



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- **Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali; riflessi sulla validità degli atti**
- **La ragionevolezza ordinamentale e quella procedimentale nel sistema tributario**
- **Nuove opportunità economiche: Il sistema maltese**
- **Esdebitamento e crediti tributari**

#03.2014

Approfondimento online - Anno 0

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti. Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per accedere gratuitamente per sempre
al nostro approfondimento ed alle news!
Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI ACCEDERE PER SEMPRE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:
- all' approfondimento "iltributo" scaricabile in .pdf dal sito www.iltributo.it
- alla Newsletter della Associazione iltributo.it presente sul sito
RESTA INTESO CHE:
- L'Associazione non richiederà mai alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma



SOMMARIO

#03.2014

Contro le presunzioni <i>di Luca Mariotti</i>03
---	---------

Approfondimento

Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali; riflessi sulla validità degli atti <i>di Alfredo Montagna</i>05
--	---------

La ragionevolezza ordinamentale e quella procedimentale nel sistema tributario <i>di Gino Pappalardo</i>18
--	---------

Nuove opportunità economiche: Il sistema maltese <i>di Paolo Soro</i>23
---	---------

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Esdebitamento e crediti tributari (CASSAZIONE, Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 23129 del 30 ottobre 2014) commento di Giovambattista Palumbo31
--	---------

Giurisprudenza - Fonti

□ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 23129 del 30 ottobre 201435
--	---------

Il Punto

Contro le presunzioni

di Luca Mariotti



Credo fermamente nella conoscenza. E ciò che chiamo conoscenza non viene dall'astrazione, ma dalla ragione. E' una questione culturale prima che di ordine logico o giuridico. L'astrazione è nemica della misura e, trasferita nel sociale, di ogni normale relazione umana. Se il mio vicino di casa non mi ha mai mostrato la sua cantina non so se ci tiene il Subbuteo di quando era ragazzo o ci nasconde i cadaveri delle proprie vittime. Solo i fatti mi diranno se è un normale ex ragazzo o un pericoloso serial killer. Se presumessi l'una o l'altra cosa potrei avere seri problemi in caso di errore....

Supponiamo che mi chiami Mario Rossi e che sia il titolare di un bar pasticceria. Ho un registratore di cassa, batto gli scontrini senza che nessuno mi paghi il tempo che impiego. Alla sera, chiuso il locale, rifaccio i conti e stampo il riepilogativo. Porto i corrispettivi al commercialista, registro i documenti di acquisto, verso l'IVA, faccio il bilancio, dichiaro i miei redditi e pago le imposte. Tutto a posto? Neppure per idea.

In primo luogo quando vado a fare bancomat mi devo porre il problema di quanto prelevo dal mio conto personale. Se i prelevamenti non rientrano negli "importi poco rilevanti e chiaramente riferibili alle normali spese personali e/o familiari" (Circ. n. 25/E del 2014) si potrebbe trattare di prelevamenti fatti per acquisti a nero. Sì avete capito bene: prelevo in bianco per comprare a nero, senza utilizzare eventuali proventi del nero precedente. Del resto lo dice la legge, che per qualcuno ancora costruirebbe una presunzione legale. (cfr. Cass. 21305/2013). Se poi verso dei soldi in banca apriti ciel o!! Che siano corrispondenti agli incassi, altrimenti trattasi di evasione certa. Anche per i soldi che mi ha dato mia mamma, senza un preciso atto che lo attesti (le dichiarazioni di terzi provate a produrle in contraddittorio!!).

Devo anzi avvertire mia moglie che faccia attenzione ai movimenti dei suoi soldi personali sul proprio conto. Anche da lì si potrebbe presumere un'evasione fiscale a mio carico. Meglio anche se avverto mia suocera, visto che per la Cassazione (n. 19493 del 2010) anche questo vincolo crea dubbi di complicità.

E pensare che il bar non va neppure tanto bene. Già l'anno scorso non eravamo congrui con gli studi di settore (che com'è noto presumono, con una indagine inferenziale gaussiana di cui non si conosce l'elaborazione, ma solo l'output, i ricavi partendo dai dati strutturali dell'attività). Il commercialista ci ha detto di adeguarci aumentando i ricavi. Ma ci abbiamo pagato sopra anche l'iva e la maggiorazione, visto che l'adeguamento è stato fatto in dichiarazione, disponendo del software solo i primi di giugno.

Chissà cosa succederà se anche quest'anno l'utile fosse basso. Magari potremmo rischiare un accertamento fiscale basato sull'anti-economicità.... Cioè visto che si presume che l'attività sia normalmente redditiva è impensabile che io possa lavorare a lungo senza un ritorno adeguato. E poi diventeremo magari una società di comodo col risultato di vedersi imputato un reddito minimo presunto e non poter più recuperare i crediti fiscali.

Potrei attingere dai risparmi. In fin dei conti lavoro da parecchi anni e le cose in passato sono andate meglio. Dovrei cambiare la macchina che non ne può più. Ma devo stare attento: l'accertamento sintetico, basato sulle disponibilità e sulle spese è sempre in agguato.

Ogni tanto poi mi tornano in mente quei sacchi di farina che si sono deteriorati in magazzino e che ho gettato via. Devo regolarizzare la cosa prima o poi. Come ha correttamente affermato il bravissimo giudice

della quinta sezione, Terrusi a un recente convegno, infatti, quella delle differenze inventariali è l'unica vera presunzione legale del nostro ordinamento (art. 2 DPR 441/97). Quindi se qualcuno riscontrasse l'assenza di quella materia prima potrebbe presumere che sia servita per realizzare dei prodotti e applicare al costo dei margini di ricarico, con relative ricadute su imposte dirette e IVA. D'altronde non è difficile sanare la questione: basta che mi prenda due o tre ore libere per andare a un ufficio comunale a rendere una dichiarazione sostitutiva di atto notorio relativa all'eliminazione della farina.

Beh, dovrei averle pensate tutte. Sempre che un ufficio dell'Agenzia delle Entrate non mi accerti, facendomi fare tre gradi di giudizio, sul presupposto che una tazzina di caffè sia obbligatoriamente realizzata con sei grammi di miscela (Cassazione, Sentenza 26 novembre 2014 n. 25093). Francamente non so quanti grammi impiego e non saprei proprio come difendermi.

Sulla scorta di queste riflessioni venerdì 28 novembre mi è capitato di sentire per radio il sottosegretario alle finanze Enrico Zanetti affermare che occorre ridurre il peso delle presunzioni negli accertamenti tributari. Enrico (lo chiamo per nome per stima, perché facciamo lo stesso mestiere e perché siamo in contatto da tempo sui *social*) è un valente collega ed un politico intelligente. Mi permetto di suggerirgli che forse sarebbe il caso di sbrigarsi per cercare almeno di delimitare il campo minato in cui tante persone perbene sono costrette a lavorare. Anche perché l'attuale impostazione normativa e giurisprudenziale della fase di accertamento ha di fatto smantellato quella rigorosa proveniente dalla riforma degli anni '70 che, essendo a stretta base analitica, normativa e contabile, aveva il pregio non di poco conto di attuare il principio per cui *"nessuna prestazione ... patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*.

Chiaro che debba essere possibile la prova per presunzioni anche semplici purché qualificate. Non si pretende di cambiare l'impostazione civilistica delle prove. Ma non può condividersi l'attuale eccesso di astrazione che, con qualunque pretesto e con le più varie modalità deduttive, può trasformare una contabilità ben tenuta in carta straccia. La prova è pur sempre un onere a carico di chi deve far riconoscere un diritto e non può essere trasformata in un ventaglio di fantasiose deduzioni.

Ma a mio modesto avviso occorre rimuovere una volta per tutte la più grave delle presunzioni, quella in definitiva da cui derivano tutte le altre. Ovvero quella per cui chi la mattina si alza per andare ad aprire il proprio bar, il proprio ufficio, l'azienda, il laboratorio, chi sale in macchina per farsi dieci ore filate a cercare di vendere prodotti, sia un evasore fiscale a priori. Sia cioè un soggetto che sempre e comunque sottrae qualcosa alla collettività.

E' una questione culturale, certo. Ma potrebbe forse preludere a considerazioni normative e di prassi. Ci sono paesi che tassano le aziende in modo forfettario, sistemando con facilità i rapporti con il fisco. E poi lasciano lavorare e guadagnare di più i più bravi. Non è vietato impostare in modo più sereno i rapporti tra lavoratori autonomi e amministrazione, malgrado i vincoli di gettito che le problematiche del Paese oggi impongono.

Su questo ultimo versante (quello del bilancio pubblico) vorrei poi aggiungere che lo stesso Enrico Zanetti ha sostenuto per anni l'esigenza di un'Agenzia delle Uscite che si occupi di come i soldi che versiamo in forma di tributi vengono spesi. Sarebbe forse il caso di rispolverare questa idea che è rimasta da un po' lettera morta e di attuarla una volta per tutte. Altrimenti si potrebbe presumere che non si vogliano controllare le uscite al fine di agevolare gli usuali sprechi e dissipatezze e conservare gli odiosi privilegi di alcuni che ben conosciamo. Ma, come il titolo di questo editoriale recita, siamo contro le presunzioni....



Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali; riflessi sulla validità degli atti

di Alfredo Montagna

Magistrato componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

1. Principi generali che informano lo statuto del contribuente

Ai sensi dell'art. 1 dello Statuto del contribuente:

1. "Le disposizioni della presente legge (legge 27 luglio 2000 n. 212), in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica".

Il legislatore ha, dunque, chiaramente manifestato l'intenzione da un lato di fornire delle chiavi di lettura del sistema, ed all'altro di impedire forzature applicative da parte del legislatore.

Infatti la giurisprudenza ha sin dall'inizio precisato che le norme della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma *non* hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire

la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse. (In applicazione del suddetto principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito che aveva disapplicato l'art. 62, comma 1, lett. a) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ritenendolo contrastante con l'art. 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000).

Le disposizioni dello Statuto costituiscono così "principi generali dell'ordinamento tributario" e assumono un chiaro valore interpretativo aiutando l'interprete a ricavare dalle norme tributarie il senso che le rende compatibili con i principi costituzionali.

Ecco perché lo Statuto viene definito quale strumento di garanzia del contribuente, tendente "... *ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta*" [sentenza del 21 aprile 2001, n. 5931].

L'interpretazione della norma deve avvenire, d'ora in poi, anche alla luce dello Statuto, poiché le disposizioni in esso contenute costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, tendenti ad attuare principi costituzionali. Lo Statuto si trasforma pertanto in uno strumento interpretativo indispensabile non solo per il legislatore ma per tutti coloro che si trovano ad applicare le norme tributarie.

Lo Statuto è, per così dire, la chiave di lettura che tutti devono conoscere se vogliono interpretare ed applicare le norme tributarie nel senso di renderle compatibili con i principi sanciti dalla Carta Costituzionale proprio come precisato dalla stessa Cassazione; uno "statuto del contribuente" cui viene riconosciuta una natura forte nella gerarchia materiale

delle fonti del diritto tributario. (Cass. civ. sez. v, sent. 07-08- 2009 n. 18131).

Sotto il diverso profilo di cui sopra, con la sentenza n. 24192 del 13/11/2006 la sezione tributaria ha osservato che l'art. 1² L. 212\00 limita, in materia tributaria, l'emanazione di norme d'interpretazione autentica a casi eccezionali, atteso che si richiede che la natura interpretativa risulti da un'espressa qualificazione legislativa, ma aggiungendo che va esclusa la riferibilità anche a norme interpretative anteriori. Infatti giudicando in tema di assoggettamento a tassazione dei proventi di attività illecite., ha argomentato *"L'art. 1, comma secondo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che in materia tributaria limita a casi eccezionali l'emanazione di norme d'interpretazione autentica, richiedendo inoltre che la natura interpretativa della disposizione risulti da un'espressa qualificazione legislativa, è norma rivolta al legislatore e valevole per il futuro, onde, non avendo carattere retroattivo, non può incidere sulle norme di interpretazione autentica emanate dal legislatore in precedenza"*¹.

In merito in dottrina² si è osservato come con la sentenza n. 7080 del 6 novembre 2003, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha enunciato importanti principi in ordine alla portata ed al valore delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, soprattutto, per quanto concerne l'efficacia della clausola "rafforzativa" e di autoqualificazione delle norme stesse, quali "principi generali dell'ordinamento tributario". La sentenza, la quale si iscrive nel filone che parte dalla pronuncia del 22 dicembre 2000, n. 16097, non contrasta con le affermazioni della Corte Costituzionale, in tema, secondo cui la qualificazione di una legge o di alcune delle sue disposizioni come principi fondamentali della legislazione statale o come norme fondamentali di riforma economico-sociale non può discendere da apodittiche affermazioni del legislatore stesso, ma deve avere una puntuale

¹ In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la natura interpretativa dell'art. 14, comma quarto, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che assoggetta ad imposta sui redditi i proventi derivanti da attività illecite, affermando comunque che tale disposizione, ancorché non vincolante rispetto alla precedente disciplina, dettata dagli artt. 1 e 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e dall'art. 1 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, costituisce criterio ermeneutico influente al fine di considerare imponibili detti proventi anche nel vigore della normativa anteriore al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

² Eduardo Grassi, *Interpretazione ed attuazione dei principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente*, in "il fisco" n. 35 del 2004.

rispondenza nella natura effettiva delle disposizioni interessate, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme dell'ordinamento o dei rapporti disciplinati. La sentenza del giudice di legittimità, tenendo conto, proprio, anche se implicitamente, delle affermazioni del giudice delle leggi e di quelle contenute nella precedente sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002, ha chiarito che le norme dello Statuto hanno un preciso valore normativo ed interpretativo, sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate, sia perché costituiscono "principi generali dell'ordinamento tributario". La sentenza ha soggiunto che il legislatore " ha manifestato l'intenzione di voler attribuire ai principi espressi dallo Statuto o da esso desumibili una rilevanza del tutto particolare, nell'ambito della legislazione tributaria, ed una sostanziale superiorità, rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia". Ha ulteriormente chiarito che "nella categoria di principi giuridici è insita, inoltre - come si evince dal comma 2 dell'art. 12 delle preleggi - la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo, vincolante nell'interpretazione del diritto".

Di qui, la conseguenza che quale che sia il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. 27 luglio 2000, n. 212 deve essere risolto nel senso più conforme ai principi dello Statuto, cui la legislazione tributaria, ancorché antecedente, deve essere adeguata, anche al di là delle modificazioni, relativamente modeste, introdotte nella normativa previgente con il D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, in applicazione della delega contenuta nell'art. 16 della stessa L. n. 212 del 2000.

In conclusione sul punto va concordato con quanto affermato dalla quinta sezione della Corte³, per la quale la maggior parte delle disposizioni della legge 27 luglio 2000, n. 212 costituisce attuazione di «principi generali dell'ordinamento tributario» come risulta chiaramente dall'autoqualificazione stessa delle disposizioni della legge e dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti. In particolare, alle specifiche «clausole rafforzative» di autoqualificazione delle

³ 10-12-2002, n. 17576, in Boll. Trib., 2003, 777

disposizioni stesse dello Statuto del contribuente come attuative delle norme costituzionali e come «principi generali dell'ordinamento tributario» deve essere attribuito il preciso valore normativo di formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati:

- in *primo* luogo, quello di «principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari» (artt. 3 e 5 - 19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l'efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la «trasparenza» dell'attività stessa, sia ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario);
- in *secondo* luogo, quello di «principi fondamentali della legislazione tributaria», tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1, comma 2 e 4) e del relativo oggetto (art. 2, comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2, commi 1, 3 e 4);
- in *terzo* luogo, quello di «principi fondamentali della materia tributaria», in relazione all'esercizio della relativa «potestà legislativa concorrente» da parte delle Regioni (cfr. combinato disposto degli artt. 1, comma 3, dello Statuto del contribuente 117, commi 2, lett. e, quarto periodo e 3, e 119, commi 1 e 2 Cost., nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli artt. 3 e 5 della legge costituzionale 18 gennaio 2001, n. 3);
- ed infine in *quarto* luogo, quello di «norme fondamentali di grande riforma economico sociale», in relazione all'esercizio della potestà legislativa «esclusiva» da parte delle Regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (cfr. artt. 1, comma 3, secondo periodo, dello Statuto del contribuente e 116, comma 1, Cost., nel testo sostituito dall'art. 2 della legge costituzionale n. 3 del 2001, nonché art. 10 di quest'ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte Costituzionale, siffatta caratteristica.

Di conseguenza, deve ritenersi che le disposizioni statutarie (al di là di ogni eventuale ostacolo «formale» o sistematico) *magis valeant* nella legislazione tributaria, oltre alla circostanza secondo cui è insita nella categoria dei «principi giuridici» la funzione di orientamento *ermeneutica* ed applicativo vincolante nell'interpretazione della legge tributaria,

pur dovendosi distinguere nell'ambito delle disposizioni dello Statuto del contribuente tra quelle di principi già «immanenti» nel diritto o nell'ordinamento tributario (come quelle in tema di conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti) e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente (esempi ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente, dettate dall'art. 11, e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dettate dall'art. 12).

Ciò fa sì che in caso di *dubbio interpretativo* o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dallo Statuto dei diritti del contribuente, deve essere risolto nel senso più conforme ai principi dello Statuto. Infatti, con richiamo allo statuto, la Cassazione⁴ ha osservato come il valore ermeneutico enunciato "*si risolva, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate*", che, come si è ripetutamente rilevato, lo Statuto medesimo dichiara, "*esplicitamente, di attuare*" nell'ordinamento tributario, nonché in quello, "*costituente diretta conseguenza del primo, secondo cui (alcuni dei) principi posti dalla L. n. 212 del 2000 debbono ritenersi immanenti nell'ordinamento stesso e, quindi, vincolanti l'interprete, in forza del fondamentale canone dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione*".

2. Chiarezza e trasparenza nella normazione tributaria, nella motivazione degli atti amministrativi, nei rapporti contribuente-fisco

Le disposizioni dello Statuto comportano chiarezza e trasparenza nei rapporti, anche in relazione alla legge 241 del 1990.

⁴ Sez. 5, Sentenza n. 24192 del 13/11/2006; in precedenza n. 17576 del 2002

Come osservato in dottrina ⁵ gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama (o già conosciuti). Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

Questi obblighi di chiarezza e trasparenza si estrinsecano in molteplici modi come affermato dalla giurisprudenza di legittimità:

- nel processo tributario, l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario, in quanto le disposizioni degli artt. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale (in applicazione del principio, la Corte Cass. ha perciò affermato che, qualora il contribuente, che agisca per il rimborso di tasse o diritti non dovuti, eccepisca che documenti - bollette o lettere - comprovanti il pagamento - o la richiesta di rimborso - siano in possesso

dell'amministrazione, questa è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto, perché, in difetto, il giudice potrà desumere elementi di prova da tale comportamento).

- la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta "*per relationem*" ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, del quale, tuttavia, debbono comunque essere specificamente indicati gli estremi, anche relativi alla pubblicazione dello stesso su bollettini o albi ufficiali che eventualmente ne sia stata fatta a sensi di legge, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità e l'atto richiamato, quando di esso il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedent e notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato alla cartella - secondo una interpretazione non puramente formalistica dell'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, sempre che in essa siano indicati nella cartella i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione. (Fattispecie in tema di riscossione di contributi consortili ai sensi dell'art. 21 del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215).

3. I principi dello Statuto

3.1 - Art 9 Tutela dell'integrità patrimoniale

Notevole importanza è attribuita dallo Statuto ai rapporti dare-avere, tra Fisco e contribuente, che anche secondo la Cassazione devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, riconoscendo implicitamente la *par condicio* del dare e dell'avere⁶; con la conseguenza che il diritto a garantire l'integrità patrimoniale, con lo Statuto del contribuente, si connota di un ulteriore riconoscimento, di assoluto carattere innovativo.

⁶ Giuseppe Bernoni, *Sentenze della Cassazione e Statuto del contribuente*, in "il fisco" n. 28 del 2001.

⁵ Giuseppe Bernoni (in "il fisco" n. 28 del 2001, pag. 9508).

In proposito la Corte ha avuto modo di affermare che:

- l'art. 8, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente abbia dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, non lascia dubbi, considerato l'uso del tempo passato ("ha dovuto richiedere"), sul fatto che il legislatore abbia voluto riconoscere il diritto al rimborso anche per periodi di imposta precedenti, in riferimento a procedure non ancora completate al momento dell'entrata in vigore della norma statutaria
- in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002
- in tema di determinazione del reddito d'impresa, facendo applicazione del principio di compensazione, presente nell'ordinamento tributario anche prima dell'espresso riconoscimento contenuto nell'art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ove si ritenga che la tassazione separata di acconti ricevuti per opere con tempo di esecuzione ultrannuale abbia comportato, in applicazione del criterio di progressività, una imposizione complessiva minore di quella dell'intero corrispettivo contrattuale, occorre comunque sottrarre a tale importo la somma di quelli già corrisposti in sede di fatturazione degli stati di avanzamento. Il principio di compensazione è operativo *de iure*, non potendosi considerare l'esercizio del potere regolamentare del Ministro in materia, previsto al comma 6 del detto art. 8, condizione necessaria per l'operatività della compensazione stessa, atteso che con tale previsione viene attribuita all'amministrazione finanziaria la sola possibilità di regolarne l'applicazione, sicché, in difetto

di una specifica disciplina normativa, trovano applicazione i principi dettati dal codice civile (art. 1241 e seguenti).

3.2 - La motivazione dell'atto

Per consolidato orientamento giurisprudenziale, formatosi alla stregua della normativa previgente all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, l'obbligo motivazionale dell'accertamento poteva ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente fosse stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, in condizioni di esercitare il diritto di difesa, con cognizione dei fatti.

Un principio che può ritenersi ancor valido ed applicabile, anche sulla base della disposizione introdotta dall'art. 7 comma 1 della Legge n. 212/2000, che ispirata, come appare, all'esigenza di rafforzare le garanzie di esercizio del diritto di difesa, si ritiene abbia affermato l'esigenza di elevare alla dignità di requisito essenziale per la validità dell'accertamento, la circostanza che all'avviso vengano allegati gli atti richiamati nella relativa motivazione; in buona sostanza, il Legislatore, così superando le incertezze derivate dalla previgente normativa, in vigenza della quale si erano registrati orientamenti non sempre univoci, ispirati da maggiore (Cass. 5, 3.12.2001 n. 15234) o minore (Cass. 5, 2.8.2000 n. 10148) garantismo, ha ritenuto che allorché l'amministrazione nella compilazione degli avvisi di accertamento ritenga nella motivazione di fare riferimento ad altri atti, questi debbano essere allegati e quindi, del pari, notificati.

L'innovazione normativa esprime l'esigenza, in attuazione di precetti costituzionali, di superare una concezione meramente formale e tecnica del principio del contraddittorio e dell'inviolabilità del diritto di difesa, enunciando un principio di effettività del contraddittorio, che costituisca elemento caratterizzante non solo della funzione giurisdizionale ma della maggior parte delle attività dei pubblici poteri. Così la giurisprudenza ha ritenuto che l'onere dell'ufficio d'indicare, nell'avviso inerente ad accertamento condotto con metodo induttivo o con metodo sintetico, a pena di nullità dell'avviso stesso, non soltanto gli estremi ed il titolo della pretesa impositiva, ma anche le situazioni giustificative del

ricorso a detti metodi (art. 42 secondo comma del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600), può essere assolto *per relationem*, cioè mediante il riferimento agli elementi di fatto offerti da altri documenti, alla condizione che gli stessi siano conosciuti o conoscibili dal destinatario, e come tali possano assumere la consistenza, per effetto del richiamo, di parti integranti dell'atto. Questo presupposto della validità dell'avviso motivato *per relationem*, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte (v., *ex pluribus*, sent. 4 dicembre 1996 n. 10812), è *in re ipsa*, quando il riferimento attenga a verbali d'ispezione e verifica compiuti alla presenza del contribuente, od a lui notificati o comunicati nei modi prescritti, e dunque oggetto di conoscenza effettiva o legalmente presumibile. In caso di relatio riguardante verbali di indagini a carico di un soggetto diverso, deve dimostrarsi l'effettiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente, sia pure tramite indizi desumibili dai rapporti con detto altro soggetto, o muniti dei connotati richiesti per la prova mediante presunzioni (artt. 2727 e 2729 cod. civ.).

3.3 - Il principio dell'affidamento

Giusta la lettera f) del comma 1 dell'art. 2 della legge di delega, lo Statuto prevede la "... tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco", che è uno, se non il principale, dei cardini della disciplina statutaria (art. 10). Infatti l'art. 10. (*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*), stabilisce:

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

2 . Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3 . Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione

della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

Per trasportare il piano dei principi su quello della pratica si dimostra utile fare riferimento ad una fattispecie che si è posta all'attenzione dei magistrati tributari: si trattava degli effetti da attribuire al legittimo affidamento che il contribuente aveva avuto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, *latu sensu* intesa, nel momento in cui è andato ad effettuare il versamento per la cd rottamazione del ruolo che lo riguardava. E' noto, infatti, che il versamento, imputato in modo peraltro contabilmente corretto dall'Agenzia delle Entrate quale acconto sul dovuto, risultava effettuato sulla base di una comunicazione che il concessionario per la riscossione aveva inviato "anticipatamente" a coloro che di lì a poco si sarebbero potuti giovare della estensione delle previsioni agevolatrici in materia di cd. "rottamazione dei ruoli" (come è infatti storicamente avvenuto). Sulla base di ciò, ed in epoca precedente alla entrata in vigore della proroga delle nuove disposizioni risulta pertanto effettuato il versamento (sulla cui congruità con quanto previsto in materia non vi sono quasi sempre contestazioni).

Si trattava pertanto di verificare, a fronte di una richiesta che l'Amministrazione avanzava nei confronti del contribuente a distanza di molti anni sia da quello oggetto di imposizione, sia dalla stessa "ritenuta" definizione, se l'affidamento realizzatosi sul punto all'epoca dei fatti, impedisse alla amministrazione di avanzare con fondamento la propria pretesa.

Va in proposito ricordato che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica trova la sua base costituzionale nel principio d'eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge fissato dall'art. 3 Cost., e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto, che si pone quale limite dell'attività legislativa e amministrativa.

Si tratta di un principio immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico, ed ovviamente anche nell'ambito della materia tributaria, dove peraltro è stato reso esplicito dal richiamato art. 10, comma primo, della legge n. 212 del 2000.

Quest'ultima previsione, a differenza di altre che hanno presentato un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, costituisce una delle disposizioni statutarie che, per essere espressive, ai sensi dell'art. 1 della stessa legge n. 212, dei principi generali, anche di rango costituzionale, già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione.

Le condizioni di operatività di tale principio sono costituite da un lato da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; dall'altro dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo.

Al fine di accertare quanto sopra possono soccorrere eventuali circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono.

Non vi è dubbio che quasi sempre il versamento sia stato effettuato in presenza di entrambe le condizioni sopra richiamate, con la conseguente applicabilità del principio contenuto nell'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212, ai sensi del quale "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

Pur tuttavia la non debenza di sanzioni ed interessi (rispetto al quantum portato dalla cartella che si intendeva "rottamare"), è l'unico effetto favorevole al contribuente che si poteva fare discendere dalle considerazioni sopra esposte.

3.4 - Il principio del contraddittorio

Va premesso che la legge generale sul procedimento amministrativo (L. 241/90) prevedeva quale principio cardine la partecipazione, indicando specificamente le modalità attuative (il responsabile del procedimento, l'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento, il diritto di accesso, la definizione dei diritti degli interessati), escludendone espressamente l'applicabilità alla materia tributaria (come previsto all'art. 13 della legge 241)

Nell'ambito tributario l'attenzione si andava invece soffermando su rare ipotesi di partecipazione del contribuente al procedimento, ma caratterizzate, fino agli anni 90, da finalità chiaramente "collaborative", e strutturate sulla "facoltà dell'ufficio di invitare il contribuente" e sull'"obbligo del contribuente" di fornire le indicazioni richieste.

Siamo lontani da un moderno modello di partecipazione difensiva, ove non si parli di facoltà, bensì di "obbligo dell'ufficio" di invitare il contribuente e della "facoltà del contribuente" di fornire, a sua discrezione, gli elementi difensivi (così come di dare conto nella motivazione dell'atto anche del perché le argomentazioni difensive non hanno trovato accoglimento).

È solo con la fiscalità di massa, introdotta con la riforma degli anni '70, che si creano le premesse per un nuovo ruolo del contribuente nell'attuazione del prelievo fiscale.

In questa ottica nasce la "richiesta di chiarimenti" prevista dall'art. 2 della L. 17/1985 per procedere all'accertamento in base a coefficienti, che costituisce il primo caso di partecipazione del privato non in funzione di collaborazione bensì in funzione di contraddittorio, cioè in difesa dei propri diritti e interessi (richiesta obbligatoria e prevista a pena di nullità).

Il passaggio vero e proprio dalla partecipazione collaborativa a quella difensiva si ha nel corso degli anni 90 (come nel caso della richiesta di chiarimenti nel caso di accertamenti basati sui coefficienti presuntivi, introdotta con l'art.62 quater del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 al regime forfetario disciplinato dalla citata legge Visentini ter (antecedente storico della attuale disciplina degli studi di settore).

Pur tuttavia, nonostante l'ampliarsi delle fattispecie ove è previsto un ruolo per il contribuente, la

partecipazione del contribuente⁷, sia in chiave collaborativa che in ottica difensiva, non ha assunto un carattere generale, continuando ad essere ammessa solo nelle ipotesi specificamente disciplinate.

Peraltro, come ricordato in precedenza, la formulazione letterale dell'art. 13 della L. 241 ancora esclude espressamente l'applicazione delle norme del Capo sulla partecipazione procedimentale ai procedimenti tributari; così come la volontà del legislatore di non introdurre una norma di carattere generale sulla partecipazione procedimentale è evidenziata dalla assenza di tale principio anche nel contesto dello Statuto dei diritti del contribuente.

Anche la Corte Costituzionale⁸ chiamata a pronunciarsi in ordine all'eventuale "rilevanza costituzionale" del principio del contraddittorio ha affermato che il diritto alla partecipazione, inquadrato nel più generale principio del giusto procedimento, pur costituendo un criterio orientativo per il legislatore e l'interprete, non assurge, allo stato attuale, a rango di principio costituzionale. Rimanendo così collegato ad esigenze di trasparenza e buon andamento, oltre che di ragionevolezza e proporzionalità, che richiedano l'apporto di coloro i quali sono interessati dall'adozione del provvedimento stesso.

4. Le conseguenze alla violazione del contraddittorio e dei principi dello Statuto

Dall'esame analitico delle diverse fattispecie fondate sulla partecipazione del contribuente si ricava l'assenza di un modello unico, potendosi ricondurre le varie ipotesi a tre distinti modelli:

- ✓ il *primo*, di contraddittorio pieno, individua la nullità come conseguenza dell'atto emesso in assenza del contraddittorio, imponendo l'obbligo della motivazione rafforzata in capo all'ufficio accertatore (la nullità è espressamente prevista: nell'art. 6, 5° comma dello Statuto del contribuente; nell'art. 37 bis, 4° e 5° comma, D.P.R. 600/1973 e nell'art. 16 D. Lgs. n. 472/1997);

- ✓ il *secondo*, un livello intermedio, nel quale è previsto l'obbligo per l'ufficio di invitare il contribuente, senza prevedere alcuna sanzione espressa in caso di omissione dell'invito (e così lasciando al cd diritto vivente il compito di valutare se sia possibile applicare per analogia la sanzione della nullità)
- ✓ il *terzo*, un livello debole, nel quale si è limitato a prevedere una mera facoltà di intervento del privato, non assistita però né da alcuna garanzia né da alcuna sanzione.

Da ciò si ricava che nonostante il progressivo affermarsi del principio della necessaria partecipazione del contribuente, e non più in chiave collaborativa, bensì in chiave contraddittoria e difensiva, il legislatore nazionale non ha ancora optato per la più naturale delle conseguenze, ovvero a ricollegare alla violazione del contraddittorio l'invalidità del provvedimento successivo; e ciò nonostante le soluzioni non possano più non tenere conto del livello extranazionale⁹.

La riflessione sulle conseguenze della violazione del contraddittorio in termini di validità o invalidità dell'atto deve oggi avvenire alla luce della valorizzazione della cultura del risultato e della introduzione dello "scopo" come elemento di valutazione; spostando così l'approccio allo studio dei vizi da un piano più rigorosamente formale, conseguenza di una concezione legalista del diritto, che assume a parametro la conformità dell'atto al dato di legge, ad un modello che guarda maggiormente alla sostanza, ovvero alla idoneità dell'atto a raggiungere il fine per il quale è stato emesso.

Un altro aspetto da considerare sono le modifiche apportate alla legge 241/90, in particolare con la introduzione del capo IV bis dedicato alla efficacia ed invalidità degli atti amministrativi. Si ricava così da un lato la codificazione delle nullità (l'atto è nullo nei casi previsti dalla legge), e dall'altro una regola di giudizio di segno contrario rispetto alla codificazione delle nullità, per la quale il giudice può non annullare l'atto

⁷ RAGUCCI, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2001, 251

⁸ Sentenze 383/95; 57/95; 103/95; 210/95 nonché Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato 15 settembre 1999 n. 14.

⁹ CASSESE, *Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali*, in *Diritto amministrativo comunitario* a cura di Rondelli, Bottari, Donati, Rimini, 1994; BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, Milano, 2001.

viziato previa valutazione che nel caso concreto il contenuto del provvedimento non sarebbe stato diverso pur in assenza del vizio (cd. vizio cd. ininfluente).

Peraltro l'orientamento prevalente della dottrina è nel senso di negare la applicabilità di queste regole alla materia tributaria.

Passiamo ora ad esaminare l'ipotesi di contraddittorio prevista dall'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente, riferita a tutte le ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi derivanti da liquidazione delle dichiarazioni, che prevede testualmente la sanzione di nullità. Va precisato, per incidens, che nonostante la legge richiami la liquidazione (le iscrizioni ex art. 36 bis) e non anche il controllo formale delle dichiarazioni (ex art. 36 ter), la dottrina¹⁰ e a stessa amministrazione finanziaria¹¹ ritengono applicabile l'art. 6, comma 5, ad entrambe le ipotesi.

Il punto di contrasto è quello degli effetti della sua violazione, tra affermazione di una vera e propria *nullità assoluta*¹⁰, che comporterebbe la imprescrittibilità, insanabilità e rilevabilità d'ufficio, e quella di una nullità/annullabilità relativa¹¹.

In materia si confrontano la teoria procedimentale¹² e quella che sostiene la prevalenza dello Statuto dei diritti del contribuente quale *lex specialis* rispetto alla legge generale sul procedimento amministrativo, con conseguente ulteriore prevalenza delle regole di garanzia per il contribuente rispetto alle regole di tutela e conservazione dell'attività amministrativa portate dall'art. 21 octies¹³.

¹⁰ SERRANO', *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in Riv. dir. trib., 2001, 323; FALSITTA, *Lo statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in Corr. giur. 2001; CARPENTIERI, *Termini per l'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis e per la notifica della cartella esattoriale: avviso bonario e tutela del contribuente*, in Rass. trib., 2000, 1503.

¹¹ CARBONE, in Rass. trib. 2001, 1275.

¹² FANTOZZI, *Accertamento tributario*, Enc. dir., Roma, 1988; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 246 ss; FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in Studi Uckmar, Tono I, 435; SANTAMARIA, *L'accertamento tributario tra nozione statica e nozione dinamica*, Riv. Dir. trib., 1993, 135.

¹³ BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*; COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, Dir. prat. Trib., 2006, 731<; LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, Giur. Imp., 2004, 763.

È evidente che l'adesione alla prima tesi due tesi comporta la immediata applicabilità delle previsioni degli artt. 21 septies (nullità) e 21 octies (annullabilità)¹⁴ anche agli atti tributari, con la condizione aggiuntiva che questi potrebbero essere non annullati dal giudice ove sostanzialmente corretti; mentre la seconda tesi comporta la esclusione della possibilità di applicare istituti non previsti dalle norme di settore (come interpretati alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente), con conseguente annullabilità dell'atto (e sul punto va ricordato che la dottrina tributaria si è pronunciata a sfavore dell'applicabilità dell'art. 21 octies, comma 2, ai provvedimenti tributari).

In sintesi si può pertanto ritenere che per la violazione delle disposizioni sulla partecipazione *che non siano assistite da una espressa sanzione di nullità* (art. 38/600; art. 32/600) occorrerà valutare se la partecipazione del contribuente possa essere ritenuta essenziale in funzione dell'interesse generale che la norma presidia¹⁵. Dando risposta positiva a tale domanda la mancata partecipazione renderà invalido e annullabile l'atto.

Diversamente, le violazioni di norme per le quali è espressamente prevista la *sanzione della nullità* (art. 6, comma 5 Statuto; art. 37 bis/DPR 600) determinano nullità / annullabilità dell'atto emesso in violazione, atteso che il legislatore ha ritenuto essenziale la partecipazione difensiva del contribuente, qualificandola funzionale al risultato.

Infine, per quanto riguarda il procedimento di irrogazione delle *sanzioni*, essendo previsto un contraddittorio rafforzato, può parlarsi di nullità assoluta imprescrittibile e rilevabile d'ufficio.

Da ultimo va ricordato come la violazione di altri comandi e/o dettami della legge 212\200 si presenta in alcuni casi come idonea a produrre effetti ablativi

¹⁴ l'art. 21 octies, 2 comma della l. n. 15 del 2005 modificativa della l. n. 241 del 1990 prevede che "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".

¹⁵ Cass. Sez. Un. 18 dicembre 2009 nn. 26635, 26636, 26638 in materia di contraddittorio ai fini degli studi di settore.

dell'atto amministrativo od anche nullità procedimentale.

Esemplificativamente vanno ricordate la decisione¹⁶ con la quale si è affermato che “ *una scorretta applicazione del "pro rata" Iva (nel caso deciso, l'omessa autofattura con esposizione di Iva che sarebbe stata recuperata in ogni caso in sede di versamento dell'imposta) che si risolve in una violazione formale, senza danno da evasione per il Fisco, è irrilevante ai sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente*”, come quella¹⁷ per la quale “ *le irregolarità meramente formali, che non comportano evasione di imposta, quale l'omessa indicazione del codice fiscale, non sono più sanzionabili ex art. 10, comma 3 l. 27 luglio 2000 n. 212 e, in forza del principio del "favor rei" (art. 8, comma 2, d.lg. 472/97), non sono punibili anche le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore dello statuto del contribuente*”.

5. Gli interventi della corte di giustizia europea...

A fronte della giurisprudenza italiana, una nuova prospettiva per la discussione del problema è offerta dalle produzioni giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea.

Va premesso che il Trattato CE ha di fatto realizzato “*un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani*” (causa 26/62, *Van Gend en Loos*, raccolta CGCE, 1963, 1, decisione del 1973).

Una affermazione che trova un aggancio costituzionale nell'art. 11 per il quale “ *L'Italiaconsente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le nazioni...*”, nel richiamo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario contenuto nell'art. 117, e nelle pronunce per le quali l'ordinamento comunitario e l'ordinamento statale

sono distinti ma al tempo stesso coordinati¹⁸ così che le norme comunitarie ricevono diretta applicazione nell'ordinamento interno, pur rimanendo estranee al sistema delle fonti, comportando non la caducazione, bensì solo la non applicazione, da parte del giudice nazionale, della norma interna incompatibile.

Infatti, con la sentenza n. 170/1984, la Corte Costituzionale aveva avuto modo di affermare come nelle materie riservate alla normazione delle Comunità Europee il giudice ordinario dovesse applicare direttamente la norma comunitaria, la quale prevale sulla legge nazionale incompatibile, anteriore o successiva; ciò in quanto l'ordinamento dello Stato e quello della Comunità europea sono due sistemi reciprocamente autonomi e, al tempo stesso, coordinati secondo le previsioni del Trattato di Roma, la cui osservanza forma oggetto, in forza dell'art. 11 Cost., di una specifica, piena e continua garanzia (Corte Costituzionale 19 aprile 1985 n. 113).

In particolare, nella decisione 113 del 1985 il Giudice delle leggi, dopo avere ribadito che, allorché una fattispecie cada sotto il disposto della disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. immediatamente applicabile nel territorio dello Stato, la regola comunitaria deve ricevere da parte del giudice statale necessaria ed immediata applicazione - pur in presenza di incompatibili statuizioni della legge ordinaria dello Stato, non importa se anteriore o successiva, precisava come tale percorso dovesse essere rispettato “ *non soltanto ove si tratti di disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. mediante regolamento, ma anche di statuizioni risultanti da sentenze interpretative della Corte di Giustizia*”.

Giurisprudenza confermata anche successivamente in occasione di questione vertente sulla libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi dei lavoratori autonomi, allorché ci si riferiva agli artt. 52 e 59 del Trattato, come interpretati, in sede di giudizio promosso a norma dell'art. 169, dalla Corte di Giustizia (Corte Costituzionale 4 luglio 1989 n. 389).

Ma l'interpretazione e l'applicazione del Trattato, e delle disposizioni comunitarie in genere, non sono riservate al solo giudice comunitario, atteso che “ *è compito dei giudici nazionali incaricati di applicare,*

¹⁶ Commiss. Trib. Reg. Lombardia Brescia Sez. LXIII, 03-04-2007, n. 84, in Riv. Giur. Trib., 2008, 3, 249 nota di TOMASSINI.

¹⁷ Commiss. Trib. Centr. Sez. IX, 13-08-2001, n. 5983, in Boll. Trib., 2001, 1589 con nota di BRIGHENTI.

¹⁸ Corte Costituzionale 5 giugno 1984 n. 170, in Giur. Costit., 1992, 4479, ed in Foro. It., 1984, I, 2062, con nota di Tizzano.

nell'ambito delle loro competenze, le norme del diritto comunitario, garantire la piena efficacia di tali norme e tutelare i diritti attribuiti ai singoli" (CGCE 19/11/91, *Francovich*, C 6/90 e C9/90, Raccolta 1991, p.I, 5357); giudici definiti dalla stessa Corte quali giudici comuni del diritto comunitario.

L'ordinamento comunitario viene così visto come integrato negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, con la conseguente impossibilità per gli Stati membri di far prevalere contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all'ordine comune (causa 6/64, *Costa c. Enel*, raccolta CGCE, 1964, 1127).

Il principio del contraddittorio e, più in generale, del rispetto di diritti della difesa, è presente nella *giurisprudenza della Corte di Giustizia* da epoca di gran lunga precedente a quella nella quale il tema si è posto nell'ambito nazionale. In particolare il principio è stato richiamato in una serie di giudizi che riguardavano il rapporto di impiego (caso *Alvis*, Causa 32/62, in Raccolta, 1963, p. 49 ss.; sentenze *Pisto*, Causa 26/63, in Raccolta, 1964, p. 341; *Degref*, Causa 80/63, Raccolta, 1964, p. 391; *van Eick*, Causa 35/67, in Raccolta, 1968, p. 329), per giungere alla affermazione che, persino in " *manca di una disposizione esplicita nello Statuto (del personale) che preveda una consultazione del dipendente comandato nell'interesse del servizio anteriormente all'adozione di una decisione che ponga fine al comando prima dello scadere del termine inizialmente previsto*", non possa escludersi " *un tale obbligo a carico dell'autorità che ha il potere di nomina*" (sentenza *Patrick Reynolds c. Parlamento europeo*, Causa T-237/00, in Raccolta, 2002- 1, p. 163).

Il diritto di essere ascoltati in ogni procedimento che possa comportare delle sanzioni è stato definito principio fondamentale del diritto comunitario nelle sentenze relative ai casi *Transocean Marine Paint Association*, Causa 17/74, in Raccolta, 1974, p. 1063, e *Hoffmann-La Roche*, Causa 85/76, in Raccolta, 1979, p.461 ¹⁹.

Con la adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea la Corte di Giustizia ha indicato il

¹⁹ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, *Corr. trib.*, 2009, p. 3576.

riferimento normativo del principio del diritto di difesa negli artt. 41, che garantisce il diritto ad una buona amministrazione, 47 relativo al diritto di difesa, 48 sul diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale; e ciò anche se, come affermato nella decisione *Kamino*, C-129/13-C-130/13, la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente tale formalità.

Pertanto per i *tributi armonizzati* (materia doganale ed accise, ma anche l'IVA in tutti i casi in cui l'accertamento non sia preceduto da un processo verbale di constatazione e non risulti applicabile l'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente - facoltà del contribuente di presentare deduzioni difensive prima dell'emissione dell'atto impositivo²⁰) sussiste un obbligo generale dell'Amministrazione di rispetto del principio del contraddittorio anche in assenza di una norma che espressamente lo preveda.

La conseguenza della mancata attivazione del contraddittorio, in ipotesi in cui questa non sia espressamente disciplinata dal legislatore europeo, potrà comportare l'annullamento del provvedimento amministrativo ove si dimostri che il contenuto dello stesso " *avrebbe potuto comportare un risultato diverso*". Ovvero, come recita la citata sentenza *Kamino*, il provvedimento amministrativo dovrà essere annullato se si dimostra che il privato avrebbe potuto " *correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*".

Per quanto riguarda i *tributi non armonizzati* la lettura del diritto nazionale alla luce dei principi del diritto dell'Unione esalta il portato dell'art. 97 della Cost., ovvero del principio di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa; così come un ulteriore contributo potrebbe venire dai principi della CEDU, in particolare dall'applicabilità dell'art. 6 CEDU anche alla materia tributaria, per ora esclusa nonostante voci dissenzienti ²¹.

²⁰ Si veda in prosieguo la sentenza delle Sezioni Unite della corte di cassazione 19 luglio 2014.

²¹ CASSESE, *Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali*, in *Diritto amministrativo comunitario*, cit; BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, cit; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

6. ...e le più recenti posizioni nazionali

Un recente intervento delle Sezioni Unite della corte di Cassazione²² in merito all'art. 12, comma 7, ha fornito l'interpretazione dello stesso nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, quale effetto del vizio del relativo procedimento. La ratio di tale interpretazione poggia sulla considerazione che tale termine « è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio (endo)procedimentale, il quale costituisce prima ria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva ».

A giudizio della Corte *“La "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante”*.

Conseguentemente non sarà tanto il semplice approssimarsi della scadenza del termine a giustificare l'Ufficio, bensì il motivo *“per il quale l'ufficio non si è tempestivamente attivato”*, sempre che si tratti di ragioni *“specificamente riferibili al contribuente”*²³.

Un ulteriore tassello alla costruzione di un diritto pieno al contraddittorio è venuto dalla sentenza delle

²² Sentenza del 29 luglio 2014, n. 18184.

²³ Si veda Cass. n. 2587/2014, Cass. n. 1869/2014 e 2279/2014, con la ulteriore precisazione che la giurisprudenza di legittimità ha fornito una lettura espansiva del citato art. 12, comma 7.

Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 18 settembre 2014 n. 19667, che ha affrontato il dibattito giurisprudenziale sulla presenza nel nostro ordinamento tributario nazionale del principio dell'obbligo di contraddittorio nella fase procedimentale²⁴.

La Corte ha affermato che la partecipazione e l'accesso sono compatibili con il procedimento tributario, ma che questi istituti operano non secondo i modelli della legge n. 241 del 1990, ma secondo gli schemi dello statuto del contribuente, atteso che la legge n. 241 rinvia in materia alle norme speciali per i procedimenti tributari.

L'analisi della Corte ha evidenziato una serie di norme dello Statuto dei diritti del contribuente riprodotte, di alcune delle regole fondamentali di cui alla legge n. 241 del 1990 sul procedimento:

- *l'art. 5* che obbliga l'amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria;
- *l'art. 6* che obbliga l'amministrazione ad informare il contribuente *« di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito »*²⁵ .
- *l'art. 7* che sancisce l'obbligo della motivazione degli atti, secondo il principio codificato dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990;

²⁴ Che ha enunciato il seguente principio di diritto *“ l'iscrizione ipotecarie prevista dall'art. 77 del d.p. r. n. 602 del 1973, in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del “contraddittorio endoprocedimentale”, che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa »*.

²⁵ Inoltre è previsto che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

- *l'art. 10, comma 1*, che fissa il principio secondo il quale «*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*»;
- *l'art. 12, comma 2*, secondo il quale «*quando viene iniziata una verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche*».

Infine, di particolare interesse sono i riferimenti costituzionali operati dalla suprema Corte, che

richiama *gli artt. 24 e 97 Cost.*, per giustificare anche per i tributi non armonizzati (imposizione diretta) l'immanenza del principio del contraddittorio nella fase procedimentale.

Pertanto, in caso di attivazione del contraddittorio e di risposta del contribuente, l'ufficio dovrà valutare le osservazioni del contribuente, in quanto diversamente si vanificherebbe nei fatti, l'attivazione del contraddittorio stesso.

Il contraddittorio anticipato non può costituire un mero passaggio formale, ma l'Ufficio dovrà dare conto nella motivazione delle ragioni di non condivisione degli argomenti del contribuente con quella che viene definita come motivazione rafforzata; solo così si può realizzare un fisco equo e maggiormente comprensibile per il cittadino.



La ragionevolezza ordinamentale e quella procedimentale nel sistema tributario

di Gino Pappalardo

Avvocato Tributarista

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare 25/E/2014 orientata verso la "Prevenzione e contrasto all'evasione" individuando gli "indirizzi operativi" formulati sulla base degli obiettivi affidati al Governo dalla delega fiscale n°23/2014.

L'amministrazione finanziaria rivolge il suo "focus" sull'attività di accertamento, strumento elettivo per l'azione di prevenzione e di contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale.

In particolare, si fa leva su di una maggiore qualità dell'accertamento ed una rinnovata adeguatezza della tipologia dei controlli, proprio al fine di ridurre il c.d. tax gap¹.

Al di là degli orientamenti valoriali, la citata circolare dell'Amministrazione finanziaria è stata salutata con un'insolita enfasi dalla stampa, specializzata principalmente ma anche generalista, come il primo passo verso il recepimento e la positivizzazione del principio della c.d. ragionevolezza che nella circolare in oggetto è riferita all'attività di accertamento, senza però trascurare i collegamenti giurisprudenziali che la specificano anche in altri ambiti del sistema tributario.

Questo lavoro, appunto, si pone l'obiettivo di evidenziare questi ambiti, partendo per comodità da quello appena accennato dell'attività accertativa.

¹ Per *tax gap* si intende la differenza tra quello che lo Stato effettivamente incassa tramite i tributi e quello che avrebbe dovuto incassare nel caso di perfetto adempimento fiscale – (in L'edicola della Settimana fiscale - "I nuovi accertamenti fiscali, a cura di Michele Brusaterra – , n° 5, ottobre 2014, Gruppo 24 ore Editore.)

1. Ragionevolezza, approdo concettuale domestico? - Origini

Un'autorevole dottrina considera la ragionevolezza *"l'espressione immediata dell'esigenza che tutti i provvedimenti amministrativi non siano arbitrari ed irrazionali"* inquadrandola tra le *"clausole generali dell'azione amministrativa"* sorretti normativamente dagli art.3 e 97 della Costituzione¹.

In realtà, sempre argomentando sulla scorta della stessa dottrina, gli artt. 3 e 97 non fanno altro che dare caratura costituzionale ad un principio in sé immanente e la cui ricezione è verificabile proprio considerando l'evoluzione giurisprudenziale che ha portato all'attuale definizione di ragionevolezza, intesa come *"razionalità pratica"*, cioè *"un uso della ragione che si avvicina al senso comune per moderare la discrezionalità del legislatore"*^{2 3}.

Detto principio inizialmente è adottato in via strumentale rispetto al giudizio di uguaglianza, volto ad accertare eventuali discriminazioni in relazione alle differenziazioni soggettive di cui all'art.3 Cost (così la sent. 28/1957).

La successiva sent.n°53/1958 evidenzia la violazione del principio di uguaglianza di cui all'art.3 allorché si parifichi situazioni oggettivamente diverse, poiché risulta *"irragionevole"* una disciplina omogenea di situazioni ritenute dalla stessa legge diverse, quindi incostituzionale⁴.

Risale al 1960 la sentenza n° 15 con la quale la Corte ha teorizzato il principio di ragionevolezza sancendo l'insufficienza del mero accertamento della mancanza di contrasto formale con i precetti dell'art. 3, comma 1°, perché la violazione si configura anche quando *"la legge senza un ragionevole motivo, faccia un trattamento diverso ai cittadini che si trovano in situazione eguale"*.

La ragionevolezza così diviene il criterio risolutorio del giudizio di comparazione. L' autonomia della ragionevolezza (definibile intrinseca) come canone a

sé stante è riconosciuta allorché la Corte evochi ed argomenti separatamente, sia sotto il profilo della ragionevolezza, sia sotto quello della disparità di trattamento.

La ragionevolezza rileva a questo punto come un parametro autonomo, idoneo *ex se* a relazionarsi con tutti gli altri principi costituzionali, ancorché diversi dall'art. 5 , e che trova l'esplicita teorizzazione nell'arresto n°1130/1988⁶.

Ritenuta ed accertata la costituzionale autonomia paradigmatica ⁷ della ragionevolezza rimane da esaminare sotto quali *"fattezze"* viene declinata la ragionevolezza.

Senza considerare gli arresti più risalenti che di volta in volta le hanno dato l'accezione di coerenza, congruità,

⁵ Cfr: C.Cost. Sent. n°14 del 1964; Sent. C.Cost.108/1994.

⁶ Così Marta Fierro testualmente: *"La sentenza - giudicando su un ricorso avverso una legge regionale impugnata dal Governo sull'assunto che non vi fosse una giustificata proporzione tra i mezzi finanziari e personali che la legge metteva a disposizione dei gruppi consiliari e le esigenze obiettive cui questi ultimi dovevano far fronte nella loro attività istituzionale - pone la Corte davanti ad un giudizio di ragionevolezza delle scelte compiute dal legislatore regionale. L'eccezione di inammissibilità prospettata dalla Regione resistente sull'assunto che le censure riguardassero l'opportunità della legge impugnata (in quanto relative ad aspetti puramente quantitativi, rispetto ai quali sarebbe impossibile determinare il limite oltre il quale l'erogazione di somme o la messa a disposizione di maggiore personale dovrebbero considerarsi costituzionalmente illegittime) viene respinta.*

Afferma testualmente la Corte: "il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti. Sicché, diversamente da quanto suppone la resistente, l'impossibilità di fissare in astratto un punto oltre il quale scelte di ordine quantitativo divengono manifestamente arbitrarie e, come tali, costituzionalmente illegittime, non può essere validamente assunta come elemento connotativo di un giudizio di merito, essendo un tratto che si riscontra, come si è appena visto, anche nei giudizi di ragionevolezza. Del resto, come questa Corte ha già rilevato in relazione ad un'analoga eccezione sollevata nel corso di un precedente giudizio (sent. n. 991 del 1988), le censure di merito non comportano valutazioni strutturalmente diverse, sotto il profilo logico, dal procedimento argomentativo proprio dei giudizi valutativi implicati dal sindacato di legittimità, differenziandosene, piuttosto, per il fatto che in quest'ultimo le regole o gli interessi che debbono essere assunti come parametro del giudizio sono formalmente sanciti in norme di legge o della Costituzione".

In finale, attraverso la breccia della ragionevolezza si sono ampliati i contorni della legittimità costituzionale: la Corte ha puntualizzato che la differenza tra giudizio di merito e giudizio di legittimità è da rintracciarsi esclusivamente nel fatto che in quest'ultimo le regole o gli interessi che devono essere assunti come parametro sono formalmente sanciti in norme di legge o della Costituzione."

⁷ Per una completa teorizzazione del paradigma logico proprio dei giudizi di ragionevolezza si confronti la Sent. C. Cost. n°469/1991.

¹ Cfr Salvatore Muleo, "Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento", Giappichelli Editore - Torino, 2000.

² Cfr Sent. C.Cost. n°172/1996

³ Cfr Maria Fierro, "La ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale italiana", pag.9, ne "I principi di proporzionalità e ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale, anche in rapporto alla giurisprudenza delle Corti europee", Roma, 2013;

⁴ Vedi nota precedente

proporzionalità, necessità, misura, pertinenza, ecc., ci si può soffermare sulla giurisprudenza recente secondo la quale la ragionevolezza deve essere declinata secondo la formula del “*ragionevole e proporzionato bilanciamento*”⁸.

Ulteriormente, con la sent.220/1995 si specifica che la proporzionalità “*rappresenta una diretta espressione del generale canone della ragionevolezza*” e con la più recente 227/2010 si pone attenzione al rapporto invertito tra ragionevolezza e proporzionalità per cui il difetto di giustificazione rende non proporzionata la norma impugnata.

Il binomio ragionevolezza-proporzionalità è presente, almeno nel secondo dei due termini, anche in una copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea la cui descrizione si tralascia per ordini di economia descrittiva.

2. Ragionevolezza e proporzionalità nel diritto tributario

Gli auspici di ragionevolezza in ambito tributario sono ormai risalenti e sono ricollegati alle medesime e coeve esigenze espresse con riferimento al diritto amministrativo.

La legge 241/1990 sul procedimento amministrativo deve spiegare i suoi effetti anche sul procedimento tributario (fatta la debita eccezione del Capo III), per cui a cascata l’imprescindibilità dell’istruttoria amministrativa viene fatta propria dal procedimento tributario.

L’istruttoria è non solo imprescindibile, ma deve essere anche completa, organica e conseguita “*mediante l’acquisizione di maggiori informazioni e notizie rilevanti ai fini dell’esatta corrispondenza fra situazione di fatto posta a base del provvedimento e realtà*”⁹.

Proprio la completezza del procedimento di accertamento è la chiave di integrale lettura del discorso, interamente considerato, sulla

ragionevolezza tributaria *ordinamentale* e a *fortiori* di quella *procedimentale*.

Occorre però operare un bilanciamento da un lato tra l’esigenza di attendibilità del risultato – che dovrebbe essere prossimo alla verità –, quella di una certezza accettabile con riferimento alle situazioni soggettive rappresentate dal contribuente e dall’altro con la necessità per l’Amministrazione finanziaria di promuovere una ricerca della prova quanto più completa possibile e che al contempo non rechi danno al contribuente soggetto all’azione di ricerca.

Per questa via può ritenersi che la ragionevolezza sottenda *la ratio* per cui tutti i provvedimenti amministrativi non siano arbitrari ed irrazionali, ma rispondano ai dettami costituzionali cristallizzati negli artt. 3 e 97 e cioè l’uguaglianza, il buon andamento e l’imparzialità della pubblica amministrazione.

Si è visto, fin qui, come il principio di ragionevolezza da mero ausilio all’accertamento costituzionale dell’uguaglianza sia divenuto un autonomo principio amministrativo, “*precipitato di un immanente convincimento originato dal pragmatismo giurisprudenziale*”¹⁰.

Nella specifica prospettiva dell’ordinamento tributario il portato della general e operatività della ragionevolezza si riverbera sia negli arresti giurisprudenziali che nella prassi dell’Amministrazione finanziaria.

La suindicata Circolare 25/e/2014 pone in luce i percorsi operativi che dovrebbero guidare l’Amministrazione al recupero del *Tax gap* analizzando, ad esempio, il rischio sulle persone fisiche in relazione alla determinazione sintetica del reddito.

Per un verso l’Agenzia si avvarrà dell’applicativo V.E.R.D.I. per la rideterminazione del reddito (il software tuttavia è ancora in fase embrionale) che verrà utilizzato dalle direzioni provinciali “*con spirito propositivo, al fine di individuare anche eventuali aspetti suscettibili di miglioramento*”, con l’impegno di comunicare alle Direzioni regionali eventuali criticità ed osservazioni affinché vengano trasmesse alla Direzione Centrale accertamento.

⁸ Cfr: C.cost. 1130/1988, secondo la quale il giudizio di ragionevolezza è al contempo un giudizio di proporzionalità, espressamente distinto dal giudizio di merito.

⁹ Così testualmente, Salvatore Muleo, “Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento”, Giappichelli Editore – Torino, 2000, pag.365.

¹⁰ Così testualmente, Salvatore Muleo, “Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento”, Giappichelli Editore – Torino, 2000, pag.370

Gli effetti di questo automatismo vengono temperati proprio con l'applicazione del principio della ragionevolezza, perché si invitano gli Uffici a valutare le posizioni individuate utilizzando anche quegli strumenti che *“potrebbero indurre a privilegiare opportunamente anche altre metodologie di controllo più idonee alla fattispecie concreta”*.

Questo espresso riferimento formulato agli strumenti ulteriori di selezione, si ricollega nella ratio con il contraddittorio istaurato tra il contribuente e l'Amministrazione, strumento elettivo della fase successiva a quella dell'individuazione.

La circolare 25 sottolinea la particolare importanza della modalità di verbalizzazione svolta in contraddittorio.

I verbali dovranno soddisfare i requisiti essenziali di chiarezza e completezza delle argomentazioni addotte e della documentazione prodotta, evitando di *“addivenire a pretese accertative non correlate alla reale capacità contributiva del soggetto”*.

L'azione accertativa così svolta, almeno fino a questa fase, sarebbe coerente con i principi di economicità e buon andamento e porrebbe una soglia invalicabile nei confronti di quei contegni aggressivi che porterebbero a dispendiosi contenziosi.

Il terreno della ragionevolezza è quello del contraddittorio, ove normalmente si forma la prova procedimentale.

Una lettura sistematica degli artt.38, comma 3, 39 comma 1°, lett. d) e comma 2°, 41 comma 2° suggerisce anzitutto che la formazione della prova (o più correttamente del convincimento dell'Ufficio accertatore) può basarsi anche su presunzioni, che per quanto semplici devono essere supportate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Secondo consolidati approdi della giurisprudenza di legittimità sono:

- ✓ *“gravi”* gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e, come tali, resistenti, alle possibili obiezioni;

- ✓ *“precisi”* sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa, altrettanto o più verosimile interpretazione¹¹;
- ✓ *“concordanti”* sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi.

Un'ulteriore specificazione proviene dalle pronunce della Commissione tributaria centrale che ha altresì evidenziato che il requisito della *“gravità”* è individuabile nella probabilità che il fatto presunto sia vero, quello della *“precisione”* nella certezza del fatto noto e quello della *“concordanza”* nella coerenza tra gli elementi posti alla base della rettifica.^{12 13}

Una volta definiti i margini entro cui l'attività di accertamento può avvalersi di elementi presuntivi è conseguenziale dedurre anche l'ambito entro cui la stessa non sconfini nella irragionevolezza.

Anzi, è proprio la ragionevolezza a ridefinire i paletti entro cui le presunzioni supersemplici (quelle che invece non sono assistite da gravità, precisione e concordanza) siano ammesse e fondanti.

La sentenza della Cassazione n°22695 del 9/9/2008 stabilisce proprio la legittimità dell'accertamento

¹¹ Cfr. in tal senso: Corte di Cassazione, sent. nr. 3326, depositata l'11 febbraio 2011.

¹² Così testualmente A. Iorio, *“Le presunzioni nell'accertamento tributario: Studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali”*, Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Umbria e delle Commissioni provinciali di Arezzo e Rieti, Perugia 18/1/2013: *“Relativamente alla probabilità di veridicità del fatto presunto, va inoltre evidenziato che la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'esistenza del fatto ignoto non debba necessariamente rappresentare l'unica conseguenza possibile di quello noto, secondo un legame di necessità assoluta ed esclusiva, ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile quello ignoto secondo un giudizio di probabilità, dovendosi cioè ravvisare una connessione logica tra la verifica del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto, alla luce di regole di esperienza che convincano il giudice circa la verosimiglianza della verifica stessa dell'uno quale effetto dell'altro.*

Quanto poi al requisito della “concordanza”, va rilevato che non devono necessariamente sussistere una pluralità di elementi presuntivi, in quanto anche un solo fatto, di particolare gravità, può legittimare la pretesa dell'Ufficio.

Qualora, tuttavia, sussistano più presunzioni, deve necessariamente sussistere il requisito della concordanza, nel senso che le diverse presunzioni devono essere dirette alla medesima dimostrazione”.

¹³ Cfr: Cass., 5 settembre 1996, n. 8089; Cass., 7 aprile 1999, n. 3352; Sentenza 5 luglio 1994, n. 2419; Cass. 26 marzo 1997, n. 2700; Cass. 6 giugno 1997, n. 5082; Cass. 14 settembre 1999, n. 9782; Cass., 8 luglio 2002, n. 9884 Cass., 21 ottobre 2003, n. 15723

induttivo del reddito, ancorché contrastato da una contabilità formalmente corretta, qualora la stessa possa essere considerata nella sua interezza essenzialmente inattendibile perché in contrasto con i principi di ragionevolezza in quanto affetta da gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta.

Ecco che la ragionevolezza, quale autonomo criterio di valutazione, si erge da un lato come schermo per il contribuente avverso l'utilizzo arbitrario, impreciso e contraddittorio delle presunzioni; da un altro lato, però, diviene un utile strumento dell'Amministrazione finanziaria per la ricostruzione induttiva basata anche su elementi conducenti e "ragionevoli" seppur scarni nella sostanza.

3. Considerazioni conclusive

Comunque si legga la ragionevolezza, intesa nelle sue differenti accezioni di congruità, proporzionalità, equità, parità di trattamento, attendibilità, normalità, misura dell'antieconomicità, non può non considerarsi che essa è entrata nell'ordinamento tributario conservando quella immanenza e quella generale operatività grazie alle quali, in origine, è stata via via oggetto di una sempre maggiore valutazione ed applicazione dal punto di vista della teorizzazione dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione ed in linea pratica dalla Amministrazione finanziaria che ha ritenuto necessario suggerirla dapprima ed adottarla successivamente come *best practice* dell'attività degli Uffici.



Nuove opportunità economiche: Il sistema maltese

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Il crescente livello della crisi economica e la continua ricerca di nuovi mercati presso cui lavorare, portano, oramai, anche le piccole e medie imprese a internazionalizzarsi, svolgendo la propria attività in settori e aree geografiche differenti, secondo un tipico modus operandi che non risulta più essere esclusiva delle grandi multinazionali. Un tempo, le aziende manifestavano un collegamento fisico con il territorio. L'economia digitale, che consente di immettere beni e servizi da qualunque punto del mondo e di prelevarli ovunque, ha definitivamente rotto questo legame con il territorio, secondo quelle che erano le regole tradizionali. Oggi, la catena di valore messa in atto dagli imprenditori inizia e si conclude in una pluralità di Paesi, ciascuno dei quali avanza le sue pretese impositive. In tale continuo processo di globalizzazione, peraltro, si possono aprire nuove opportunità economiche specificamente legate proprio alle diverse normative di carattere fiscale vigenti nei rispettivi Stati. Appare, di conseguenza, indispensabile conoscere tali regole per fornire una consulenza strategica globale a tutti coloro che cerchino di espandere all'estero il loro raggio di azione.

Nel presente elaborato, in particolare, intendiamo fornire una panoramica del sistema maltese.

1. Cenni introduttivi

Malta (valuta corrente, euro) è uno stato membro dell'Unione Europea, a tutti gli effetti, fin dal maggio 2004, e si sta sempre più trasformando in un attendibile centro di servizi finanziari, diventando un ambiente attraente e competitivo per le imprese e gli investimenti internazionali. Oltre a ciò, i recenti emendamenti alle leggi fiscali maltesi (anche in seguito a un recente accordo concluso con l'UE) potenziano ulteriormente la posizione di Malta quale giurisdizione particolarmente invitante per quegli investitori che intendano stabilirvi la sede delle loro operazioni internazionali, offrendo benefici assai allettanti per chi desideri insediarsi società, siano esse ivi registrate o residenti. Detti benefici comprendono:

spese correnti, forza lavoro competente e plurilingue, nonché una fitta rete di trattati internazionali e incentivi tributari e contributivi.

Il sistema maltese considera una società domiciliata a Malta se è costituita a Malta, oppure, nel caso di un ente di soggetti stranieri, se il controllo o la gestione sono effettuati a Malta. L'aliquota fiscale generale è del 35% sul reddito imponibile della società; ma, poiché Malta adotta un regime tributario di piena imputazione, in caso di distribuzione di dividendi, qualsiasi imposta pagata dalla società viene imputata agli azionisti, per garantire che lo stesso reddito non venga mai tassato due volte. Ciò dà diritto agli azionisti di ricevere un rimborso delle imposte versate dalla

propria società in eccedenza rispetto alle imposte sul reddito eventualmente dovute dagli stessi azionisti.

2. Tassazione generale delle società maltesi

La legislazione fiscale Maltese prevede conti fiscali differenti per le diverse fonti di reddito:

- il Conto Fiscale Finale
(*Final Tax Account: FTA*);
- il Conto sulla Proprietà Immobiliare
(*Immovable Property Account: IPA*);
- il Conto dei Ricavi Esteri
(*Foreign Income Account: FIA*);
- il Conto Tassato a Malta
(*Maltese Taxed Account: MTA*);
- il Conto non Tassato
(*Untaxed Account: UA*)

L'attribuzione di reddito imputabile alla diversa contabilità fiscale è un aspetto particolarmente importante del sistema fiscale maltese, poiché questo ha un impatto diretto sui rimborsi che possono essere richiesti dagli azionisti delle società di Malta, al momento della distribuzione dei profitti.

In sostanza, quando una società maltese distribuisce dividendi, il rimborso delle imposte pagate dalla società è esigibile a condizione che tali dividendi siano pagati al di fuori dei profitti allocati nel Conto dei Ricavi Esteri, oppure nel Conto Tassato a Malta. Viceversa, distribuzioni dal Conto Fiscale Finale, dal Conto sulla Proprietà Immobiliare o dal Conto non Tassato non danno luogo ad alcun rimborso d'imposta agli azionisti.

Gli utili attribuiti al Conto Fiscale Finale comprendono: i redditi che sono stati soggetti a una trattenuta fiscale finale, gli utili derivanti da plusvalenze su beni immobili che hanno subito l'imposta per il trasferimento di proprietà, nonché determinati redditi di investimenti e profitti che godono dei crediti d'imposta ai sensi della legislazione sui vari incentivi.

Gli utili attribuiti al Conto sulla Proprietà Immobiliare sono quelli direttamente o indirettamente derivanti da guadagni o redditi dalla proprietà di beni immobili situati a Malta.

Il reddito passivo o il reddito commerciale di una società che non è assegnato al Conto Fiscale Finale o al Conto sulla Proprietà Immobiliare, viene attribuito al Conto dei Ricavi Esteri o al Conto Tassato a Malta, a seconda della fonte di tale reddito. I dividendi distribuiti dal conto MTA e dal conto FIA danno origine alla restituzione dell'imposta maltese subito da una società registrata a Malta (incluse le eventuali filiali). Tali rimborsi sono pagati agli azionisti che sono specificamente registrati per riceverli, e la misura dell'imposta così restituita dipende dal tipo e dalla fonte del reddito ottenuto dalla società operativa a Malta.

3. Participating Holding

Occorre innanzitutto premettere, che una partecipazione del capitale viene considerata *Participating Holding* quando attribuisce all'azionista almeno due dei seguenti diritti:

1. Un diritto di voto;
2. Un diritto agli utili disponibili per la distribuzione;
3. Un diritto ai beni disponibili per la distribuzione, in caso di liquidazione della società.

Con riferimento, poi, alla tipologia di controllo (partecipazioni qualificate) che la Holding deve avere nei riguardi di un'altra società di capitali, per dare vita alla classica *Double Structure* maltese, che consente il diritto al meccanismo di rimborso fiscale per gli azionisti della *Holding*, occorre che almeno una delle seguenti condizioni sia soddisfatta:

A) la *Holding* detiene direttamente almeno il 10% delle quote azionarie di un'altra società, e conferisce il diritto ad almeno due delle seguenti operazioni (come appena sopra indicato):

- Diritto di voto;
- Utili disponibili per la distribuzione;
- Beni disponibili per una distribuzione in caso di liquidazione;

oppure

B) la *Holding* azionista è autorizzata, a sua discrezione, a chiedere e acquisire l'intero saldo delle quote di

capitale da lei non detenute, nella misura consentita dalla legge del Paese in cui i titoli azionari sono detenuti;

oppure

C) la *Holding* azionista ha diritto di prelazione in caso di proposta di cessione, rimborso o cancellazione di tutte le quote del capitale da lei non detenute;

oppure

D) la *Holding* azionista ha diritto di far parte del Consiglio di Amministrazione, o di nominare una persona che la rappresenti nel Consiglio in qualità di amministratore;

oppure

E) la *Holding* azionista detiene un investimento per un valore totale, alla data o alle date di acquisto, di un minimo di € 1.164.000 (o il suo equivalente in valuta estera), purché il pacchetto azionario sia posseduto per un periodo ininterrotto di non meno di 183 giorni;

oppure

F) la *Holding* azionista detiene le azioni con lo scopo di favorire lo svolgimento delle proprie attività, a condizione che la partecipazione non serva come disponibilità finanziaria per un'attività commerciale.

Per contro, l'Autorità maltese ha adottato nuovi provvedimenti per prevenire possibili abusi. Tali normative impongono che la società estera soddisfi una delle seguenti condizioni:

I) sia domiciliata o incorporata in un Paese o un territorio facente parte dell'UE;

oppure

II) sia soggetta a una qualsiasi aliquota d'imposta straniera almeno pari al 15%;

oppure

III) meno del 50% del suo reddito derivi da interessi passivi o da royalties.

Se nessuna delle precedenti condizioni si verifica, allora occorre che siano rispettate entrambe le seguenti caratteristiche:

- il pacchetto azionario della società maltese non deve costituire un "investimento di portafoglio";

- il soggetto straniero (o il suo patrimonio) non devono essere stati sottoposti ad alcuna aliquota d'imposta straniera che risulti inferiore al 5%.

Sono, inoltre, previste alcune altre limitazioni con riguardo al particolare regime fiscale di favore sopra menzionato, afferenti, in generale, le società immobiliari.

Una *Equity (o Participating) Holding* , infatti, non sarà ritenuta tale se si tratta di una società immobiliare. Per società immobiliare, s'intende una società che possieda beni immobili situati a Malta, o qualsiasi diritto su tali beni, oppure che detenga direttamente o indirettamente azioni o interessi in altri soggetti (anche società di persone), i quali a loro volta possiedano beni immobili. Sono escluse da tale previsione le società che esercitano attività commerciali o d'affari a Malta e che siano proprietarie di fabbriche, magazzini o uffici utilizzati al solo fine di esercitare tali attività, a condizione che tali beni immobili non superino il 50% del patrimonio totale della società e che la società non svolga alcuna attività, il reddito della quale sia derivato direttamente o indirettamente da un bene immobile situato a Malta.

4. Esenzione fiscale delle plusvalenze

Il reddito derivante da una partecipazione azionaria o dalla cessione di una tale partecipazione dà diritto a un'esenzione fiscale delle plusvalenze, intesa ad evitare che vengano applicate le imposte sui dividendi e i profitti derivanti da tale partecipazione.

Questo particolare regime di favore, come detto, è previsto, in quanto Malta non considera tassabili gli utili in capo ai soci, nel caso in cui questi abbiano già subito la tassazione in capo alle società.

Il reddito derivante da una partecipazione azionaria che dà diritto all'esenzione fiscale delle plusvalenze può non essere indicato nella dichiarazione dei redditi della società maltese, in quanto si considera, a tutti gli effetti, come provento escluso dal regime fiscale.

Recentemente, il regime di esenzione è poi stato esteso per includervi anche la cessione delle azioni di una società maltese. Pertanto, è ora possibile, per una Holding maltese, trasferire le azioni in una società che svolge un'attività commerciale a Malta, senza alcuna incidenza della tassazione maltese.

Peraltro, per i redditi connessi a una partecipazione azionaria qualificata (*Participating Holding*), che quindi ricadono nell'appena indicato regime di esonero totale, si può pure scegliere di pagare la relativa imposta e chiederne immediatamente dopo il rimborso totale.

Analogamente, anche i dividendi e gli utili derivanti da una partecipazione azionaria, o dal trasferimento di tale partecipazione, saranno esenti dall'imposta sul reddito a Malta. Seppure, in particolare, i dividendi occasionati da pacchetti azionari acquistati prima del 1° gennaio 2007 (anno di entrata in vigore della normativa), potranno essere esentati solo se soddisferanno le disposizioni contro gli abusi, sopra evidenziate.

5. Rimborsi fiscali

Il particolare sistema dei rimborsi fiscali vigente a Malta, è l'elemento fondamentale del sistema impositivo e costituisce la maggiore attrattiva per gli investitori esteri. Vediamo come funziona.

Ricevuto un dividendo dalla società maltese, gli azionisti saranno autorizzati al rimborso di 6/7 di tutte le imposte versate (comprese le imposte versate all'estero). Il rimborso totale sarà, comunque, limitato alle imposte pagate a Malta, di modo che l'aliquota effettiva complessivamente pagata a Malta sarà equivalente a un massimo del 5% (ricordiamo, infatti, che l'imposta generale maltese è pari al 35%: quindi, i 6/7 di 35 equivalgono a 30 di rimborso, e il residuo da corrispondere [35 - 30] sarà uguale a 5).

Il rimborso fiscale si riduce a 5/7 del totale delle imposte versate, quando il dividendo è distribuito da profitti derivanti da interessi passivi o da royalties; in questo caso, l'imposta netta pagata a Malta sarà quindi equivalente a un massimo del 10%.

I 6/7 e i 5/7 del rimborso fiscale, viceversa, non saranno applicabili nei casi in cui il dividendo venisse

pagato sugli utili assegnati al conto dei ricavi esteri, per i quali la società avesse già richiesto lo sgravio dalla doppia imposizione.

Un rimborso di 2/3 delle imposte totali pagate, invece, viene concesso se la società maltese che distribuisce i dividendi ha richiesto lo sgravio dalla doppia imposizione, diverso dal credito sull'aliquota fissa relativo alle imposte estere (ossia, la *Flat Rate Foreign Tax Credit*: FRFTC). Nel caso in cui la società maltese abbia fatto detta richiesta, i rimborsi delle imposte verranno calcolati sull'imposta versata a Malta e non sul totale dell'imposta versata.

Applicando, per contro, il credito relativo all'aliquota fissa su imposte estere, si avrà come effetto quello di ridurre il tasso iniziale d'imposta societaria dal 35% al 18,75% (prima dei rimborsi d'imposta).

I rimborsi fiscali sono calcolati sulle imposte subite, al lordo dalle agevolazioni derivanti dalle eventuali convenzioni fiscali, sgravio d'imposta unilaterale e sgravio fiscale concernente il regime del *Commonwealth* britannico. Ciò significa che le imposte estere possono essere prese in considerazione ai fini del rimborso, purché il rimborso massimo non superi le imposte pagate a Malta. In caso di credito sull'aliquota fissa relativa alle imposte estere, i rimborsi fiscali saranno calcolati soltanto sull'imposta versata a Malta.

A esempio, se la società maltese usufruisce del credito sull'aliquota fissa relativa alle imposte estere (la citata: FRFTC), che è uno dei quattro meccanismi disponibili per lo sgravio dalla doppia imposizione sul reddito, secondo la legislazione maltese, qualsiasi rimborso fiscale sarà limitato a 2/3 delle imposte pagate a Malta. Tenuto, dunque, conto delle riduzioni forfettarie sopra cennate, l'imposta massima effettiva pagabile sarà pari al 6,25%, e potrà essere ulteriormente ridotta in base alle spese sostenute dalla società.

Il rimborso d'imposta diventa esigibile quando sono trasmessi alle autorità fiscali i rendiconti finanziari della società, indicanti la distribuzione dei dividendi, oltre alla dichiarazione dei redditi. Il rimborso sarà effettuato nella stessa valuta usata dalla società per il pagamento, eliminando così qualsiasi rischio di cambio valuta, e verrà accreditato entro 14 giorni dalla fine del mese in cui l'imposta risulterà pagata dalla società,

previa presentazione dell'ordinaria domanda di rimborso.

Esiste, inoltre, una disposizione tendente a minimizzare i problemi di disponibilità di cassa, in base alla quale, qualsiasi imposta dovuta sui profitti assegnati al conto dei ricavi esteri (cioè, i profitti prodotti dagli investimenti all'estero) non sarà riscossa prima della distribuzione di tali profitti, oppure prima dei 18 mesi successivi alla fine del periodo contabile di riferimento (a seconda di quale dei due termini abbia scadenza prima).

Può essere, dunque, opportuno, per gli eventuali azionisti di una società maltese, istituire una struttura a due livelli (la menzionata *Double Structure* maltese) costituita da una Holding e da una società sussidiaria. Quest'ultima potrà svolgere sia attività commerciali che di investimento. In tal modo, i dividendi e i rimborsi fiscali vengono versati alla *Holding*, anziché direttamente agli azionisti non domiciliati a Malta. Il risultato fiscale è quello di evitare l'imposta immediatamente imponibile nel Paese in cui l'azionista non-maltese è domiciliato. Tale società intermediaria, poi, potrà naturalmente essere utilizzata dagli azionisti non-domiciliati a Malta anche come tramite per effettuare altri investimenti.

Da notare, inoltre, che le plusvalenze realizzate dai non-domiciliati sui trasferimenti di azioni in società maltesi non sono soggette al fisco maltese, a patto che il patrimonio della società non sia costituito principalmente da proprietà immobiliari ubicate a Malta.

Le società maltesi che svolgono attività internazionali, infine, sono esenti da particolari imposte di bollo e registro; il che significa che i trasferimenti di azioni risultano esenti anche da tale tipo d'imposizione.

6. Sgravio dalla doppia imposizione a Malta

Malta non impone alcuna trattenuta sui dividendi in uscita, interessi e *royalties*, a prescindere dal domicilio fiscale e dallo stato del destinatario. Tuttavia, il reddito ricavato da fonti estere può essere soggetto a una trattenuta alla fonte dalla giurisdizione estera. Di conseguenza, la legislazione fiscale di Malta offre quattro forme di sgravio per garantire che la doppia

imposizione sia evitata. Malta, infatti, ha concluso più di cinquanta accordi contro la doppia imposizione, basati in gran parte sulla convenzione del modello dell'OCSE, la quale assicura che lo stesso reddito non venga mai tassato in giurisdizioni differenti.

In particolare, per esempio, lo sgravio del regime fiscale del *Commonwealth* si applica laddove non intervenga quello previsto dai trattati contro la doppia imposizione. Ovviamente, si tratta di una forma di sgravio limitato, disponibile per le imposte pagate in paesi del *Commonwealth*, ed è soggetto a reciprocità.

Lo *sgravio unilaterale*, viceversa, interviene laddove si subiscano imposte estere sul reddito ricevuto da un paese con il quale Malta non ha una convenzione sulla doppia imposizione, e per il quale non si può applicare lo sgravio fiscale *Commonwealth*. L'imposta estera subita è accettata come credito contro l'imposta imputabile a Malta sull'importo lordo; tuttavia, il credito non dovrà eccedere il totale dell'obbligazione tributaria pagabile a Malta per quello stesso tipo di reddito.

Nelle strutture multilivello che coinvolgono imprese maltesi residenti e non residenti, lo sgravio dalla doppia imposizione per l'imposta sottostante subita sugli utili dai quali viene distribuito un dividendo è stato esteso all'imposta applicata dallo Stato maltese. Le strutture che coinvolgono una società di partecipazione maltese e che abbiano una filiale o una sub-filiale assoggettate all'imposizione a Malta, potranno godere di uno sgravio fiscale concesso sull'imposta maltese subita dalla filiale estera diretta o indiretta.

Per chiedere lo sgravio dalla doppia imposizione, o lo sgravio *Commonwealth*, oppure lo *sgravio unilaterale*, il soggetto che riceve il reddito deve presentare all'Autorità Fiscale la documentazione atta a dimostrare che detto reddito deriva da fonti estere e che è stato già assoggettato – in quanto tale – alle imposte da parte del medesimo Stato estero, indicando l'importo complessivo delle imposte estere subite.

Il credito sull'aliquota fissa sulle imposte estere si applica laddove non siano disponibili altre forme di sgravio contro la doppia imposizione, compreso il caso in cui non ci sia evidenza di imposte estere subite. Questo tipo di sgravio è disponibile per una società maltese che abbia ricevuto reddito e/o plusvalenze

dall'estero assegnati al conto dei ricavi esteri. Il credito sull'aliquota fissa relativa alle imposte estere è calcolato al 25% dell'importo del reddito estero ricevuto dalla società, al lordo delle deduzioni. L'importo pari al reddito, più il credito, meno le spese detraibili, verrà assoggettato all'aliquota maltese piena (35%), sottratto l'importo dell'agevolazione per il presunto credito. In pratica, anche escluse le spese, l'aliquota corporativa del 35% applicabile potrà comunque essere ridotta a un'aliquota effettiva del 18,75% sul reddito netto. Inoltre, dopo la distribuzione dei profitti, si potranno applicare i provvedimenti per i crediti d'imposta e i rimborsi, che comporteranno un'effettiva riduzione dell'aliquota fino, almeno, al 6,25% (rimborso dei 2/3 sul 18,75%).

7. Esenzioni sulle royalties derivanti dai brevetti

Le *royalties* e i simili proventi derivanti dai brevetti legati a invenzioni ammissibili sono esenti da imposta sul reddito, limitatamente a determinate condizioni. Il reddito in questione può essere prodotto a Malta o all'estero, posto che l'esenzione è applicabile a prescindere dal Paese di origine. Inoltre, il fatto che il reddito sia costituito da proventi di attività commerciali, o sia semplicemente reddito "passivo", non costituisce fattore determinante per decidere se applicare o meno l'esenzione. Oltre a ciò, ogni reddito da royalty distribuito a titolo di dividendo sarà anche esonerato dalla tassazione in capo agli azionisti.

8. Filiali

La legislazione maltese prevede che anche le società registrate o costituite al di fuori di Malta possano comunque condurre i loro affari in territorio maltese, tramite una filiale o una semplice sede di attività a Malta, beneficiando di determinate facilitazioni di carattere fiscale. Ciò crea una valida alternativa quando le società scelgono di non registrare una persona giuridica distinta, ma di limitarsi a svolgere attività a Malta, mediante una loro "*estensione corporativa*" all'estero. Il risultato è che una filiale maltese di una società straniera diventa, così, qualificata per essere considerata come una

qualunque altra società registrata a Malta; per cui, ai fini fiscali, verrà trattata come una stabile organizzazione (PE: *Permanent Establishment*).

In tal modo, la filiale viene tassata a Malta soltanto sui redditi ivi ricavati e, ovviamente, in base alla stessa aliquota applicata alle società maltesi; come pure il calcolo del reddito seguirà quello ordinariamente adottato dalle società nazionali. Gli azionisti delle società estere potranno, poi, beneficiare delle restituzioni d'imposta, a patto che le pertinenti condizioni (di cui si è detto all'inizio) siano soddisfatte. Insomma, tutti i benefici fiscali concessi alle società registrate o residenti a Malta, sono estesi anche alle filiali maltesi di aziende estere.

E' importante notare che nel caso di filiali che non sono, né registrate, né residenti a Malta, gli utili distribuibili sono queglii utili che possono essere attribuiti alle attività della sola filiale maltese, dopo aver dedotto gli utili che tale società avrebbe distribuito negli anni precedenti.

9. Domiciliazione di società a Malta

Importanti agevolazioni di carattere burocratico sono previste dal diritto societario maltese con riferimento alla domiciliazione (e/o ridomiciliazione) delle società estere a Malta; e viceversa. In sostanza, le società che sono domiciliate a Malta possono essere ivi registrate come società maltesi senza dovere essere messe in liquidazione e scioglimento nella giurisdizione dalla quale provengono.

Una società potrà essere ridomiciliata a Malta qualora:

- la giurisdizione estera permetta la ridomiciliazione;
- la società sia autorizzata a procedere in tal senso dal suo atto costitutivo, statuto o *memorandum*;
- sia dimostrato che la giurisdizione estera abbia ricevuto la notifica della volontà di ridomiciliazione a Malta da parte della società;
- gli azionisti, i detentori di obbligazioni e i creditori della società abbiano acconsentito alla ridomiciliazione, sulla base di quanto all'uopo prescritto dalla legge della giurisdizione estera;

- le imposte di registrazione siano pagate a Malta (dette imposte varieranno a seconda del capitale sociale della società estera).

Tale ridomiciliazione non crea una nuova entità giuridica: la società mantiene inalterati tutti i suoi beni, diritti, responsabilità e obblighi preesistenti alla domiciliazione nel territorio maltese.

Ovviamente, a seguito della ridomiciliazione, la società diventa regolarmente residente a Malta in conformità alla Legge in materia d'imposta sul Reddito (*Income Tax Act*). Nessun prelievo fiscale o altra imposta graverà sul proseguimento della società a Malta. Inoltre, gli utili non distribuiti saranno assegnati al conto non tassato della società, alla data della domiciliazione a Malta. Pertanto, conformemente alla normativa generale maltese, i dividendi distribuiti dalla società, dal suo conto non tassato, agli azionisti non residenti, risulteranno di fatto esentasse.

La società, poi, potrà avvalersi di tutte le convenzioni maltesi contro le doppie imposizioni, nonché delle altre forme di sgravio previste a favore di tutti i residenti, e potrà essere autorizzata a determinate esenzioni, come, per esempio, quelle sulle plusvalenze e sui dividendi esteri. Infine, il reddito estero che non sia rimesso a Malta e le plusvalenze ricavate all'estero non saranno considerati imponibili a Malta.

10. Costituzione di una società a Malta

Vediamo, ora, per concludere, alcune note informative tecniche di carattere pratico-operativo.

Procedure per la registrazione

L'Atto costitutivo e lo Statuto devono essere protocollati nel Registro delle Imprese, corrispondendo l'imposta di registrazione. Tale imposta è calcolata su una scala progressiva in funzione del capitale sociale, e va da € 245 (se il capitale non supera € 1.500), a € 2.250 (se il capitale è pari o maggiore di € 2.500.000). Il Registro delle Imprese rilascia allora il relativo certificato di registrazione richiesto (*Certificate of Incorporation*), affinché la società possa iniziare la sua attività.

Requisiti di capitale

Nel caso di società private a responsabilità limitata, il capitale sociale minimo richiesto dalla legge è di € 1.250 (o il suo equivalente in valuta estera), di cui almeno il 20% deve essere versato con la sottoscrizione e depositato in un conto bancario a nome della società.

Amministratori e segretario della società

Una società maltese deve avere almeno un amministratore, che può spesso fungere anche da segretario della società. L'amministratore può essere pure una persona giuridica; tuttavia, il segretario della società dev'essere necessariamente una persona fisica (salvo l'eccezione dei fondi comuni di investimento).

Azionisti

In genere, la società deve avere almeno due azionisti, anche se, a determinate condizioni, sono ammesse anche le società con unico socio. Gli azionisti possono essere persone fisiche o giuridiche, e devono tenere almeno un'assemblea generale all'anno. E' anche permesso che le azioni della società siano intestate a un fiduciario autorizzato, di modo che l'identità dei proprietari effettivi rimanga confidenziale.

Sede legale

Una società registrata a Malta deve avere la sede legale a Malta. Naturalmente, vi sono svariati studi professionali locali che offrono servizi di domiciliazione per le società estere che intendano effettuare degli investimenti a Malta, ma desiderino, inizialmente, limitare tali costi fissi.

Tempo necessario per l'incorporazione

Di norma la pratica di costituzione viene evasa entro una settimana, a patto che siano state correttamente fornite tutte le informazioni e le documentazioni necessarie (con i relativi versamenti prescritti dalla normativa maltese).

Rendiconti della società e imposte annue

Un rendiconto annuo deve essere protocollato al Registro delle Imprese. Tale rendiconto comprende l'elenco dei nomi e delle generalità dei funzionari e degli azionisti della società, compresi i dettagli sulla struttura del capitale, insieme a tutti i cambiamenti eventualmente avvenuti nel corso dell'anno. L'imposta di Registro che si paga annualmente è calcolata in base

al capitale sociale, e va dall'importo minimo di € 100 (se il capitale non supera € 1.500), a € 1.400 (se il capitale è pari o superiore a € 2.500.000).

Tutte le società registrate a Malta sono obbligate a redigere adeguati rendiconti finanziari, i quali devono essere verificati da un commercialista abilitato, che deve possedere anche il titolo di revisore contabile registrato. Tali rendiconti finanziari verificati vanno presentati annualmente anche all'Autorità Fiscale. Peraltro, analogamente a quanto previsto anche dal Codice Civile italiano, se si rientra in determinati

parametri, le società hanno la possibilità di presentare i rendiconti finanziari abbreviati.

Nota conclusiva: si deve ricordare che Malta è regolarmente inserita nella White List, è ben lungi dall'essere considerata una sorta di paradiso fiscale (legislazione Tax Heaven), posto che il governo consente il massimo scambio di informazioni con tutte le altre Autorità estere, e il sistema bancario è perfettamente integrato con gli istituti di credito europeo.

Esdebitamento e crediti tributari

Commento a Cassazione, Sezione VI, Ordinanza interlocutoria n. 23129 del 30 ottobre 2014¹



di Giovambattista Palumbo
*Funzionario Agenzia delle Entrate***

L'Ordinanza della Corte di Cassazione, n. 23129 del 30 ottobre, ha affermato il seguente, relevantissimo, principio: i crediti tributari non sono esplicitamente esclusi dall'esdebitamento ex art 142 della L. Fall.

Le obbligazioni tributarie non sono "*estraneae all'esercizio dell'impresa*", né sono inderogabili ex art. 53 Cost, pena una dichiarazione di incostituzionalità di tutta la normativa sull'esdebitamento e di tutta la prassi legislativa in tema di "*definizione agevolata*" (tra cui anche la mediazione ex. articolo 17bis della legge 546/1992).

I giudici di merito avevano infatti affermato che le somme non erano dovute, posto che il socio accomandatario della società fallita (e fallito in proprio) aveva ottenuto dal Tribunale un decreto di esdebitamento.

Giova premettere che la L. Fall., art. 142 prevede che, a determinate condizioni, il cui accertamento è compito del Tribunale fallimentare, "*il fallito persona fisica è ammesso al beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti*", restando esclusi dall'esdebitazione:

- a) gli obblighi di mantenimento e alimentari e comunque le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa;
- b) i debiti per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale, nonché le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti.

Emerge dunque come i crediti tributari non siano esplicitamente esclusi dall'esdebitamento; e questa osservazione non è priva di rilievo da momento che in altre disposizioni il legislatore si è preoccupato di dettare specifiche disposizioni attinenti ai crediti tributari (cfr. l'art. 182 ter, della medesima legge fallimentare).

Ed il regime dei debiti tributari è, regolato nella legge 3/2012, come modificata ed integrata dal dl 179/2012, conv. in legge 212/2012, che ha introdotto il così detto "esdebitamento" dei soggetti non contemplati dalla legge fallimentare.

Nella tesi dell'Amministrazione finanziaria si sosteneva dunque, in particolare, che le obbligazioni tributarie sarebbero "*estraneae all'esercizio dell'impresa*", in quanto collegate all'esercizio dell'impresa da un rapporto meramente occasionale.

Secondo la difesa erariale infatti con la locuzione "*rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa*" il legislatore si riferisce alle obbligazioni che un soggetto assume nella qualità di imprenditore.

Esse, di regola, sorgono a seguito della stipulazione dei c.d. contratti di impresa, vale a dire quei contratti che l'imprenditore conclude per finalità di impresa, ossia allo scopo di procurarsi i fattori della produzione (contratti con i fornitori, contratti di lavoro subordinato ed in genere di collaborazione), ovvero per assicurarsi il guadagno dell'attività (contratto di vendita, appalto, ed altri).

¹ V. sentenza *infra*, pag. 35 e segg.

** = Il presente scritto è a titolo puramente personale dell'autore e non impegna in ogni caso l'Amministrazione di appartenenza

Se si tiene conto di ciò, dovrebbe dunque concludersi nel senso che i debiti estranei all'esercizio dell'impresa sono quelle obbligazioni che non rispondono alla finalità imprenditoriale, vale a dire che non sono assunte con finalità di produzione dei beni e servizi e di successiva collocazione degli stessi sul mercato e tra questi rientrerebbero allora anche i debiti tributari.

Il debito tributario, infatti, non è assunto in ragione della qualità di imprenditore rivestita dal debitore, né con finalità di impresa, essendo un debito che grava su tutti i cittadini e la cui finalità è quella di concorrere alla spesa pubblica.

Il debito tributario, dunque, in base a tale impostazione, può sì sorgere "in occasione" dell'attività di impresa, ma non è un debito "inerente" all'attività di impresa, rientrando quindi nei "*rapporti estranei all'esercizio dell'impresa*" di cui all'art. 142, comma 3, lett. a).

Secondo la Cassazione, tuttavia, tale impostazione non è corretta, dato che "*sussistono indubbiamente oneri tributari (e piuttosto rilevanti) che sicuramente sono derivanti da rapporti non estranei all'esercizio dell'impresa. Fra questi -sia detto per inciso- rientrano sicuramente IVA ed IRAP (che a quanto risulta dalla narrativa sono richieste dall'atto tributario impugnato) che sono dovute proprio e soltanto perché le operazioni economiche da cui scaturiscono costituiscono esercizio dell'impresa*".

Anche la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, in base alla quale, con un secondo argomento, si invocava l'art. 53 della Costituzione e la inderogabilità dei crediti tributari, in quanto espressione del dovere di ogni soggetto di concorrere alle spese pubbliche, secondo i giudici di legittimità non convince, dato che condurrebbe "*ad una dichiarazione di incostituzionalità di tutta la normativa sull'esdebitamento e in fondo di tutta una prassi legislativa che ha previsto la "definizione agevolata", o addirittura l'abbandono di crediti tributari*".

E del resto, conclude la Corte, "è difficile individuare un qualche credito cancellato dall'esdebitamento che non goda di tutela costituzionale (è ad esempio ovvio che ne godono i crediti del lavoratore); e tuttavia in un bilanciamento di interessi (e disposizioni costituzionali) contrapposte, il legislatore sacrifica i diritti dei creditori in vista del ragionevole obiettivo di consentire al fallito incolpevole (ed in genere a tutti gli indebitati) di riprendere la loro attività economica senza il timore di dover versare quasi tutto il percepito ai creditori. E questo sacrificio trova ulteriore giustificazione nella circostanza che - se le procedure fallimentari sono state regolarmente esperite - il fallito non possiede più alcun bene e dunque si tratta di crediti di quasi impossibile soddisfacimento (e nulla dovrebbe più possedere anche il non imprenditore che si sia sottoposto alla procedura di liquidazione del suo patrimonio di cui al D.L. n. 179 del 2012, conv. in L. n. 212 del 2012)".

Infine anche l'eccezione in base alla quale i crediti aventi natura sanzionatoria sarebbero comunque esclusi dall'esdebitamento è stata respinta, dato che "*le sanzioni di cui si tratta sono strettamente connesse al debito principale che viene - in ipotesi - estinto. E non appare logico limitare l'effetto dell'esdebitamento alle sanzioni che derivino da crediti pienamente soddisfatti; mentre la coerenza del sistema induce a cancellare anche le sanzioni connesse ai debiti divenuti inesigibili (e che sovente sono rapportate all'ammontare di tali debiti)*".

Le conclusioni della Corte, al di là della specifica questione, ad avviso di chi scrive, richiedono due tipi di riflessione: una di sistema e una più "tecnica".

Partendo da quella di sistema, si evidenzia che parte della decisione, come visto, si fonda sulla constatazione che, se fosse corretta la tesi in base alla quale, se l'esdebitamento per i debiti tributari fosse possibile, si violerebbe il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la stessa tesi condurrebbe allora ad una dichiarazione di incostituzionalità di "*tutta una prassi legislativa che ha previsto la "definizione agevolata", o addirittura l'abbandono di crediti tributari*".

Tale conclusione tuttavia (e le successive argomentazioni che la Corte stessa fa quando addirittura richiama la "*massima "pochi maledetti e subito", che induce a rinunciare ad una pretesa giuridicamente fondata, ma di incerto*

incasso, accettando una somma minore ma di sicuro incasso”), non sembra certo andare incontro al corretto spirito della “prassi legislativa” invocata.

L’istituto dell’accertamento con adesione (per citare il principale tra gli istituti deflativi) non presuppone infatti certo un’attività discrezionale da parte dei funzionari degli Uffici, ma deve essere utilizzato solo in presenza di determinati e individuati presupposti legali, che consentano una deroga al citato principio della indisponibilità dell’obbligazione tributaria.

Se non c’è dubbio d’altronde che, in termini di efficienza operativa, l’istituto dell’accertamento con adesione abbia in questi ultimi anni determinato significativi risultati in termini di gettito e soprattutto di riduzione del numero delle potenziali liti fiscali, è del resto opportuno evidenziare che, nel campo del diritto tributario, esistono poche fattispecie su cui si possa concludere con certezza che un recupero è legittimo o illegittimo, o che in contenzioso vi sarà senza dubbio vittoria o soccombenza dell’Amministrazione.

La ratio dell’istituto dell’accertamento con adesione è dunque esclusivamente quella di definire in contraddittorio con il contribuente le pretese tributarie, anticipandone la riscossione (pur con l’evidente vantaggio della riduzione delle sanzioni) ed evitando il contenzioso.

Pur dunque non avendo gli uffici la disponibilità della pretesa tributaria (pena l’incostituzionalità di qualsiasi differente “prassi legislativa”), gli stessi possono operare tenendo conto degli eventi fattuali e contabili concreti che emergono dalle singole situazioni.

In sostanza, in termini amministrativi, l’azione dei funzionari dell’Agenzia è caratterizzata da discrezionalità tecnica “pura”, laddove dunque la fase discrezionale si esaurisce nel momento del giudizio, mentre la scelta della misura migliore per l’interesse pubblico è posta in essere direttamente dalla legge.

Discrezionalità tecnica quindi che si accompagna ad attività vincolata.

Si supera in sostanza quella che era la concezione classica della discrezionalità tecnica, che veniva assimilata alla discrezionalità amministrativa, implicando anch’essa una valutazione tra diverse soluzioni possibili (anche se tale valutazione è anticipata alla fase dell’esame del fatto) ed essendo quindi insindacabile oltre i limiti dell’eccesso di potere (sindacato estrinseco).

Tale superamento si era del resto già avuto con la sentenza del Consiglio di Stato n. 601/99, che aveva sottolineato la differenza tra opportunità (scelta tra più opzioni per la cura dell’interesse pubblico) e opinabilità (soggettività di un giudizio tecnico sul fatto).

Siamo dunque ai limiti tra discrezionalità tecnica e accertamento tecnico (il cui risultato è predeterminato dalla legge e quindi obbligato).

Di fronte all’incertezza di una legge, affidarsi del resto al potere “taumaturgico” dell’Amministrazione sarebbe ancor più rischioso che affidarsi di nuovo al legislatore, dato che almeno quel sistema è soggetto a controlli costituzionalmente garantiti.

Non credo quindi che possano essere gli Uffici finanziari ad adattare le modalità di prelievo alle caratteristiche di produzione e circolazione della ricchezza.

O meglio, credo che lo possano anche fare, ma solo quando rientra nei loro poteri normativamente previsti, quando cioè glielo consente il legislatore (vedi, per tutti, il caso degli studi di settore).

Una diversa conclusione comporterebbe sì, come affermava l'Agencia in sede di ricorso per Cassazione, la violazione di un principio fondamentale del nostro sistema democratico, quale quello della indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Ciascun funzionario potrebbe essere altrimenti legislatore (in sede di interpretazione della norma), amministratore (in sede di emissione dell'atto di accertamento) e giudice (in sede di adesione o conciliazione).

L'assunzione di responsabilità mediante la soggettiva interpretazione sarà certo possibile quando, nella lacunosa indicazione normativa o giurisprudenziale, comunque, tale interpretazione sia necessaria per raggiungere l'obiettivo prefissato (il contrasto all'evasione).

In tal caso e solo in tal caso il pubblico funzionario potrà valutare le varie modalità applicabili per raggiungere l'obiettivo.

In conclusione, vero è che, come dice la Cassazione, il principio di indisponibilità tributaria va adeguato alle specifiche circostanze, ma non nel senso che la sua applicazione non collima con gli istituti deflativi e ancor meno nel senso che tali istituti siano mossi dalla massima "pochi maledetti e subito".

Quanto poi infine alla considerazione "tecnica", si evidenzia che, quando la Cassazione include tra i debiti "di impresa" sdebitabili anche quelli Iva, non considera però che, anche nell'ambito della transazione fiscale, l'art. 182-ter della legge fallimentare, richiamato in sentenza anche dalla Corte, esclude espressamente dalla transazione fiscale i "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea", e quindi le somme dovute all'erario a titolo di Iva, in quanto l'ottavo considerando della Direttiva CEE del 28 novembre 2006, n. 112 ("Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto") afferma che "in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie".

E peraltro, il legislatore è poi intervenuto nella specifica materia, chiarendo che, in linea con le Direttive Comunitarie, "... con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento ...".

Alla luce della citata precisazione legislativa, si ritiene pacificamente, in dottrina e in giurisprudenza, che, con specifico riferimento all'Iva, anche il nuovo art. 182-ter potrà avere soltanto un contenuto dilatorio, e mai remissorio.

E perché dunque tale principio non dovrebbe valere anche per l'esdebitazione in esame.

Cass. civ. Sez. VI, Ord., 30-10-2014, n. 23129

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario	- rel. Presidente -
Dott. BOGNANNI Salvatore	- Consigliere -
Dott. IACOBELLIS Marcello	- Consigliere -
Dott. CARACCILOLO Giuseppe	- Consigliere -
Dott. COSENTINO Antonello	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso 12955/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

I.M., in qualità di socio accomandatario della fallita P.V.A. SAS di IDENTI MARCO E C, elettivamente domiciliato in ROMA, CORSO VITTORIO EMANUELE II 18, presso lo studio dell'avvocato GIAN MARCO GREZ, rappresentato e difeso dagli avvocati COLLIDA' ENRICO, GIOVANNI FRANCESCO COLLIDA' giusta procura a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 19/06/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di TORINO del 20/09/2011, depositata il 26/03/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 08/10/2014 dal Presidente Relatore Dott. MARIO CICALA; udito l'Avvocato Di Matteo Federico difensore della ricorrente che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione - deducendo quattro motivi - avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte 19/8/12 del 26 marzo 2012 che rigettava l'appello dell'agenzia confermando la illegittimità di cartella di pagamento con cui era stato chiesto al sig. I. il versamento di somme a titolo di IVA e IRAP per l'anno di imposta 2003.

I giudici di merito hanno affermato che tali somme non sono dovute posto che il sig. I., socio accomandatario della fallita PVA sas (e fallito in proprio) ha ottenuto dal Tribunale di Mondovì un decreto di esdebitamento in data 14 aprile 2008.

2 il sig. I. si è costituito in giudizio.

E' stata depositata la seguente relazione:

3. Il ricorso deve essere rigettato.

Giova premettere che la L. Fall., [art. 142](#), vigente (così come introdotto dal D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5), prevede che a determinate condizioni, che qui non rilevano in quanto il loro accertamento è compito del Tribunale fallimentare, "il fallito persona fisica è ammesso al beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti" Restano esclusi dall'esdebitazione:

a) gli obblighi di mantenimento e alimentari e comunque le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa;

b) i debiti per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale nonché le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti.

La lettera a) è stata così modificata dal D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, [art. 10](#), comma 1, a decorrere dal 1 gennaio 2008 (in precedenza si parlava dei crediti "non compresi nel fallimento ai sensi dell'art. 46", ma si può concordare con la Avvocatura che la modifica abbia avuto un portata meramente interpretativa).

Emerge fin da una prima lettura, come i crediti tributari non siano esplicitamente esclusi dall'esdebitamento; e questa osservazione non è priva di rilievo da momento che in altre disposizioni il legislatore si è preoccupato di dettare specifiche disposizioni attinenti ai crediti tributari (cfr. l'[art. 182 ter](#), della medesima legge fallimentare). Ed il regime dei debiti tributari è, regolato nella legge 3/2012 (come modificata ed integrata dal di 179/2012 conv. in legge 212/2012, che ha introdotto il così detto "esdebitamento" dei soggetti non contemplati dalla legge fallimentare).

La ricorrente Avvocatura svolge però ampie argomentazioni per sostenere in via interpretativa questa esclusione.

Sostiene (in particolare nel primo motivo) che le obbligazioni tributarie sarebbero "estrane all'esercizio dell'impresa" in quanto sarebbero collegate all'esercizio dell'impresa da un rapporto meramente occasionale.

Si afferma nel ricorso:

"In primo luogo, occorre tener conto del significato letterale dell'espressione adoperata dal legislatore. In questa ottica è necessario dare un contenuto al concetto di "rapporti estranei all'esercizio dell'impresa".

Si è in presenza di una locuzione che si comprende a contrario, considerando, cioè, cosa si intenda per rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa. Con siffatta locuzione, per tradizione, il legislatore si riferisce alle obbligazioni che un soggetto assume nella qualità di imprenditore. Esse, di regola, sorgono a seguito della stipulazione dei c.d. contratti di impresa (già conosciuti dal codice di commercio del 1882 come "atti di commercio"), vale a dire quei contratti che l'imprenditore conclude per finalità di impresa, ossia allo scopo di procurarsi i fattori della produzione (contratti con i fornitori, contratti di lavoro subordinato ed in genere di collaborazione), ovvero per assicurarsi il guadagno dell'attività (contratto di vendita, appalto, ed altri).

Se si tiene conto di ciò, non potrà che concludersi nel senso che i debiti estranei all'esercizio dell'impresa sono quelle obbligazioni che non rispondono alla finalità imprenditoriale, vale a dire che non sono assunte con finalità di produzione dei beni e servizi e di successiva collocazione degli stessi sul mercato.

Tra questi, indubbiamente, rientrano i debiti tributari. Il debito tributario, infatti, non è assunto in ragione della qualità di imprenditore rivestita dal debitore né con finalità di impresa, poichè, all'evidenza, è un debito che grava su tutti i cittadini e la cui finalità è quella di concorrere alla spesa pubblica (secondo quanto espressamente sancito dall'[art. 53](#) Cost. - sul quale si avrà modo di ritornare nel secondo motivo di ricorso).

Il debito tributario, dunque, può sorgere "in occasione" dell'attività di impresa, ma non è un debito "inerente" all'attività di impresa.

Esso, pertanto, deve ritenersi ricompreso nei "rapporti estranei all'esercizio dell'impresa" di cui all'art. 142, comma 3, lett. a)".

La deduzione, prospettata sotto il profilo della violazione di legge, non risulta proposta nel giudizio di merito; è quindi di dubbia ammissibilità. Comunque può essere esaminata solo sotto un profilo: la esclusione *ope legis* di tutti i debiti tributari dall'esdebitamento.

Simile tesi deve essere respinta. In quanto sussistono indubbiamente oneri tributari (e piuttosto rilevanti) che sicuramente sono "derivanti da rapporti non estranei all'esercizio dell'impresa". Fra questi -sia detto per inciso- rientrano sicuramente IVA ed IRAP (che a quanto risulta dalla narrativa sono richieste dall'atto tributario impugnato) che sono dovute proprio e soltanto perchè le operazioni economiche da cui scaturiscono costituiscono esercizio dell'impresa.

Mentre non rientra nel presente giudizio la valutazione se vi siano rapporti tributari esclusi dall'esdebitamento (come si potrebbe sostenere per l'ICI su una casa di abitazione).

Con un secondo argomento, sviluppato in modo particolare nel secondo motivo, l'Avvocatura erariale invoca l'[art. 53](#) della Costituzione e quindi sostiene la inderogabilità dei crediti tributari in quanto espressione del dovere di ogni soggetto di concorrere alle spese pubbliche.

L'argomento, come emerge dalle attente argomentazioni presenti nel ricorso, condurrebbe però ad una dichiarazione di incostituzionalità di tutta la normativa sull'esdebitamento e in fondo di tutta una prassi legislativa che prevede la "definizione agevolata", o addirittura l'abbandono di crediti tributari.

La stessa presunta "irrinunciabilità" dei crediti tributari è, del resto, posta in crisi da disposizioni come articolo 17bis nel corpo della legge 546/1992 introdotto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, [art. 39](#), comma 9, convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, secondo cui la Amministrazione nel formulare la sua eventuale proposta di mediazione deve aver "riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa"; cioè, sembrerebbe alla eterna massima "pochi maledetti e subito", che induce a rinunciare ad una pretesa giuridicamente fondata, ma di incerto incasso, accettando una somma minore ma di sicuro incasso.

Del resto, è difficile individuare un qualche credito cancellato dall'esdebitamento che non goda di tutela costituzionale (è ad esempio ovvio che ne godono i crediti del lavoratore); e tuttavia in un bilanciamento di interessi (e disposizioni costituzionali) contrapposte, il legislatore sacrifica i diritti dei creditori in vista del ragionevole obiettivo di consentire al fallito incolpevole (ed in genere a tutti gli indebitati) di riprendere la loro attività economica senza il timore di dover versare quasi tutto il percepito ai creditori.

E questo sacrificio trova ulteriore giustificazione nella circostanza che - se le procedure fallimentari sono state regolarmente esperite - il fallito non possiede più alcun bene e dunque si tratta di crediti di quasi impossibile soddisfacimento (e nulla dovrebbe più possedere anche il non imprenditore che si sia sottoposto alla procedura di liquidazione del suo patrimonio di cui al D.L. n. 179 del 2012, conv. in L. n. 212 del 2012).

Con il terzo motivo la Avvocatura sottolinea come i crediti esposti nella cartella impugnata avrebbero in parte natura sanzionatorio e ciò li escluderebbe dall'esdebitamento. Il motivo appare inammissibile perchè comporta un accertamento in fatto circa la natura dei crediti esposti, che non risulta richiesto in sede di merito.

Appare inoltre infondato perchè le sanzioni di cui si tratta sono strettamente connesse al debito principale che viene - in ipotesi - estinto. E non appare logico limitare l'effetto dell'esdebitamento alle sanzioni che derivino da crediti pienamente soddisfatti; mentre la coerenza del sistema induce a

cancellare anche le sanzioni connesse ai debiti divenuti inesigibili (e che sovente sono rapportate all'ammontare di tali debiti).

Con il quarto motivo la Amministrazione invoca la L. Fall., [art. 144](#), u.c., secondo cui, in caso di "creditori anteriori alla apertura della procedura di liquidazione che non hanno presentato la domanda di ammissione al passivo", "l'esdebitazione opera per la sola eccedenza alla percentuale attribuita nel concorso ai creditori di pari grado". Il motivo appare però inammissibile in quanto invocato per la prima volta - a quanto risulta - in sede di ricorso per cassazione.

Il Collegio preso atto delle deduzioni orali della Avvocatura di Stato, in considerazione dell'importanza della questione dedotta ha ritenuto opportuna la trattazione della controversia in pubblica udienza.

P.Q.M.

La Corte rinvia la controversia alla pubblica udienza della medesima 6^a sezione (articolazione 5^a).

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Sesta Civile, il 8 ottobre 2014.

Depositato in Cancelleria il 30 ottobre 2014.

www.iltributo.it

