’intervenuta decadenza, pertanto, impedisce all’Amministrazione Finanziaria di svolgere attività finalizzate a percepire l’imposta non versata, ma non preclude *“la tassazione ogni qualvolta sia il soggetto passivo a svolgere attività di “veicolazione” verso l’Amministrazione di materia imponibile”*²⁹¹.

L’orientamento che, al contrario, nega la tassazione dell’atto enunciato si fonda sulla considerazione che le norme in tema di imponibilità dell’atto nonostante l’intervenuta decadenza del Fisco sono norme eccezionali e, pertanto, insuscettibili di interpretazione estensiva²⁹².

3. I finanziamenti alla società da parte dei soci

3.1. Profili generali

Come si è anticipato in premessa, il presente studio intende esaminare l’istituto dell’enunciazione con specifico riferimento all’operazione societaria di ricapitalizzazione realizzata mediante rinuncia da parte dei soci, contenuta in un verbale di assemblea straordinaria, ai finanziamenti in precedenza effettuati.

In particolare, si intende verificare se sussistono o meno i presupposti per la tassazione per enunciazione dei finanziamenti medesimi.

Tuttavia, prima ancora di procedere ad una simile analisi, appare opportuno effettuare una breve ricognizione dell’operazione di finanziamento da parte dei soci e del suo regime fiscale.

Generalmente, con l’espressione finanziamento soci si intende far riferimento ad una forma di prestito con obbligo di rimborso del capitale in cui il soggetto finanziatore è rappresentato da uno o più soci.

²⁹⁰ Cfr. A. BUSANI, *Presupposti per la imponibilità della «enunciazione» di atti non registrati*, cit., p. 143.

²⁹¹ Cfr. A. BUSANI, *Presupposti per la imponibilità della «enunciazione» di atti non registrati*, cit., p. 144.

²⁹² L’Amministrazione finanziaria ha ritenuto che, qualora l’atto enunciato sia di data anteriore al quinquennio, “non è possibile per l’Amministrazione applicare l’imposta e la relativa pena pecuniaria, atteso che l’art. 76, nel richiamare l’art. 15 lett. e), limita espressamente l’applicabilità della registrazione d’ufficio oltre i termini di decadenza solo all’ipotesi di registrazione in caso d’uso, di cui all’art.6”. Cfr. R.M. 17 luglio 1992, n. 260069.

In alcuni casi, tuttavia, i soci possono decidere di effettuare, anziché un finanziamento con obbligo di restituzione, un versamento a fondo perduto o in conto capitale, senza però procedere ad un formale aumento di capitale.

Questa seconda tipologia di versamenti ha natura di conferimento di capitale di rischio e non impone alla società un obbligo di restituzione, se non in ipotesi meramente eventuali, quali lo scioglimento e la liquidazione della società ed il recesso del socio, sempre che le somme risultino residuare nel bilancio di liquidazione. Tali versamenti, pertanto, non sono produttivi di interessi e non sono generalmente restituibili durante la vita della società.

Controverso è stabilire quando i versamenti costituiscano un finanziamento, con conseguente diritto dei soci alla restituzione delle somme versate, e quando, invece, un conferimento di vero e proprio capitale di rischio.

Tra i motivi che ne rendono difficile la qualificazione giuridica vi è senza dubbio l'utilizzo di denominazioni atecniche ed imprecise per l'indicazione degli stessi. Tuttavia, la giurisprudenza dominante, dopo una prima fase nella quale aveva ritenuto decisiva ai fini della qualificazione giuridica la denominazione della posta di bilancio²⁹³, è giunta ad attribuire rilievo esclusivamente alla volontà delle parti, valutabile attraverso le finalità sostanziali dell'operazione e le sue modalità²⁹⁴.

I finanziamenti dei soci rappresentano uno strumento ampiamente utilizzato nelle società a ristretta base societaria. Queste ultime, infatti, operando spesso in condizione di sottocapitalizzazione, ossia con un capitale sociale inadeguato a sostenere l'attività economica esercitata, per sopperire alle esigenze finanziarie necessarie al conseguimento dell'oggetto sociale, ricorrono frequentemente all'utilizzo di finanziamenti dei soci come strumento di informale capitalizzazione della società²⁹⁵.

Tuttavia, la convenienza del ricorso a tale forma di finanziamento rispetto ad altre²⁹⁶, sia per far fronte a momentanee crisi di liquidità sia, semplicemente, per reperire fondi da destinare al finanziamento di uno specifico programma di investimento, ha notevolmente accentuato il problema della sottocapitalizzazione delle imprese italiane.

²⁹³ Sulla rilevanza della denominazione, cfr. Cass. civ., 3 dicembre 1980, n. 6315, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1984, p. 1347 e ss.

²⁹⁴ Cfr. Cass. 19 marzo 1996, n. 2314, in *Le Società*, 1996, p. 1267.

²⁹⁵ Il Principio Contabile n. 28 prevede che i finanziamenti hanno le seguenti caratteristiche:

- sono quelli per i quali la società ha obbligo di restituzione;
 - non è rilevante la natura fruttiera o meno di tali debiti né l'eventualità che i versamenti vengano effettuati da tutti i soci in misura proporzionale alle quote di partecipazione;
 - l'elemento discriminante dovrà essere individuato esclusivamente nel diritto dei soci alla restituzione delle somme versate.
- Si tratta di capitali di credito che devono trovare collocazione in bilancio tra le passività, alla lettera D), punto 4) "Debiti verso altri finanziatori".

²⁹⁶ La convenienza del ricorso a tale forma di finanziamento potrebbe essere ravvisata, ad esempio, nella riduzione dei tempi e dei costi rispetto all'ipotesi di aumento del capitale sociale ovvero nel conseguimento di una remunerazione certa del capitale, sotto forma di interessi, in luogo di quella incerta rappresentata dagli utili.

Tale problema è stato avvertito anche dal legislatore nazionale che ha cercato di porvi rimedio introducendo specifiche previsioni in ambito societario.

In particolare, il riferimento è all'art. 2467 c.c.²⁹⁷ che, in caso di insolvenza della società a responsabilità limitata, ha previsto la postergazione del rimborso dei finanziamenti dei soci rispetto agli altri creditori, ma soprattutto una revocabilità di tipo assoluto dei rimborsi effettuati ai soci nell'anno che precede il fallimento²⁹⁸.

Ulteriore rischio derivante dall'utilizzo dello strumento del finanziamento soci è che, attraverso lo stesso, si possa verificare, da parte della società, una raccolta del risparmio non autorizzata.

Si è cercato, pertanto, di ovviare a tale problema attraverso la previsione di precise limitazioni cui deve soggiacere l'operazione *de qua*.

Più precisamente, è stato previsto che il soggetto che effettua il finanziamento in favore della società debba essere iscritto nel libro dei soci da almeno tre mesi dalla data di erogazione del finanziamento e detenere una partecipazione di almeno il 2% del capitale sociale risultante dall'ultimo bilancio approvato²⁹⁹. Inoltre, lo statuto deve prevedere espressamente la possibilità di ricevere finanziamenti dai soci³⁰⁰.

In mancanza di tali condizioni, tra l'altro non richieste per le società di persone, è configurabile la responsabilità penale relativa all'esercizio abusivo dell'attività di raccolta del pubblico risparmio.

²⁹⁷ Al fine di garantire i creditori sociali, il nuovo articolo 2467 c.c. (così formulato dal D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) prevede che "il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito.

Ai fini del precedente comma s'intendono finanziamenti dei soci a favore della società quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento".

Questa previsione opera anche in caso di gruppi di imprese ex art. 2497 *quinques* c.c., in caso di finanziamenti effettuati nei confronti di una S.r.l. da parte della società che esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da soggetti sottoposti a tale controllo.

²⁹⁸ Il principio della postergazione è stato recentemente modificato dall'art. 48, 3° comma, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (che ha previsto il nuovo art. 182-*quater* L.F.), conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122, attraverso il quale viene riconosciuta la prededucibilità ai crediti per finanziamenti concessi dai soci alla partecipata S.r.l. in caso di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato nella misura dell'80% del loro ammontare.

²⁹⁹ La delibera del Comitato interministeriale per il credito ed il risparmio (Cicr) del 19 luglio 2005, riprendendo quanto già previsto dalla precedente delibera del 3 marzo 1994, ha specificato che il fenomeno dei finanziamenti effettuati dai soci in favore delle società può configurare la raccolta di risparmio, attività riservata solo alle banche, qualora non vengano rispettate le seguenti condizioni:

- i finanziamenti devono essere effettuati da soggetti che risultino iscritti nel libro dei soci da almeno tre mesi dalla data di erogazione del finanziamento;
- i soci che effettuano i finanziamenti devono detenere una partecipazione di almeno il 2% del capitale sociale risultante dall'ultimo bilancio approvato.

³⁰⁰ La delibera del Comitato interministeriale per il credito ed il risparmio (Cicr) del marzo 1994 imponeva la presenza, nello statuto della società che riceveva il finanziamento, di un'apposita clausola che prevedesse la possibilità di tali finanziamenti e le condizioni necessarie. Tale previsione è stata parzialmente modificata dalla recente delibera del Cicr, in base alla quale nello statuto è sufficiente prevedere una clausola generica, limitata a stabilire la facoltà di erogazione da parte dei soci.

Sotto il profilo civilistico, il finanziamento soci si configura come un negozio giuridico riconducibile allo schema del mutuo (art. 1813 c.c.)³⁰¹.

Esso, infatti, è connotato dalla dazione di una somma di denaro da parte dei soci, o di alcuni di essi, in misura proporzionale o meno alle loro quote di partecipazione sociale, con correlativo obbligo di restituzione in capo alla società; inoltre, è previsto un puntuale termine di rimborso, ovvero un diritto alla restituzione da parte del socio in qualunque momento, salvo un certo preavviso.

Il versamento si presume fruttifero, tuttavia le parti possono prevederne l'infruttuosità ricorrendo ad una prova scritta, rappresentata da un atto avente data certa anteriore alla corresponsione della somma da parte del socio.

Dalla riconducibilità allo schema contrattuale del mutuo discende, inoltre, la mancanza del requisito della forma scritta ai fini della validità del contratto medesimo. Tuttavia, quest'ultima diviene necessaria qualora il mutuante intenda fissare un tasso di interesse superiore al saggio legale, senza però superare la soglia massima del tasso di interesse usurario³⁰².

Il finanziamento, pertanto, può essere effettuato sia in mancanza di qualsiasi documento scritto, ovvero in forza di un contratto verbale tra socio e società, sia a seguito della stipula per iscritto, con firme simultanee o con scambio di corrispondenza.

3.2. Il regime fiscale dei finanziamenti soci

La forma contrattuale prescelta per il finanziamento in favore della società assume particolare rilievo sul piano fiscale, in quanto dalla stessa discendono specifici e differenti obblighi ai fini dell'imposta di registro.

L'ipotesi più ricorrente è, senza dubbio, quella del contratto di finanziamento concluso verbalmente: l'utilizzo di tale tipologia contrattuale comporta che il finanziamento dei soci non sarà soggetto ad alcun obbligo di registrazione, con conseguente esclusione dal campo di applicazione dell'imposta di registro.

Questa conclusione si desume, *a contrario*, dalla lettura dell'art. 2 del d.P.R. 131/1986 cit. Ed invero, la norma, nel prevedere quali sono gli atti sono soggetti a registrazione, indica, tra

³⁰¹ Il mutuo è un contratto reale, in quanto si perfeziona con la consegna dei beni e non con il consenso delle parti (la *promessa di mutuo*, art. 1822, è però un contratto consensuale); è, altresì, un contratto presuntivamente oneroso, salvo che non sia esplicitamente prevista la non corresponsione di interessi; gli interessi sono normalmente dovuti in base al tasso legale, salvo diversa pattuizione scritta (se vengono previsti interessi usurari la clausola è nulla e non sono dovuti interessi); inoltre, è un contratto di durata e "*il termine per la restituzione si presume stipulato a favore di entrambe le parti e, se il mutuo è a titolo gratuito, a favore del mutuatario*" (art. 1816 c.c.); infine, non è richiesta la forma scritta (salvo la pattuizione degli interessi ad un tasso superiore a quello legale).

³⁰² L'art. 1284 c.c., al terzo comma, prevede che "Gli interessi superiori alla misura legale devono essere determinati per iscritto; altrimenti sono dovuti nella misura legale".

gli altri, “*gli atti indicati nella Tariffa allegata al medesimo decreto, solo se formati per iscritto nel territorio dello Stato nonché i contratti verbali, ma solo quelli indicati nell'art. 3 del medesimo decreto*”.

Orbene, i contratti verbali cui fa riferimento la norma, ai fini della registrazione, sono quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato ed il trasferimento e l'affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato; di conseguenza, i contratti verbali non rientranti nell'elenco di cui all'art. 3, comma 1, del d.P.R. 131/86 cit. dovranno essere registrati solo se “enunciati” in un altro atto scritto soggetto a registrazione³⁰³.

Ne discende, pertanto, che non sono soggetti all'obbligo di registrazione i contratti verbali mediante i quali i soci effettuano finanziamenti a favore della società.

Oltre l'ipotesi di contratto di finanziamento concluso verbalmente, la forma prescelta può essere quella scritta, ad esempio contratto concluso per corrispondenza o tramite scrittura privata non autenticata.

Tuttavia, prima di esaminare la disciplina fiscale del contratto di finanziamento soci concluso nelle anzidette forme, è opportuno ricordare che la registrazione può avvenire secondo due modalità: in termine fisso o in caso d'uso.

In particolare, l'art. 5 del d.P.R. 131/1986 cit. stabilisce che sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della Tariffa allegata al medesimo decreto, mentre soggiacciono alla registrazione in caso d'uso gli atti indicati nella parte seconda della Tariffa.

Qualora il contratto di finanziamento soci sia concluso mediante scrittura privata non autenticata, sarà soggetto a registrazione in termine fisso, ovvero entro 20 giorni dalla data dell'atto, e l'imposta sarà dovuta nella misura del 3%, salvo il caso, come si dirà a breve, che l'atto sia soggetto ad IVA.

Tale contratto, infatti, laddove venga redatto nella predetta forma, è inquadrabile nella previsione residuale contenuta nell'art. 9 della Tariffa, parte prima, cit. dove sono compresi gli “*Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*” soggetti a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura del 3%.

Diversamente, se il contratto di finanziamento è soggetto ad IVA oppure è formato per corrispondenza, lo stesso, in base alle disposizioni contenute nella parte seconda, art. 1, della Tariffa cit. sarà soggetto a registrazione solo in caso d'uso e non in termine fisso.

³⁰³Cfr. Ris. Agenzia delle Entrate del 25 maggio 2006, n. 71, che afferma l'obbligo di registrazione del contratto verbale di comodato enunciato in un atto soggetto a registrazione.

Più precisamente, se il socio-finanziatore è una società e il finanziamento è fruttifero, l'operazione rientra in ambito IVA, seppur esente da imposta³⁰⁴, e il contratto sarà soggetto a registrazione in caso d'uso e a tassa fissa; nel caso, invece, di finanziamento concluso tramite corrispondenza, il contratto sarà soggetto a registrazione in caso d'uso e l'imposta sarà dovuta in misura fissa o proporzionale, a seconda che le prestazioni contenute nell'atto siano soggette o meno ad IVA.

Infine, ai sensi dell'art. 2 della Tariffa, parte seconda, sono soggette a registrazione in caso d'uso anche le scritture private non autenticate quando l'ammontare dell'imposta proporzionale dovuta risulti inferiore a quella fissa.

In definitiva, se il contratto di finanziamento è formato per iscritto ed è estraneo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sarà soggetto a registrazione in termine fisso se concluso per atto pubblico o scrittura privata, con o senza firma autenticata; sarà soggetto, invece, a registrazione in caso d'uso se formato con scambio di corrispondenza. In ogni caso, l'imposta di registro sarà sempre determinata nella misura proporzionale del 3% dell'ammontare del finanziamento concesso ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima cit. e dell'art. 1, lett. a) della Tariffa, parte seconda, cit.

I contratti verbali di finanziamento, invece, non saranno mai soggetti all'obbligo di registrazione perché rientranti nella previsione dell'art. 9 della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86 *cit.*

4. Enunciazione dei finanziamenti soci

Il problema della configurabilità o meno della fattispecie contemplata dall'art. 22 del d.P.R. 131/86 *cit.* con riferimento all'operazione di finanziamento soci riguarda, in particolare, l'ipotesi in cui il finanziamento, intervenuto sulla base di un contratto verbale tra socio e società, sia enunciato nel verbale assembleare in cui è deliberata la ricostituzione del capitale sociale azzerato da perdite mediante rinuncia dei soci alla restituzione del finanziamento medesimo³⁰⁵.

La Suprema Corte, intervenuta recentemente sulla questione, ha dato risposta positiva al quesito, affermando che la predetta operazione di ricapitalizzazione societaria integra la

³⁰⁴L'art. 10 del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dal D.L. del 25 marzo 2010 n. 40, art. 2, prevede che sono esenti dall'imposta: "1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta".

³⁰⁵ L'operazione di ricapitalizzazione può avvenire secondo due modalità: 1) la società iscrive nel patrimonio netto una riserva corrispondente all'ammontare del credito rinunciato dal socio che successivamente viene utilizzato per l'aumento di capitale in forma gratuita; 2) il socio sottoscrive un aumento di capitale a pagamento per poi liberare il debito da sottoscrizione con la compensazione del credito da restituzione del finanziamento. Cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, IPSOA, 2009, p. 470.

fattispecie regolata dall'art. 22, primo comma, del d.P.R. 131/86 cit., con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale³⁰⁶.

La pronuncia ha suscitato non poche perplessità e sollevato diverse critiche sia perché assoggetta tali operazioni ad un regime tributario più oneroso rispetto ad altre operazioni di analogo tenore, sia perché si pone in netto contrasto con gli orientamenti manifestati sul punto dalla dottrina e dalla giurisprudenza³⁰⁷.

Ed invero, secondo un consolidato orientamento dottrinale, le operazioni di ricapitalizzazione societaria realizzate secondo le predette modalità sarebbero soggette ad imposta di registro in misura fissa e non ad imposta proporzionale, in quanto le remissioni dei debiti fatte dai soci andrebbero equiparate ai conferimenti in denaro³⁰⁸.

Tale assimilazione, del resto, trova conferma nella stessa giurisprudenza della Suprema Corte secondo cui quando la remissione dei debiti fatta dai soci è preordinata al raggiungimento delle finalità sociali e con esse a tutelare l'interesse dei singoli soci, come nel caso in cui la società versi in una situazione di grave passivo e la remissione appaia il mezzo più opportuno per sanarlo, *"essa ha molta più analogia con i conferimenti di danaro o di beni mobili che con le rinunce ai crediti"*³⁰⁹. Peraltro, anche l'Amministrazione Finanziaria³¹⁰ e la più recente giurisprudenza di merito³¹¹ hanno recepito tale orientamento; di conseguenza, è stato ritenuto che l'operazione societaria *de qua* debba essere tassata al pari di un conferimento di denaro secondo la disciplina prevista dall'art. 4, lett. a), punto 5), della Tariffa, Parte I, cit. con l'imposta di registro in misura fissa.

Ulteriore conseguenza dell'assimilazione della rinuncia al credito da parte del socio al conferimento

di denaro è la non applicazione dell'art. 6 della medesima Tariffa, il quale disciplina in generale le cessioni di crediti e le remissioni di debiti, ma in ipotesi diverse da quelle poste in essere in ambito societario e nel contesto di un conferimento.

La recente pronuncia della Suprema Corte, contrariamente all'orientamento della dottrina maggioritaria e della stessa giurisprudenza, non ha attribuito alcun rilievo alla circostanza che il finanziamento sia usato per l'operazione sul capitale della società, ovvero alla correlazione tra il contratto di finanziamento e l'aumento di capitale da cui derivava l'assoggettamento del primo atto ad imposta fissa di registro (al pari dei conferimenti in

³⁰⁶ Cfr. Cass. 30 giugno 2010, n. 15585, *cit.*

³⁰⁷ Cfr. A. BUSANI, *Ricapitalizzare costerà di più*, in *Il Sole - 24 Ore - Norme e Tributi* del 12 settembre 2010. L'Autore, tra l'altro, ha evidenziato come nella sentenza in oggetto la Corte di Cassazione abbia richiamato precedenti pronunce forse non in tema.

³⁰⁸ Cfr. G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, p. 333 e ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, *cit.*, p. 470.

³⁰⁹ Cfr. Cass. 6 ottobre 1976, n. 3826, in *Riv. not.*, 1977, II, p. 390. In realtà la pronuncia in questione era riferita alla vecchia imposta di registro, tuttavia contiene un principio considerato valido anche nella normativa successiva all'entrata in vigore del d.P.R. 131/86 *cit.*

³¹⁰ Cfr. R.M. 1° marzo 1978, n. 250638, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

³¹¹ Cfr. Comm. trib. prov. Roma, 22 febbraio 2010, n. 58.

danaro)³¹². Pertanto, ritenendo irrilevante tale aspetto, ha affermato che, tenuto conto che l'atto presentato per la registrazione, ossia il verbale di assemblea con aumento del capitale sociale, mediante rinuncia al credito da parte dei soci, contiene l'enunciazione di una convenzione a contenuto patrimoniale stipulata tra le stesse parti (il contratto di finanziamento), ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'enunciazione, *ex art. 22 cit.*

In realtà, nonostante la Suprema Corte si sia espressa in senso favorevole all'applicazione dell'art. 22 cit., nella fattispecie *de qua* non sembrano ricorrere i presupposti per l'applicazione dell'istituto dell'enunciazione e, di conseguenza, per l'assoggettamento dei finanziamenti soci ad imposta di registro proporzionale.

Ed invero, al fine di sottoporre a tassazione le disposizioni oggetto di enunciazione *ex art. 22 cit.* è necessario il ricorso di due presupposti: in primo luogo, un requisito soggettivo, ossia l'identità delle parti dell'atto enunciato con quelle dell'atto enunciante, e, inoltre, un requisito oggettivo, consistente nell'esatta indicazione, nell'atto enunciante, di tutti gli elementi necessari per consentire la registrazione dell'atto enunciato, compresa la sua base imponibile³¹³.

Orbene, con specifico riferimento al requisito soggettivo, è stato osservato che quest'ultimo non può ritenersi sussistente nell'ipotesi di un contratto di finanziamento enunciato in un verbale assembleare, poiché il verbale assembleare ha natura di atto pubblico senza parti³¹⁴, cioè atto che non è nella disponibilità, come quelli aventi natura negoziale, dei soggetti destinatari dei suoi effetti³¹⁵. Appare forzato, pertanto, ritenere che l'atto di finanziamento ed il verbale di assemblea siano atti posti in essere fra le stesse parti quando la stessa individuazione delle "parti" di un verbale di assemblea risulta alquanto problematica.

La Suprema Corte, inoltre, non sembra prendere in considerazione la norma sull'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso la quale dispone che la tassazione per enunciazione non si applica se «*gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione*»³¹⁶.

In realtà, nel caso di assemblea dei soci nel corso della quale i soci rinunciano al loro credito per un precedente finanziamento a favore della società, l'effetto giuridico del contratto di finanziamento cessa proprio per effetto della remissione del credito da parte dei soci contenuta nel verbale assembleare.

³¹² «Va quindi assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci menzionato in atto di ripianamento perdite, attraverso la rinuncia dei soci a conseguire le restituzioni della somma erogata, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento, che è irrilevante ai fini dell'applicazione del tributo». Cfr. Cass., 30 giugno 2010, n. 15585, *cit.*

³¹³ Cfr. sul punto par.2.2.

³¹⁴ Cfr. F. LAURINI, *Verbale assembleare e enunciazione dei finanziamenti dei soci*, in *Notariato*, n.6/2010, p. 705 e ss.

³¹⁵ Cfr. L.A. MISEROCCHI, *La verbalizzazione nelle società per azioni*, Padova, 1969, p. 56 ss; CONSIGLIO NOTARILE MILANO, *Comm. Società, Verbalizzazione - Tempi e regole per la formazione del verbale di assemblea*, Massima n. 45 del 19 novembre 2004.

³¹⁶ Cfr. art. 22, comma 2, del d.P.R. 131/86 *cit.*

In tal senso, peraltro, si era pronunciata la stessa Cassazione che, investita della questione dell'ammissibilità della compensazione tra i crediti vantati dai soci per finanziamenti ed i debiti di conferimento che il socio ha verso la società conferitaria, ha affermato che il finanziamento si estingue nel momento stesso in cui questo forma oggetto di compensazione³¹⁷.

Le osservazioni critiche appena esposte hanno indotto la dottrina prevalente a ritenere non condivisibili le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte in materia di tassazione per enunciazione del contratto verbale di finanziamento soci³¹⁸.

Appare opportuno precisare, infine, che nessuna enunciazione fiscalmente rilevante si sarebbe avuta qualora la rinuncia ai crediti da parte dei soci fosse avvenuta nel contesto di un'assemblea ordinaria, poiché l'atto enunciante (assemblea ordinaria) non è un atto sottoposto a registrazione, pur se con lo stesso si enuncia l'avvenuto finanziamento da parte dei soci.

Tuttavia, perché ciò sia possibile è necessario che non sussistano i presupposti di applicazione degli artt. 2446 e 2447 c.c.³¹⁹ che obbligano gli amministratori a convocare l'assemblea straordinaria in quanto le perdite hanno intaccato il capitale sociale.

5. Conclusioni

L'effetto derivante dall'applicazione dell'imposta di registro per enunciazione al finanziamento soci non formalizzato in un atto scritto, così come affermato dalla Suprema Corte, è quello di rendere indubbiamente più elevati i costi fiscali per le operazioni destinate a ricostituire il patrimonio sociale.

Di conseguenza, se tale orientamento dovesse essere seguito dall'Amministrazione finanziaria e non smentito da circolari o da altre pronunce giurisprudenziali, occorrerà intraprendere, dal punto di vista operativo, percorsi "alternativi" per cercare di ovviare a tale aggravio del regime fiscale.

Ad esempio, separando le operazioni piuttosto che tenerle in un unico contesto, cioè adottando delibere di aumento di capitale sociale o di ripianamento delle perdite lasciando le fasi dell'esecuzione al di fuori del verbale dell'assemblea; in questo caso il verbale non conterrà l'enunciazione di altro contratto verbale di finanziamento da parte dei soci a favore della società. Ancora, effettuando la rinuncia del credito da parte dei soci durante l'esercizio, imputando la posta di bilancio quale voce del Patrimonio Netto (Apporto soci in c/capitale o Apporto soci in c/futuro aumento di capitale); in tal caso, infatti, in sede di

³¹⁷ Cfr. Cass. civ. 24 aprile 1998, n. 4236, in *Giust. civ.* n. 11/1998, con nota di G. VIDIRI, pp. 2821-2830.

³¹⁸ Cfr. R. TOMBOLESI, *op. cit.*, p. 3491 e ss.; F. LAURINI, *op. cit.*, p. 705 e ss.; A. BUSANI, *Ricapitalizzare costerà di più, cit.*

³¹⁹ Artt. 2481-bis e 2481-ter nel caso di srl.

assemblea non sarà necessario “enunciare” alcun contratto di finanziamento, ma semplicemente la posta contabile di patrimonio netto impiegata per l’operazione di ricapitalizzazione della società (aumento di capitale / copertura perdite).

Da ultimo, impostando l’operazione di finanziamento a favore della società non come finanziamento dei soci ma come apporto in conto capitale o in futuro aumento di capitale anche se, così procedendo è chiaro che cambia la natura dell’operazione in quanto, mentre i finanziamenti di norma fruttano interessi e devono essere restituiti, gli apporti in c/capitale non producono interessi né devono essere restituiti.

Tuttavia, il problema di effetti fiscalmente onerosi rimarrebbe comunque per tutte quelle operazioni di ricapitalizzazione poste in essere in passato ed assoggettate ad imposta fissa di registro, per le quali non siano ancora scaduti i termini per l’accertamento.

Tenuto conto, altresì, della circostanza che il principio affermato dalla Corte non appare coerente con il programma legislativo volto a ridurre l’imposizione per le operazioni societarie sul capitale, sarebbe auspicabile una rimediazione della questione da parte dei giudici di legittimità alla luce dei rilievi critici mossi dalla dottrina e dalla prassi operativa.

Hanno collaborato a questo numero:

Giuseppe Melis Professore Associato degli Studi del Molise – Ceradi Luiss Guido Carli;

Federica Pitrone, dottoranda di ricerca Università Luiss Guido Carli;

Clelia Buccico, Professore Associato II Università degli Studi di Napoli;

Roberta Alfano, Ricercatrice Università degli Studi di Napoli Federico II;

Chiara Fontana, Ricercatrice Università degli Studi di Napoli Federico II;

Sabrina Ferrazzi, Studio legale Tosi;

Sabrina Mannarelli, dottoranda di ricerca Università degli Studi di Napoli Federico II.

Cessione d'azienda: imposta di registro doppia se si cedono anche i contratti d'affitto (Nota alla sentenza della Corte Suprema di Cassazione, Sezione tributaria civile, 4 maggio 2009 n.10180)

di Carlo Magri

Dottore di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie"

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Autonoma tassazione, a meno che la connessione non sia necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico.

In presenza di più atti in un medesimo documento, ciascuno di essi soggiace all'imposta di registro, fatta salva l'ipotesi di connessione negoziale unitaria e non scindibile tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni.

Tale eccezione non scatta se la connessione non è giuridicamente oggettiva ma trova origine nella volontà delle parti.

Così si è espressa la Corte di Cassazione, con la sentenza n.10180/2009, decidendo su una controversia sorta dall'impugnazione, da parte di una S.p.A., dell'avviso di liquidazione del tributo, addebitato dall'Amministrazione Finanziaria per la cessione dei contratti di locazione degli immobili nei quali si svolgeva l'attività di impresa, intervenuta in occasione della cessione di azienda già sottoposta a registrazione.

Il ricorso del Fisco, soccombente nei primi due gradi di giudizio, ero stato accolto dalla Commissione tributaria centrale. Contro tale decisione la S.p.A. proponeva ricorso in Cassazione, affermando come tra le parti fosse intervenuto un unico negozio di cessione di azienda, uno degli effetti del quale era stato il trasferimento di alcuni contratti di locazione, con conseguente assoggettamento ad imposta di registro della cessione di azienda unitariamente intesa ed impossibilità di applicare separatamente il tributo sulla cessione dei contratti di locazione.

La società faceva, altresì, presente che il subingresso nei contratti di locazione si poneva quale estrinsecazione di un effetto legale del contratto di cessione, non derivante da una valutazione di convenienza in senso economico, ma inscindibilmente connesso alla cessione di azienda medesima.

Secondo quanto disposto dall' articolo 20 del D.P.R. n.634/1972 *"se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che da luogo all'imposizione più onerosa"*.

In base ad un orientamento consolidato (Cass. n.10789/2004), quindi, per ritenere necessariamente connesse e derivanti più disposizioni contenute nello stesso atto occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra, non essendo, inoltre, sufficiente che tale legame si evinca esclusivamente dalla volontà delle parti di considerarle come reciprocamente coordinate e concepite come conseguenza le une dalle altre. La connessione deve essere, cioè, necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non come connessione voluta dai contraenti. Deve sussistere, in definitiva, una oggettiva necessità giuridica e contrattuale di connessione, a nulla rilevando l'esistenza di una mera connessione soggettiva (Cass. 13 febbraio 1951; Cass. 20 marzo 1972 n.844; Cass. 5 luglio 1973 n.1886).

La Suprema Corte, anche in questo caso, non si è discostata da tale orientamento, risultando esso conforme alla lettera ed alla *ratio* della norma.

Sotto il primo profilo, invero, basti il richiamo all'avverbio "necessariamente" utilizzato dal legislatore proprio per escludere che la connessione tra più disposizioni possa essere quella che trovi la sua fonte nella mera volontà delle parti, e non in una imprescindibile ed oggettiva esigenza indotta dalla natura stessa delle disposizioni.

Quanto al secondo profilo, e ad ulteriore sostegno della tesi della pluralità di imposizione, si è osservato come l'imposta di registro sia un'imposta d'atto, con ciò intendendosi che si tratta di un tributo commisurato all'atto sottoposto a registrazione e che esso trova applicazione in occasione della stipula di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva.

Pertanto, laddove un documento contenga una pluralità di atti, ciascuno espressione di capacità contributiva, è ragionevole ritenere che l'imposta si applichi ad ognuno di essi.

A tale regola, di carattere generale, fa eccezione il solo caso in cui, come sopra precisato, più atti risultino così intrinsecamente connessi tra loro da risultare rivolti alla realizzazione di una vicenda giuridica unitaria ed inscindibile.

La Corte, pertanto, ha giudicato corretta la ricostruzione operata dalla C.T.C. che aveva ritenuto le disposizioni riguardanti, rispettivamente, la cessione di azienda e la cessione dei contratti di locazione tali da non derivare "necessariamente" le une dalle altre, così da risultare inscindibilmente connesse, per virtù di norma di legge o per loro intrinseca natura, bensì connesse in maniera "soltanto occasionale".

Conseguentemente, le stesse risultano espressione ciascuna di autonoma capacità contributiva, da cui discenderebbe la conformità della duplice tassazione alla *ratio* della norma

impositiva.

Da ultimo, la Cassazione ha sottolineato la distinzione, in tema di registrazione di atti che contengono più disposizioni, tra l'ipotesi di atto complesso ed il diverso caso del collegamento negoziale.

La Corte ha precisato che l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni che in esso confluiscono sono rette da un'unica causa, e quindi derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Viceversa, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (Cass. 6 settembre 1996 n.8142).

In conclusione, quindi, secondo la Corte quando in un solo documento è racchiusa una pluralità di disposizioni, l'imposta di registro si applica distintamente a ciascuna di esse, fatta eccezione per il caso in cui le diverse disposizioni derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Tale eccezione, necessariamente di stretta interpretazione, ricorre solo allorquando è la volontà della legge o l'intrinseca natura delle diverse disposizioni a determinare tra esse un rapporto di connessione oggettiva, necessaria ed inscindibile, e non anche quando quel rapporto trovi origine nella volontà delle parti.

Il "rapporto di connessione", rilevante ai fini dell'assoggettamento ad un'unica tassazione, non può cogliersi nella relazione pur esistente tra più disposizioni aventi diversa funzione, e collegate soltanto per volontà delle parti, come nel caso di atto di cessione di azienda e di contestuale clausola espressa di cessione dei contratti di locazione degli immobili in cui si svolge l'attività d'impresa.

Sent. n.10180 del 4 maggio 2009 (ud. del 22 aprile 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria

- Pres. Cicala, Rel. Giacalone

Imposta di registro - Locazione ed affitto - Corrispettivo - Negozio complesso - Negozi collegati - Regime tributario - D.P.R. n.634 del 1972, art. 20 - L. n.19 del 1963, art. 5

La determinazione del *quantum* del tributo costituito dall'imposta di registro - imposta d'atto - è conseguenza della natura dell'atto sottoposto a registrazione qualificato come indice di capacità contributiva. In presenza di più atti in un medesimo documento ciascuno soggiace al trattamento tributario al medesimo riservato, fatta salva l'ipotesi di connessione negoziale unitaria e non scindibile tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni.

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnativa proposta dalla società sopra indicata avverso l'avviso di liquidazione per supplemento d'imposta di registro, riguardante l'applicazione del tributo alla cessione dei contratti di locazione degli immobili, in cui era svolta l'attività d'impresa, intervenuta in occasione della cessione d'azienda originariamente sottoposta a registrazione.

Il ricorso veniva accolto dalla C.T. di primo grado, sul presupposto che la cessione dei contratti di locazione fosse da considerarsi imposta *ope legis* L. n.19 del 1963, ex art. 5 e la decisione era confermata dalla C.T. di secondo grado, sia pure richiamando esclusivamente la disciplina dell'art. 2558 c.c. sulla successione nei contratti relativi all'azienda ceduta.

La C.T.C., invece, con la decisione indicata in epigrafe, accoglieva l'impugnazione dell'Ufficio, sul presupposto che l'unico parametro normativo di riferimento per la soluzione della controversia fosse il D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, secondo cui solo la "natura intrinseca" delle disposizioni contenute nel medesimo atto consente di stabilire se esse siano, agli effetti fiscali, autonome le une dalle altre. Nell'ipotesi, costituiva dato di comune esperienza che la cessione delle locazioni consegue esclusivamente ad un calcolo di convenienza dei contraenti, e in particolare del cessionario, circa la prosecuzione dell'attività negli stessi o in altri locali. In materia non era quindi ravvisabile, in linea di principio, un nesso di necessaria derivazione tra la clausola contrattuale di cessione dell'azienda e quella, meramente aggiuntiva, di cessione dei contratti di locazione; né la società contribuente cessionaria aveva mai dedotto che la disponibilità dei locali della cedente era per essa condizione indefettibile per il consenso all'acquisto dell'azienda.

Avverso tale sentenza, la società propone ricorso per cassazione con due motivi, illustrati con

memoria. L'amministrazione, in controricorso, chiede dichiararsi inammissibile o, comunque, rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, la società denuncia violazione del D.P.R. n.634 del 1972, art. 2, parte prima, tariffa allegata, del combinato disposto art. 5, parte prima, di detta tariffa e 29 del citato decreto, degli artt. 2555 e 2558 c.c. e degli artt. 20 e 22, predetto decreto. Lamenta che la C.T.C., avrebbe erroneamente ritenuto che tra le parti sarebbero intervenuti due negozi diversi contenuti in un'unica scrittura (così erroneamente negando che tra le due asserite disposizioni esistesse, nell'indagine condotta ai fini dell'art. 20, D.P.R. *cit.*, applicabile solo in caso di disposizioni negoziali autonome contenute in un unico atto, un nesso di necessaria derivazione); mentre sarebbe tra esse intervenuto un unico negozio di cessione d'azienda, nel cui ambito sarebbe stato solo menzionato uno degli effetti legali del medesimo, quale il trasferimento di alcuni contratti di locazione, che si sarebbe comunque prodotto (in assenza di pattuizione contraria) a mente dell'art. 2558 c.c. e L. n.19 del 1963, art. 5 con conseguente assoggettamento ad imposta di registro della cessione d'azienda unitariamente intesa ed impossibilità d'applicare separatamente l'imposta sulla cessione dei contratti di locazione, prendendo come base imponibile il corrispettivo pattuito per la locazione.

Con il secondo, subordinato, motivo, la società contribuente, denunciando violazione del D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, dopo aver ripercorso il tenore letterale e il senso di tale disposizione in rapporto alla disciplina della cessione d'azienda, lamenta che la C.T.C., avrebbe erroneamente ritenuto non ravvisabile, in linea di principio, un nesso di necessaria derivazione tra la clausola contrattuale di cessione dell'azienda e quella che prevedeva anche la cessione del contratto di locazione. Inoltre, essendo il subentro nelle locazioni solo l'esplicitazione di un effetto legale del contratto di cessione, non deriverebbe da una "valutazione di convenienza" in senso economico, ma sarebbe inscindibilmente connesso alla cessione dell'azienda, come era evidente, trattandosi di "grandi magazzini".

I motivi – che possono essere trattati congiuntamente, stante l'intima connessione logica ed essendo entrambi incentrati sulla critica alla ritenuta autonomia, almeno ai fini tributari, della cessione dei contratti di locazione operata in occasione della cessione – sono infondati.

Il D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, sul quale si incentrano entrambe le censure, sotto il titolo "Atti che contengono più disposizioni", ai primi due commi così testualmente recita:

“1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.

2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa”.

Esso, fedelmente ripreso nel testo del D.P.R. n.131 del 1986, art. 21, ricalca, nella sostanza, la norma del R.D. n.3269 del 1923, art. 9, differenziandosi soltanto per la scelta operata dal legislatore, con riferimento all'ipotesi del secondo comma, di esplicitare meglio a quale delle più disposizioni dovesse farsi riferimento nell'applicazione dell'imposta, utilizzando l'espressione “più onerosa”, in luogo di quella “più grave” adoperata nel testo abrogato, nell'intento di chiarire definitivamente che si deve aver riguardo al risultato finale dell'imposizione, piuttosto che al diverso livello dell'aliquota applicabile. Ciò consente, data la penuria di precedenti giurisprudenziali di legittimità in materia, di far riferimento anche alla giurisprudenza formatasi nella vigenza della precedente legislazione. Viene in rilievo, così, un orientamento abbastanza risalente e consolidato di questa Corte nel senso che, per ritenere necessariamente connesse e derivanti più disposizioni contenute nello stesso atto, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra e non basta che la volontà delle parti le abbiano considerate come reciprocamente coordinate e concepite come conseguenza le une dalle altre. La connessione, cioè, deve essere assolutamente necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non già una connessione voluta dai contraenti; deve sussistere “una oggettiva necessità giuridica e contrattuale di connessione o compenetrazione, a nulla rilevando l'esistenza di una mera connessione soggettiva” (Cass. 13 febbraio 1951; Cass. 20 marzo 1972 n.844; Cass. 5 luglio 1973 n.1886). Da tale orientamento non vi è motivo di discostarsi nel caso in esame, risultando esso conforme alla lettera ed alla ratio della norma.

Sotto il primo profilo, invero, basti il richiamo all'avverbio “necessariamente” utilizzato dal legislatore proprio per escludere che la connessione tra più disposizioni rilevante ai fini e per gli effetti di cui al cit. art. 20 possa essere quella che trovi la sua fonte nella mera volontà delle parti, e non in una imprescindibile e oggettiva esigenza indotta dalla natura stessa delle disposizioni (Cass. 7 giugno 2004 n.10789).

Quanto al secondo profilo, si consideri che l'imposta di registro è denominata imposta d'atto per indicare che si tratta di un tributo che si commisura all'atto sottoposto a registrazione, e trova applicazione in occasione della stipula o della formazione di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva. Quando un documento

contenga più “atti”, ciascuno espressione di capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi, della qual cosa vi è conferma, oltre che nell'art. 20, comma 1 in esame, nelle disposizioni di cui agli artt. 21, 22 e 24 (ora D.P.R. n.131 del 1986, artt. 22, 23 e 25). Alla suddetta regola può fare eccezione solo il caso in cui più atti risultino così intrinsecamente connessi tra loro da risultare rivolti alla realizzazione di una vicenda giuridica unitaria ed inscindibile, perché nell'ipotesi così formulata la connessione tra gli atti risulta tale da non consentire di ritenere ciascuno di essi espressione di autonoma capacità contributiva (Cass. n.10789/04, *cit.*, in motivazione). Orbene, se con il termine “disposizione” la norma, nel caso di atto giuridico di natura privatistica intende inequivocabilmente riferirsi al concetto di “negozio giuridico” (così Cass. 19 novembre 1987 n.8508), è da escludersi che il riferimento possa intendersi fatto alle singole obbligazioni che nell'atto trovino la loro fonte unitaria. Ciò precisato emerge a questo punto con sufficiente chiarezza che non è incorsa in errore la C.T.C. nell'inquadrare la fattispecie nella previsione del D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, comma 2.

Correttamente la C.T.C., ha escluso che, sulla qualificazione del nesso di necessaria derivazione della cessione delle locazioni dalla cessione di azienda, potessero influire la L. n.19 del 1963 e l'art. 2558 c.c. sia perché entrambe (e non solo la L. del 1963, come affermato dalla C.T.C.) si limitano a svincolare il transito del contratto di locazione dei locali aziendali dal consenso del locatore ceduto, sia perché, quanto all'art. 2558 c.c., l'effetto naturale del negozio di trasferimento d'azienda, consistente nella successione *ex lege* nei contratti, non è “necessario”, potendo essere escluso dalla diversa pattuizione delle parti. Del resto, la *ratio* del descritto effetto naturale del negozio traslativo consiste proprio nel preservare l'efficienza produttiva del complesso ceduto; con la conseguenza che la C.T.C. ha congruamente collegato alla convenienza economica del nuovo titolare dell'azienda – interessato ad assicurarsi l'effettivo avviamento – la scelta circa la concreta effettuazione (o mantenimento) del subentro nei contratti aziendali. Altrettanto correttamente, quindi, la C.T.C., ha considerato il caso scrutinato in base al D.P.R. n.634 del 1972, art. 20 ed ha verificato se le molteplici disposizioni di cessione – contenute nell'atto oggetto di registrazione e riguardanti nel primo caso il trasferimento dell'azienda, e nel secondo caso la sola cessione dei contratti di locazione – potessero ritenersi tali da derivare necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, e la risposta non ha potuto che essere negativa, presentando esse funzione diversa, e risultando, inoltre, niente affatto necessariamente derivanti, per la loro intrinseca natura, l'una

dall'altra, ma piuttosto al più interdipendenti. Le due disposizioni, correttamente individuate, non possono ritenersi necessariamente derivanti l'una dall'altra, così da risultare inscindibilmente connesse, per virtù di norma di legge o per la loro intrinseca natura, bensì connesse in maniera soltanto occasionale. Esse, inoltre, risultano espressione ciascuna di autonoma capacità contributiva, onde la conformità della duplice tassazione alla *ratio* della norma impositiva.

Come questa Corte ha già avuto modo di confermare anche in epoca più recente, sia pure con riferimento alla differente ipotesi di pattuizioni diverse contenute in concordato fallimentare enunciato con il provvedimento di omologazione, ma pur sempre avuto riguardo al dettato del D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, la dipendenza e connessione intrinsecamente necessaria tra pattuizioni sussiste quando delle une non si possa concepire l'esistenza se si prescinde dalle altre, "con esclusione della volontà delle parti che le abbiano poste come reciprocamente condizionate o connesse e dipendenti, ovvero quando sia configurata dalla legge, e non dalla volontà delle parti, una necessaria concatenazione giuridica di elementi dispositivi in un unico rapporto giuridico tassabile in sede di registrazione" (così Cass. 11 agosto 1932, n.4520). Analogamente deve escludersi una connessione necessaria tra le molteplici disposizioni di cessione oggetto dell'atto registrato, dato che l'interdipendenza esistente tra esse ha origine, come si è visto, da una chiara valutazione di convenienza economica.

In applicazione dei medesimi principi va ricordata anche la distinzione operata da questa S.C. in tema di registrazione di atti che contengano più disposizioni, tra l'ipotesi dell'atto complesso e il ben diverso caso del collegamento negoziale: l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni che in esso confluiscono sono rette da un'unica causa, e quindi derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. Viceversa, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (Cass. 6 settembre 1996 n.8142, richiamata anche da parte ricorrente). Pertanto, va ribadito che il citato art. 20 contiene, al comma 1, una regola generale, secondo la quale quando in un solo documento è racchiusa una pluralità di disposizioni, l'imposta di registro si applica distintamente a ciascuna di esse; e al secondo comma un'eccezione per il caso in cui le diverse

disposizioni derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre. Tale eccezione, necessariamente di stretta interpretazione, ricorre solo allorquando è la volontà della legge o l'intrinseca natura delle diverse disposizioni a determinare tra esse un rapporto di connessione oggettiva, necessaria e inscindibile, e non anche quando quel rapporto trovi origine nella volontà delle parti. Un rapporto di connessione di quel genere non può cogliersi nella relazione pur esistente tra più "disposizioni" aventi diversa funzione, e collegate soltanto per volontà delle parti, come nel caso di atto di cessione di azienda e contestuale clausola espressa di cessione dei contratti di locazione degli immobili in cui si svolge l'attività d'impresa.

Ricorrono giusti motivi, in considerazione, tra l'altro, della natura della controversia, per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. - Rigetta il ricorso. Compensa le spese.