

DIALOGHI TRIBUTARI

DETERMINAZIONE AMMINISTRATIVA DEI TRIBUTI
TRA CONTABILITÀ E STIME

A cura di Raffaello Lupi e Dario Stevanato

FONDAZIONE STUDI TRIBUTARI

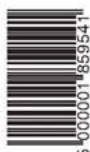
2015

3

- Imposte redistributive: rilanciano l'economia?
- Le imposte patrimoniali come soluzione di ripiego
- Aumento degli oneri concessori e concetto di tributo
- Istanze di interpello e verifiche in corso
- Il c.d. otto per mille come tributo eccedente lo scopo
- Figli a carico e suddivisione di deduzioni e detrazioni
- Cessione d'immagine artistica tra evasione ed elusione
- Il Catasto tra valore, reddito e possibili riforme
- IMU e immobili "atipici" (piattaforme petrolifere)
- Canone RAI nelle utenze elettriche
- Eccessiva genericità della sanzione per omesso versamento
- Estinzione societaria durante il processo tributario
- Scudo fiscale del socio e società

Anno VIII, Luglio - Settembre 2015 - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofori Assago (Mi)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00185954



5 000001 85954 1



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

Un mondo di contenuti non è mai stato così facile da raggiungere.



- **Completa:** tutte le aree di interesse per il professionista dalla fiscalità internazionale alla revisione, al societario e al fallimento.
- **Versatile:** contenuti e servizi per ogni tua esigenza, dall'aggiornamento all'approfondimento e alla consulenza.
- **Autorevole:** i commenti, le interpretazioni, le schede operative, sono curati dalle firme più autorevoli.
- **Efficiente:** grazie alle schede di sintesi su adempimenti e attività economiche, ti fa risparmiare tempo.
- **Sempre aggiornata:** con in più in home page le news di IPSOA Quotidiano e le segnalazioni della Redazione.



SCOPRI DI PIÙ SU
bigsuite.ipsoa.it



Wolters Kluwer

Sommario

Luglio Settembre 2015**3**

Aspetti strutturali

Tassare i ricchi per far spendere i poveri fa bene all'economia? <i>di Emanuela Melchiorre, RL</i>	261
La «Patrimoniale»: un ruolo sussidiario al di là degli slogan <i>di Mario Cermignani, Dario Stevanato, Raffaello Lupi</i>	265

Entrate pubbliche e tributi

Estraneità degli oneri concessori al concetto di tributo (il caso del «gioco d'azzardo») <i>di Valentina Perrone</i>	283
--	------------

Accertamento

Istanze di interpello e corto circuito con controlli tributari in corso <i>di Simone Covino, Raffaello Lupi</i>	291
---	------------

IRPEF

«8 per mille», un tributo eccedente lo scopo <i>di Dario Stevanato</i>	295
Ripartizione tra genitori delle detrazioni relative ai figli: un banco di prova del Fisco telematico <i>di Alberto Baroni, Raffaello Lupi</i>	299

Lavoro autonomo

Cessione dell'immagine artistica tra «tax planning» ed evasione tributaria <i>di Giuseppe Saporito, Raffaello Lupi</i>	305
--	------------

Catasto

Catasto fabbricati: difficile riformare un equivoco tra valore e reddito <i>di Dario Stevanato, Raffaello Lupi</i>	311
--	------------

Tributi locali

Imposizione immobiliare locale «in alto mare», ovvero l'ICI sulle piattaforme petrolifere <i>di Francesco Maracino, RL</i>	315
--	------------

Canone RAI

Il «nuovo» canone RAI: un altro caso di tassazione esternalizzata su terzi <i>di Dario Stevanato, Alberto Marcheselli, Paolo Puri, Raffaello Lupi</i>	327
---	------------

Sanzioni

Sull'omesso versamento di tributi una sanzione che pecca di genericità eccessiva? <i>di Giuseppe Ingraio, RL</i>	336
--	------------

Sommario

Contenzioso tributario

Società estinta e processo: un «fritto misto» tra diritto civile e tributario

di Fabio Gallio, Raffaello Lupi

341

Fiscalità internazionale

Ancora sugli effetti, per le società (italiane o estere), dello scudo fiscale del socio

di Valentina Perrone, Raffaello Lupi.....

349

DIALOGHI TRIBUTARI

DETERMINAZIONE AMMINISTRATIVA DEI TRIBUTI
TRA CONTABILITÀ E STIME

Coordinamento editoriale

Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Comitato di redazione:

Claudio Carpentieri, Leda Rita Corrado, Mario Damiani, Mauro Franchi, Giuseppe Ingrao, Raffaello Lupi, Andrea Manzitti, Giuseppe Molinaro, Alessandro Santoro, Dario Stevanato, David Terracina

Ufficio Studi Fondazione Studi Tributari:

Fiorella Bianchi, Stefania Capitani, Emiliano Covino, Simone Covino, Maria Rita Silvestri

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi)
<http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valeria Ruggiero

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 68 del 29 gennaio 2008

Iscritta al R.O.C. n. 1702

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L.

353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004, n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche S.r.l. - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)

Tel. 02/57789422

Stampa

GECA S.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

Tel. 02/99952

Pubblicità

db Consulting srl
EVENTS & ADVERTISING

db Consulting srl Event & Advertising
via Leopoldo Gasparotto 168 - 21100 Varese
tel. 0332/282160 - fax 0332/282483
e-mail: info@db-consult.it
www.db-consult.it

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore.

Servizio Clienti: tel. (02) 824761

e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it

www.servizioclienti.wki.it

Italia

abbonamento annuale: € 199,00

Modalità di pagamento

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori

oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento.

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Redazione

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

IPSOA, Redazione Dialoghi Tributari,
Casella postale 12055 - 20120 MILANO
Telefono (02) 82476.890 - Telefax (02) 82476.600

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

IPSOA, Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. (02) 82 47 61 - Fax (02) 82 47 6.799
Servizio risposta automatica Tel. (02) 82476.999

Egregio Abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. 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: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Tassare i ricchi per far spendere i poveri fa bene all'economia?

di Emanuela Melchiorre, RL

Nelle discussioni economico-mediatiche sembra che «rilanciare i consumi» crei automaticamente reddito, e quindi prosperità: ne abbiamo parlato nel numero precedente a proposito della possibilità di sostituire i tributi con l'emissione di moneta. Oggi ne parliamo dal punto di vista degli effetti economici delle imposte, a proposito del ragionamento secondo cui, vista la maggiore propensione al consumo delle classi disagiate, una redistribuzione dai ricchi ai poveri, creando consumi, sosterebbe la produzione di redditi. In termini tecnici si tratta del «moltiplicatore della spesa pubblica», ragionamento con un filo logico, avanzato dai nuovi studiosi sociali, spesso giornalisti, politici e opinionisti, che hanno occupato lo spazio lasciato vuoto da studiosi sociali incapaci di comunicare. Cerchiamo di capire se togliere reddito ai privati tramite le imposte, per sussidiare il consumo dei poveri, davvero crea reddito. E' un ragionamento provvisto di senso compiuto, ma riduttivo, come vedremo.

■ La redistribuzione da ricchi a poveri attraverso le imposte stimola l'economia?

Emanuela Melchiorre

Redistribuzione del reddito ed effetti economici delle imposte

Una rivista di riflessione tributaria come *Dialoghi* deve esaminare tutti i ragionamenti con cui la pubblica opinione ipotizza di risolvere i problemi finanziari delle istituzioni.

Le imposte prelevano una quota di ricchezza e quindi diventa centrale, per aumentare il gettito tributario, stimolare la produzione di ricchezza. In proposito c'è una tendenza diffusa a stimolare la produzione di ricchezza attraverso i consumi, come indicato nel precedente articolo di *Dialoghi* dedicato al ruolo della moneta (1); in tale sede abbiamo ragionato sull'eventualità di pagare le spese pubbliche creando nuova moneta, senza ricorrere pertanto all'aumento dell'imposizione fiscale. Se lì quindi abbiamo parlato dell'eventualità di sostituire le imposte con nuova moneta, qui vogliamo invece parlare degli effetti economici dello spostamento tra classi sociali del peso delle imposte. Si tratta di una ipotetica maggiore efficienza economica della redistribuzione della ricchezza attraverso le imposte. Affrontiamo quest'altro aspetto della stessa rifles-

sione (2) partendo da una diversa angolazione, come quando si guardano le numerose facce del medesimo prisma.

C'è una parte della letteratura economica che è favorevole alla tassazione di risorse inoperose al fine di trasferire mezzi finanziari a chi ha una propensione al consumo più alta. Questa particolare misura di spesa pubblica anima il dibattito da *talk show*, e passa spesso sotto il nome di reddito di cittadinanza, noi invece lo vogliamo chiamare per chiarezza e correttezza semplicemente sussidio per i disoccupati o per i poveri. Tale ammortizzatore sociale dovrebbe far aumentare, a detta dei sostenitori di tale tesi, i consumi, ossia la domanda, e quindi di conseguenza il reddito nazionale e l'occupazione. Se possia-

Emanuela Melchiorre - Giornalista economica - Fondazione Studi Tributarî

Note:

(1) E. Melchiorre, R. Lupi, «Dalla finanza tributaria alla finanza monetaria: battere moneta per finanziare le spese pubbliche?», in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2015, pag. 142.

(2) Secondo la quale «il consumo creerebbe reddito» (anziché la produzione).

mo essere d'accordo sulle premesse, ossia sulla necessità di alleviare le difficoltà della popolazione meno abbiente, meno d'accordo siamo sulle conclusioni del ragionamento poiché risulta a noi evidente un salto logico sostanziale dal concetto di consumo a quello di reddito (3).

Sussidio e ricchezza: una correlazione non scontata

Finanziare mediante sussidio il consumo delle classi meno abbienti non fa invece aumentare automaticamente il reddito, per il semplice fatto che il reddito viene prodotto da altri; colui che riceve sussidi può tutt'al più permettere ai produttori di merci di trovare uno sbocco per le loro giacenze di magazzino (4). Quindi possiamo affermare che finanziare il consumo di qualcuno che, per tanti motivi differenti (povertà, disoccupazione, ecc.), è estraneo al processo produttivo ha un effetto indiretto e non certo sulla creazione di nuova produzione e sul livello della ricchezza aggregata. Ancora più indiretto poi è l'effetto della domanda sussidiata sul livello di occupazione. Ciò non toglie che una simile misura politica prima ancora che economica sia utile e desiderabile in questo periodo di grande difficoltà per una parte sempre più vasta della popolazione.

Sostituzione di consumi privati con consumi pubblici

Una volta chiarito un simile equivoco che caparbiamente si ripropone in molte discussioni della pubblica opinione, possiamo procedere sugli effetti economici di una «redistribuzione delle imposte»; si tratta cioè della maggiore influenza sull'economia di una azione pubblica a scapito di una libera iniziativa privata, o, come direbbe un economista, della maggiore o minore incidenza del moltiplicatore della spesa pubblica rispetto al moltiplicatore della spesa privata (5).

Il prelievo impositivo sposta consumi privati verso i consumi pubblici, prelevando una ricchezza prodotta da privati a favore di impieghi di interesse pubblico. Ha fondamento l'ipotesi che questo travaso di consumo può avere effetti più espansivi sull'economia nel suo insieme rispetto al semplice consumo privato? Ha senso sostituire spese pubbliche con un moltiplicatore

più elevato con spese private con un moltiplicatore meno incisivo? Il discorso ha un filo conduttore, ma è solo una parte del tutto: solo che i proponenti, per amor di tesi o per pigrizia, preferiscono paludarne il filo logico, indubbiamente esistente, con un apparato diretto ad attribuirgli «scientificità», cioè ad «accreditarlo», anziché comprendere altri ragionamenti che lo limitano.

Il calcolo del moltiplicatore della spesa pubblica non può essere fatto a priori. In realtà il vero valore del moltiplicatore di una determinata spesa pubblica o di un complesso di spese lo si può determinare soltanto *ex post* sulla base dell'effettivo risultato che tali spese hanno conseguito, prima di tutto in termini di efficienza. In altre parole, il moltiplicatore della spesa pubblica rappresenta a nostro avviso un utile strumento di analisi per valutare il risultato di una politica e non per scegliere quale politica applicare tra una rosa di alternative. È più importante considerare il contenuto stesso delle politiche di spesa e scegliere quelle spese che hanno un maggiore contenuto propulsivo per l'economia. Pertanto l'interrogativo non è se il moltiplicatore della spesa pubblica è maggiore o minore di quello della spesa privata, quanto quali spese hanno un maggior effetto espansivo sull'economia? L'attenzione va spostata quindi dallo strumento di analisi al contenuto delle politiche.

Tassare i consumi o tassare i risparmi

I sostenitori della tesi che la spesa pubblica dovrebbe essere interamente coperta da maggiori entrate fiscali (teorema del bilancio in pareggio) ricorrono alla considerazione che il moltiplicatore della spesa pubblica sul reddito è maggiore

Note:

(3) Come abbiamo già indicato nel precedente articolo dedicato all'emissione di moneta in luogo delle imposte.

(4) Saranno quindi i produttori a dover scegliere se conservare l'attuale livello di produzione o se pianificare nuovi livelli produttivi lasciandosi influenzare da flussi di domanda incrementale finanziata da sussidi pubblici.

(5) Il moltiplicatore del reddito influenzato dalla variabile economica della propensione marginale al consumo è stato teorizzato da Keynes nel suo *The General Theory of Employment, Interest and Money*, tuttavia l'enfasi nella trattazione era data al ruolo degli investimenti per far crescere il reddito e non del consumo o della propensione al consumo.

di quello fiscale, quindi, l'incremento di reddito derivante dalla spesa pubblica è più che proporzionale alla riduzione dovuta all'aumento della pressione fiscale per finanziare tale spesa. Il ragionamento procede, inoltre, individuando quali beni devono essere maggiormente tassati e quali meno per massimizzare la raccolta fiscale (6). In particolare, si sostiene che i beni a minore elasticità di domanda (ossia i beni di prima necessità e di consumo quotidiano) siano da preferire in un piano di inasprimento fiscale, poiché un aumento della tassazione, proprio in virtù del fatto che sono acquisti non comprimibili e irrinunciabili, porterà maggiori entrate tributarie. Al contrario i beni a elasticità di domanda elevata (ossia i beni di lusso) se venissero tassati maggiormente non garantirebbero un certo incremento delle entrate fiscali, poiché la domanda di tali beni può essere facilmente contratta o, presumibilmente, rivolta verso altri beni meno tassati o verso altri mercati e altri Paesi dove la fiscalità è più vantaggiosa. Se da un lato queste scelte possono portare meccanicamente al risultato sperato di maggiori entrate tributarie, dall'altro lato non garantiscono un effetto espansivo sulla ricchezza. Anzi probabilmente le scelte dei *policy maker* in tema di tassazione del consumo potrebbero peggiorare il clima di fiducia dei consumatori e dei produttori. Senza considerare il fatto che le tasse sul consumo vanno a incidere proprio su quella fascia di popolazione più bisognosa che in tempi di crisi tende ad allargarsi (7).

Se tassare il consumo pone evidenti interrogativi sul livello di ricchezza prodotto e questioni di equità fiscale, anche tassare il risparmio non è privo di conseguenze indesiderabili, anche se il discorso è più ampio di quanto sembri. Il risparmio nella sua definizione più elementare non è altro che consumo posticipato (8). Nel senso che diventa rilevante nella nostra analisi solo in relazione all'uso che si fa del denaro accumulato (9). Come abbiamo già sostenuto nel precedente articolo di *Dialoghi* sulla moneta, spostare fondi monetari per trasformarli in altri impieghi finanziari o speculativi senza passare per la produzione reale non crea nuovi investimenti. Quando però il trasferimento di mezzi finanziari è diretto verso attività produttive creatrici di nuova ric-

chezza il sacrificio della rinuncia al consumo attuale può essere compensato dal beneficio del maggior benessere generale.

Anche in questo caso è possibile sfatare un altro equivoco, quello che passa sotto il nome di «paradosso del risparmio» di keynesiana memoria. È assai difficile che i soldi accantonati in banca non vengano utilizzati per altre attività, ossia è improbabile che siano inattivi tanto quanto quelli nascosti sotto il fantomatico mattone. Anche se esiste «la preferenza per la liquidità» (10), fatta cioè la tara con il margine di liquidità che tutti noi desideriamo conservare, la gran parte delle risorse risparmiate viene accantonata in un qualche istituto bancario che utilizza i propri debiti, ossia i depositi dei correntisti, per gli impieghi. È nella scelta sul tipo di impiego presa dalla banca il fulcro della questione della crescita o meno della ricchezza aggregata. Se il credito alle imprese viene contratto e l'acquisto di titoli speculativi aumenta il saldo finale sulla ricchezza nazionale sarà negativo.

L'equazione economica però è duplice

Affrontare l'annosa questione della crescita economica guardando solamente un lato del mercato, ossia quello della domanda, trascurando quello della produzione, rischia di creare tanti, troppi equivoci. A tutti piacerebbe consumare

Note:

(6) Gli economisti sono attratti dalla regola delle imposte di Ramsey, (1927), in materia di efficienza della tassazione.

(7) Oltre a considerazioni meramente quantitative, la riflessione sul finanziamento della spesa pubblica con maggiori imposte non può prescindere da elementi prettamente sociali. Come scrisse il Ministro delle finanze francese Colbert tre secoli fa, «Aumentare le imposte è come spennare un'oca: si vuole ottenere il massimo numero di piume riducendo al minimo la quantità di chiasso». Imporre nuove tasse o aumentare le tasse esistenti non è un processo privo di costi politici oltre che sociali.

(8) Keynes nel suo *The General Theory of Employment, Interest and Money* definiva la propensione al risparmio partendo dal concetto di propensione al consumo, nel senso che se si sottrae dall'unità il valore della propensione marginale al consumo si ottiene la propensione marginale al risparmio.

(9) Nel precedente articolo, «Dalla finanza tributaria alla finanza monetaria: battere moneta per finanziare le spese pubbliche?», cit., abbiamo infatti sostenuto che la moneta non è neutrale.

(10) Teorizzato da Keynes come atteggiamento antropologico e sociale, inteso come quell'attitudine degli individui a conservare liquida una parte delle proprie risorse per fare fronte a eventuali rischi o inconvenienti che caratterizzano l'esistenza di ciascuno.

senza creare redditi, ma purtroppo non può funzionare così per tutti. L'enfasi sul moltiplicatore dei consumi trascura la variabile economica fondamentale del reddito ossia trascura la formazione della ricchezza dal lato della produzione e tutte le scelte proprie della sfera economica dell'offerta. Forse non serve l'economia applicata, ma basta il buonsenso della nonna, per capire che non si produce reddito solo consumando. Ragionare guardando solo una faccia del prisma economico, cioè il consumo, rischia di farci perdere di vista la visione d'insieme, cadendo in un ragionamento con un filo logico, ma basato su di una sola variabile, cioè lo sbocco della produzione trascurando la capacità di creare produzione (11). Le relazioni economiche difficilmente sono univoche, ossia spiegabili con

una sola variabile, e il più delle volte sono equivocate, ossia dipendono da molte variabili. L'approccio unidirezionale legato all'incidenza del moltiplicatore dei consumi e del ruolo principe della domanda aggregata porta ad una conclusione fortemente discutibile: tassare i redditi più elevati e i patrimoni inoperosi per finanziare i consumi dei meno abbienti faccia crescere automaticamente la ricchezza, o, più semplicemente, che le tasse facciano bene all'economia.

Nota:

(11) In fondo si trasferisce nel mondo della moderna produzione di serie un atteggiamento magico e mitologico, come se bastasse qualcuno disposto ad acquistare una certa merce perché essa magicamente si crei. La fiducia nella capacità produttiva tecnologica, indotta dalla scienza, diventa in questo modo «fantascienza».

■ Non si creano redditi stimolando i consumi

RL

Le teorie descritte nell'articolo che precede sembrano integrare il paradosso di una «via socialista» allo sviluppo del libero mercato. Pare quasi la quadratura dei rapporti tra politica ed economia. La politica, attraverso la tassazione sui ricchi, rilancia i consumi dei poveri e in questo modo innesca un circolo virtuoso di sviluppo economico. Come in tutti i ragionamenti provvisti di un filo logico qualcosa di vero c'è, nel senso che una macchina pubblica efficiente, anche sul piano della determinazione dei tributi, è un fattore propulsivo dell'organizzazione sociale in generale, economia compresa. Si ritorna però all'interrogativo che, assieme all'Autrice che precede, avevamo descritto a proposito del finanziamento della spesa pubblica attraverso l'emissione di moneta, sul n. 3/2015 di *Dialoghi*. Si tratta di confrontare l'efficienza della spesa pubblica innescata dalla maggiore tassazione con l'efficienza della spesa privata, per consumi o per investimenti, attraverso il circuito del credito. L'articolo che precede rilevava ad esempio, giustamente, che il rilancio dei consumi, connesso alla tassazione dei ricchi, potrebbe indirizzarsi su merci prodotte nel *far*

east. L'effetto economico di questa redistribuzione delle risorse non è quindi prestabilito, e dipende dall'efficienza delle istituzioni in generale; si tratta della macchina pubblica nel suo complesso, in tutte le sue funzioni, giurisdizionali e non giurisdizionali, che ho descritto in altra sede (12). Come si vede, è un confronto che non può essere astratto, o di principio, tra i sostenitori dello Stato e quelli del mercato, né può svolgersi con formule generiche come lo stesso principio di sussidiarietà. Una cosa però è certa: nella misura in cui le istituzioni funzionano bene, anche le aziende tenderanno a seguirle.

Nota:

(12) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, par.1.3 e 5.3 liberamente scaricabile su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>.

La «Patrimoniale»: un ruolo sussidiario al di là degli slogan

di Mario Cermignani, Dario Stevanato, Raffaello Lupi

Di fronte alle disuguaglianze e al disagio sociale si invoca spesso da più parti «una patrimoniale», come fosse una miracolistica panacea per «togliere ai ricchi e dare ai poveri». Invece si tratta di una «soluzione di ripiego» rispetto a oggettive difficoltà o incapacità di determinare la ricchezza reddituale. In buona misura la patrimoniale costituisce un riequilibrio a fronte della mancata tassazione, per periodi lunghissimi, di redditi di fonte patrimoniale, soprattutto di natura straordinaria, come plusvalenze su immobili e su aziende. L'accumulo di patrimoni «saltando» la tassazione reddituale giustifica una manovra di tassazione patrimoniale «a regime» o finirebbe per costituire un aggravio per patrimoni formati con redditi soggetti a tassazione? Basta questo per capire l'inconveniente di equiparare, a parità di patrimonio, chi ha guadagnato (e sarebbe ben contento di dividere col Fisco il proprio arricchimento) e chi ha perduto.

■ Capacità contributiva e tassazione progressiva ordinaria sui «grandi patrimoni»

Mario Cermignani

La questione dell'imposizione fiscale e del giusto/corretto adempimento soggettivo dell'obbligazione tributaria riguarda direttamente la perequazione tributaria tra tutti i componenti di un gruppo sociale organizzato.

Per quanto concerne l'Italia, in presenza di un sistema tributario di fatto fortemente squilibrato a danno della ricchezza determinabile attraverso le organizzazioni aziendali, in buona parte di lavoro dipendente, a fronte (anche) di un'evasione fiscale di notevoli dimensioni, si parla spesso della necessità di istituire un'imposta patrimoniale sulle grandi ricchezze immobiliari e/o finanziarie (possedute da persone fisiche, da società o enti dotati o meno di personalità giuridica).

La tassazione patrimoniale sarebbe compatibile col principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost., proprio in quanto verrebbe a collegarsi ad un presupposto strutturale (il patrimonio soggettivo riconducibile, come detto, sia alle persone fisiche che alle aziende o comunque ad enti societari e non) espressivo di ricchezza e, dunque, di «forza economica», secondo un nesso logico e necessario. Non sono questi gli ostacoli alla legittimità/possibilità (o me-

glio, alla attuale stringente necessità), nell'ordinamento tributario generale, di una tassazione patrimoniale «ordinaria» accanto a quella sul reddito. Tutte le definizioni di reddito imponibile, ricostruite dalla dottrina sulla base dell'esame delle varie norme positive che si sono stratificate nel corso del tempo, si collegano al concetto economico-giuridico di patrimonio e, in sostanza, concordano nel ritenere che il reddito assunto ad oggetto dell'imposta relativa consiste in un incremento (o «accrescimento») del patrimonio, imputabile ad un determinato soggetto con riferimento ad un intervallo temporale definito, e concepibile solo in termini di «valore» economico (dunque, misurabile in denaro, equivalente monetario del valore) (1).

Mario Cermignani - Dottore di ricerca in Diritto europeo e comparato dell'impresa e del mercato - Diritto Tributario - Università di Chieti-Pescara

Nota:

(1) V. per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2005, 4; *amplius*, Id., *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966; per Giannini, il reddito è l'aumento di valore, concretamente determinabile in denaro, che si verifica nel patrimonio di una persona: inoltre, non solo doveva (segue)

Tale «accrescimento» implica quindi una «quantità di valore» ulteriore (reddito) che si aggiunge al patrimonio originario (cioè all'insieme «statico» dei diritti proprietari e di credito), posseduto dal soggetto all'inizio del periodo di riferimento dell'imposta, incrementandolo (2).

E' stato rilevato che, specularmente, il patrimonio è costituito dall'accumulazione/stratificazione/concentrazione di redditi nel corso del tempo: con gli anni infatti i redditi, dichiarati e regolarmente tassati, fiscalmente irrilevanti o (molto spesso) occultati al Fisco e dunque evasi, si patrimonializzano, si stratificano e vanno a costituire una grandezza economica «che passa di mano ormai lontano dalle ricostruzioni del Fisco» (3).

«L'unico patrimonio ulteriore è quello costituito dal valore delle aziende, cioè il valore delle aziende nel patrimonio dei rispettivi titolari» (4): esso è valore accumulato, per effetto del processo lavorativo-produttivo, sotto forma di «capitale» costituito da mezzi di produzione e plusvalori latenti, come avviamento ed utili portati a riserva e patrimonializzati. Si tratta quindi «di chiedersi in quale misura tassare "come persone" anche i proprietari delle aziende, utilizzando come parametro la quota parte del relativo valore» (5), ma anche in quale misura (più o meno progressiva) tassare le aziende stesse (come persone giuridiche societarie) con riferimento all'entità del loro patrimonio netto contabile (6).

Il reddito, come fenomeno economico-sociale «naturale», costituito da «accrescimenti di valore dei beni capitali», non può mai essere frutto «diretto, necessario ed esclusivo» di una sola causa, scaturendo piuttosto da un complesso di fattori concorrenti, anche tra loro apparentemente indipendenti (7) (che in realtà si intersecano ed influenzano reciprocamente in modo «dialettico»).

La molteplicità di cause può però ricondursi, in sintesi, a quella che rappresenta l'unica (ed ultima) base materiale (o fonte produttiva) di tutte le categorie reddituali previste dalla normativa tributaria (8); tale base è costituita dal processo economico generale/unitario di circolazione-valorizzazione del capitale, incardinato sul centrale meccanismo della produzione di «valore» e di «plusvalore» (cioè di valore «aggiuntivo» riferi-

bile al «plusprodotto» generato dal «lavoro collettivo» o «lavoro complessivo sociale» organizzato soprattutto nelle strutture produttive aziendali di dimensioni medio-grandi) e della sua continua trasformazione-accumulazione (attraverso la fase «distributiva») in capitale costante cioè, in definitiva, in «patrimonio», posseduto e controllato dalla classe dei «proprietari» e costituito essenzialmente da immobili, attività finanziarie/monetarie e «aziende» (capitale «produttivo» in senso stretto), tutti elementi patrimoniali suscettibili di produrre redditi (9).

Nel descritto processo economico-sociale, innestato sul rapporto capitale-lavoro (e considerato nella particolare fase della distribuzione individuale del valore complessivo generato dal sistema), può quindi essere individuata, in ogni caso, la fonte produttiva «generale» non solo del reddito imputabile, mediante una relazione di «pos-

Note:

(segue nota 1)

trattarsi di ricchezza nuova (ovvero, più esattamente, di un aumento di valore del patrimonio), ma tale incremento economico doveva essere effettivo, determinabile in denaro e derivante dall'impiego di capitale e lavoro, ciascuno da solo, o congiunti insieme (A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, pag. 324 ss.). Anche per L.V. Berliri, esso è dato dall'acquisizione al patrimonio del reddituario di una «ricchezza novella misurabile in denaro».

(2) G. Falsitta, *Manuale*, cit., pagg. 4-5.

(3) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 270, il quale nota con precisione che «La ricchezza si produce nelle imprese, negli affari, e poi si rifugia nel mattone, negli immobili o in altri affari (...): il precedente profitto d'impresa si trasforma in rendita fondiaria o finanziaria, in speculazione immobiliare, in affare occasionale».

(4) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 270.

(5) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pagg. 270-271.

(6) Pur considerando che tassare eccessivamente il patrimonio delle aziende può essere «controproducente rispetto alla loro esigenza di capitalizzazione, alla facilità di tassarne i redditi ed all'esigenza di renderle più grandi e più rigide», come rileva R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit., pag. 270.

(7) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 13.

(8) Cioè del reddito d'impresa (vale a dire del profitto) e di capitale (interesse), così come del reddito di lavoro dipendente (salario), di lavoro «autonomo» nonché dei redditi fondiari e di quelli confluenti nella nozione residuale di «redditi diversi».

(9) R. Lupi, «Minipatrimoniali di seconda scelta», in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2012, pag. 584. Per un approfondimento dell'analisi economica, cfr. K. Marx, *Introduzione alla critica dell'economia politica*, 1857; Id., *Per la critica dell'economia politica*, 1859; Id., *Lineamenti fondamentali di critica dell'economia politica*, 1857; Id., *Il Capitale. Libro primo*, 1867, ed. it., Roma, 1974.

«sesso» (e dunque attraverso un rapporto di «distribuzione» tra profitti, interessi, rendite e salari), ai singoli soggetti (direttamente o indirettamente) coinvolti, ma anche del patrimonio/capitale ripartito/distribuito ed accumulato (in modo ineguale) tra soggetti (la minoranza sociale) che ne hanno la «proprietà» e soggetti (maggioranza sociale) che ne sono privi (del tutto o quasi).

E' questa ripartizione (o distribuzione) che viene «normativamente» considerata come indice di capacità contributiva reddituale e patrimoniale ai fini del concorso alle spese pubblico-collettive.

Le sperequazioni nella distribuzione dei redditi

Risulta evidente da oggettivi ed attendibili dati statistici (10) quanto segue: il lavoro produce valore e reddito complessivo sociale, mentre, nella fase distributiva, si appropria di una quota assolutamente minore di tale reddito; i possessori/proprietari «parassitari» di capitale (quelli cioè che si limitano a «possedere» il proprio patrimonio senza esercitare più alcuna funzione «lavorativa» di tipo organizzativo-imprenditoriale) non svolgono alcun ruolo attivo nella produzione generale, ma si appropriano della quota maggioritaria del valore prodotto dal sistema sociale e la accumulano centralizzandola sotto forma di patrimonio.

Le classi sociali (minoritarie numericamente) che detengono il capitale in tutte le sue forme ed articolazioni (dunque possiedono i mezzi patrimoniali più ingenti e la forza economica più rilevante), da un lato, si appropriano, sotto la forma reddituale di profitti, interessi, rendite e plusvalenze finanziarie-immobiliari, dell'intera quota di maggior valore sociale (prodotto dal lavoro collettivo organizzato nelle aziende a struttura medio-grande); dall'altro, esse sfruttano un'ulteriore forma di redistribuzione regressiva del reddito a loro vantaggio, determinata sia dai meccanismi «fisiologici» del sistema tributario (minore tassazione, o addirittura completa detassazione, prevista dall'ordinamento per i profitti societari, per le rendite finanziarie, per le plusvalenze ed i redditi di capitale in genere, nonché per i grandi patrimoni), sia, come è ovvio, da fenomeni patologici ed ipertrofici, come eva-

sione ed elusione fiscale, naturalmente presenti ed in qualche modo «tollerati» dal sistema complessivo (11).

Le classi lavoratrici (maggioritarie nella società), al contrario, sono gravate, sul loro reddito di lavoro dipendente (ed assimilato), ossia sulla quota di prodotto sociale che gli viene attribuita, di un eccessivo e sperequato carico fiscale, per cui esse concorrono alle spese pubbliche, per una quota di ben oltre l'80% del gettito complessivo dell'IRPEF.

Ciò genera un'enorme distorsione sul piano della giustizia distributiva, con un consistente e costante trasferimento unidirezionale di reddito e risorse: dal salario delle classi e degli strati sociali del lavoro subordinato e parasubordinato (attivo e quiescente), al profitto ed alla rendita parassitaria delle classi «proprietarie».

I risultati di uno studio sulla concentrazione della ricchezza (reddito accumulato e patrimonializzato) confermano ampiamente questa tendenza: il 10% delle famiglie più ricche detiene quasi il 50% della ricchezza nazionale e dunque del reddito/patrimonio complessivo, mentre il 50% della popolazione (la metà più povera) ne detiene meno del 10% (12).

Sulla base di tali considerazioni, l'imposizione patrimoniale e la sua stretta compatibilità con l'ordinamento costituzionale assumono ancora maggiore importanza se si valuta correttamente la precipua funzione del tributo come effettivo strumento di riparto delle spese pubbliche con riferimento ad un criterio che, oltre ad essere espressivo di capacità economica, introduca una razionale distinzione di ripartizione del carico tributario in rapporto a tutti gli altri valori o principi emergenti dal quadro costituzionale (13).

Nel descritto quadro complessivo, si potrebbe

Note:

(10) Banca d'Italia, «Rapporto sulla stabilità finanziaria», Dicembre 2010.

(11) Sulla determinazione della ricchezza attraverso le organizzazioni aziendali ed il fenomeno sociale dell'evasione fiscale, cfr. le argomentazioni di R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, cit.

(12) CGIL – Dipartimento delle politiche economiche, «Un'imposta sulle grandi ricchezze come imposta per il futuro», 25 marzo 2011.

(13) A. Fedele, *La funzione fiscale*, cit., 22; A. Fantozzi, *Diritto tributario*, cit., pag. 45.

inserire con piena coerenza una norma che introducesse in via ordinaria/generalizzata un'imposizione patrimoniale che aumenti in modo più che proporzionale in rapporto all'incremento di valore della base imponibile, proprio al fine di ristabilire un minimo di equità sociale, bilanciando ed indirettamente contrastando, nel contempo, fenomeni evasivi ed elusivi sul piano reddituale, lesivi dei principi di equità/giustizia sostanziale e gravemente distorsivi sul piano della redistribuzione progressiva dei redditi tra classi e strati sociali.

In conclusione, proprio il necessario collegamento della capacità contributiva con gli altri principi dell'ordinamento e la possibilità che il tributo abbia funzioni non meramente neutrali di riparto dei carichi pubblici ma anche di «giustizia distributiva» (e, dunque, di intervento pubblico redistributivo nei meccanismi economici) in rapporto alla realizzazione di fatto dei doveri di solidarietà sociale e di uguaglianza sostanziale, giustificano un'imposta patrimoniale ordinaria (posto che mediamente il capitale/patrimonio si conserva, si rigenera e si accumula nel tempo per effetto del processo economico complessivo) e progressiva (modulando eventualmente l'intensità della progressività) sulle grandi ricchezze, per ridurre significativamente l'onere tributario sul lavoro ed arrestare o invertire, almeno parzialmente, l'attuale pesante e regressivo spostamento di reddito dal salario ai profitti ed alle rendite.

Le interessanti riflessioni sviluppate su *Dialoghi* (14) evidenziano che, in Italia, la «gran parte del gettito dell'imposta sul reddito deriva dagli strati sociali più abbienti, anche perché è in tali strati che i redditi si concentrano» (assumendo necessariamente, in misura rilevante, anche forma patrimoniale) «con relativo impoverimento di tutti gli altri», con la naturale conseguenza tendenziale che «il peso dell'imposta progressiva sul reddito, architrave di tutti i moderni sistemi tributari, si sia anch'esso "progressivamente" spostato sui contribuenti più benestanti» (15).

Una situazione completamente diversa si ha con riferimento alla «tassazione dei patrimoni, giacché in questo caso all'elevata concentrazione non sembra accompagnarsi anche un'elevata tassazione a carico dei maggiori possidenti» (16).

Poste queste chiare premesse, ai rilevati «problemi di liquidità del presupposto» di un'imposta patrimoniale (che deve sempre e comunque essere pagata con i redditi) (17), si potrebbe conseguentemente obiettare che chi possiede/gestisce medio-grandi patrimoni, generalmente accumulati nel tempo attraverso ingenti (e spesso non tassate) entrate reddituali pregresse, non ha grossi problemi di liquidità, dato che spesso i patrimoni di notevoli dimensioni sono (o possono essere) anche «efficientemente» diversificati ed articolati sia sotto la forma immobiliare che mobiliare/finanziaria (con eventuale parziale o totale trasformazione dalla prima alla seconda) (18).

I patrimoni costituiti da aziende

La tassazione dei cd. «patrimoni produttivi, investiti in azioni, quote e partecipazioni societarie, in cui il "valore" del patrimonio individuale è investito negli avviamenti societari e nelle aziende sottostanti» (19), pone problemi quasi ideologici. Sotto un certo profilo le organizzazioni aziendali, benché di proprietà privata, hanno una intrinseca «funzione sociale» di preminente interesse collettivo; esse sono cioè una sorta di beni comuni/collettivi, per la natura stessa dell'azienda come organizzazione pluripersonale, recentemente utilizzata da Lupi (20); è una natura essenzialmente «sociale», in quanto derivante dal lavoro collettivo accumulato ed in quanto attivata dalla necessaria azione lavorativa combinata di una pluralità di soggetti. Inoltre l'appropriazione individuale, da parte del proprietario o titolare (sotto forma di profitti prima

Note:

(14) D. Stevanato, «L'imposta progressiva sul reddito al tempo della crisi: un tributo per pochi votato da tutti?», in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2014, pag. 562.

(15) D. Stevanato, «L'imposta progressiva sul reddito al tempo della crisi: un tributo per pochi votato da tutti?», cit., loc. cit., pag. 562.

(16) D. Stevanato, op. loc. cit., pag. 562.

(17) D. Stevanato, op. loc. cit., pag. 562.

(18) Oltre a costituire un solido elemento di garanzia per l'accesso al credito.

(19) D. Stevanato, op. loc. cit., pag. 562.

(20) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile in <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>, par. 3.1.

e patrimonio poi), di gran parte del valore complessivo generato da tale funzione (in virtù del controllo giuridico privato dello stesso capitale aziendale) giustifica razionalmente un intervento redistributivo in favore della collettività attuato attraverso forme di tassazione progressiva di questo capitale/patrimonio (ciò, in alcuni casi, legittima anche il suo trasferimento alla proprietà pubblico-collettiva ex art. 43 Cost., proprio in ragione della rimarcata «funzione sociale» e rilevanza generale).

In proposito occorre infatti tenere sempre presente che «l'azienda nella sostanza è un "bene comune", di cui gli imprenditori sono i gestori» (21) e come tale può e deve essere funzionalizzata ai bisogni ed agli interessi sociali/collettivi (anche e soprattutto mediante lo strumento giuridico-tributario).

Si parla di un'eventuale tassazione progressiva di patrimoni medio-grandi, nettamente superiori al valore del «minimo vitale», rappresentato in questo settore dal valore della prima abitazione, che, in relazione alla sua destinazione al soddisfacimento del fondamentale bisogno abitativo, sarebbe, entro certi limiti, comunque esentata; le difficoltà sopra accennate «non dovrebbero portare a rinunciare ad imposizioni sulle ricchezze e sui patrimoni posseduti dagli individui», cercando i modi e le forme «di guardare in modo integrato ai redditi ed ai patrimoni, graduando la tassazione di questi ultimi (...) in funzione di parametri quali, tra l'altro, la fruttuosità o meno del bene, i suoi scaglioni di valore, i redditi dichiarati dall'individuo, la sua situazione patrimoniale complessiva» (22) monitorata nella dichiarazione fiscale in macroclassi (capitale finanziario, patrimonio immobiliare, quote di partecipazione societaria).

Redistribuzione, uguaglianza sostanziale e progressività dell'imposizione tributaria

Gli argomenti trattati, come si vede, investono direttamente il problema della definizione dei concetti di «giustizia distributiva» e di «uguaglianza sostanziale», nel senso di obiettivi realizzabili attraverso un complesso di regole giuridiche (ovvero prescrittive, doverose e potenzialmente coercitive) di tipo generale ed astratto (regole comportamentali di coesistenza sociale

tendenzialmente razionali/universali, cioè ugualmente valide per tutti in modo reciproco e corrispettivo) (23), aventi ad oggetto l'equa, imparziale ed uguale distribuzione dei beni e del prodotto sociale tra i consociati.

Su un piano generale potrebbe richiamarsi la nozione di «giustizia distributiva equa» elaborata da Rawls nel suo saggio *Una teoria della giustizia*, 1971, in cui si afferma in sintesi che il principio cardine di un'organizzazione sociale costruita e gestita secondo criteri equi è quello secondo cui le disuguaglianze relative «immeritate» (naturali e sociali) tra i membri della società sono giustificate razionalmente solo se comportano un beneficio, in termini assoluti, anche per i «meno avvantaggiati» (24).

Il concetto di giustizia distributiva si fonda cioè sull'idea che tutti i beni sociali essenziali (o comunque principali) devono essere ripartiti in modo uguale tra i membri di una collettività organizzata e che una distribuzione sostanzialmente «uguale» può esservi solo se avvantaggia i meno avvantaggiati (trasformandosi dunque in redistribuzione tendenzialmente egualitaria dei beni e della ricchezza sociale).

Citando sempre Rawls, può, in astratto, sostenersi che un assetto distributivo è giusto quando è equo, ossia quando offre uguali opportunità a tutti i membri di una collettività organizzata o, se tale uguaglianza di opportunità di fatto non

Note:

(21) R. Lupi, «Posizioni relative nella distinzione del reddito e progressività», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2014, pag. 565.

(22) D. Stevanato, «L'imposizione locale sugli immobili tra "beneficio" e "capacità economica"», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2012, pag. 586.

(23) Rispettose quindi anche del principio di «uguaglianza formale», in base al quale è necessario trattare in modo uguale i casi uguali ed in modo disuguale i casi disuguali.

(24) Ogni persona dovrebbe avere un uguale diritto alla più estesa libertà fondamentale, compatibilmente con una simile libertà per gli altri, mentre le ineguaglianze economiche e sociali sono ammissibili soltanto se necessarie per il beneficio dei meno avvantaggiati (cd. principio di differenza). Nell'ipotesi rawlsiana emerge un tentativo di sintesi razionale tra «libertà» ed «uguaglianza», basato, da un lato, sull'idea che la libertà fondamentale di ciascuna persona possa essere diminuita soltanto se ciò comporta un correlativo aumento della libertà di tutti, e, dall'altro, su una concezione della giustizia incentrata sulla distribuzione «egualitaria» dei beni sociali principali; una distribuzione che quindi avvantaggi i più svantaggiati.

sussiste, vi siano regole che prevedano l'assegnazione di risorse in favore di gruppi (o singoli) oggettivamente più svantaggiati. In altri termini, le disuguaglianze sono ammesse soltanto se risultano necessarie per arrecare vantaggio a tutti i componenti della società ed in particolare ai più svantaggiati, secondo il principio solidaristico di «riparazione» degli svantaggi naturali e sociali dei gruppi meno favoriti.

La proprietà infatti non rappresenta un «diritto naturale» intangibile e preesistente all'intervento statale, essendo piuttosto il frutto di un riconoscimento da parte dell'ordinamento giuridico della collettività politicamente organizzata: se dunque lo Stato ha una innegabile funzione sociale diretta al miglioramento (attraverso i meccanismi della finanza pubblica e dell'attività redistributiva della ricchezza prodotta) della situazione dei consociati economicamente più deboli e se, per fare questo, esso non può che utilizzare (in senso progressivo) la leva tributaria, la misura quantitativa della proprietà (su beni mobili e/o immobili) riferibile ai vari soggetti deve costituire un «indice di differenziazione su cui lo Stato può intervenire» (25) con la tassazione (ed a fini di riequilibrio delle disuguaglianze economico-sociali), nel limite dei criteri di ragionevolezza dell'imposizione stessa. Sono cioè evidenti le correlazioni tra il principio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione tributaria, ed i più ampi principi (doveri) di solidarietà (art. 2 Cost.) e di uguaglianza sostanziale, nel senso di rimozione/riduzione effettiva dei fattori di iniquità di ordine economico-sociale tra soggetti e classi (art. 3 Cost.). L'art. 53 Cost. offre un riferimento normativo alla necessità che tutti partecipino alle spese pubbliche in relazione alla «loro capacità contributiva», indipendentemente dai benefici che ne ritraggono in termini di servizi pubblici; è il principio «del sacrificio» cui si collega la progressività del sistema fiscale; l'obiettivo è coprire una spesa pubblica universale avente un marcato indirizzo sociale (26).

E' stato peraltro correttamente notato che il «patrimonio, inteso come ricchezza nel suo aspetto statico» (beni immobili, beni mobili, investimenti finanziari e risparmio in forma monetaria) «sfugge alla tassazione attraverso le aziende, che proprio in quanto organizzazioni, riescono ad in-

dividuare la ricchezza nel suo aspetto dinamico», cioè nel circuito «acquisizione di consumi-erogazione di redditi» (27): «per questo la tassazione patrimoniale "attraverso le aziende" è complessa, e non può essere generalizzata» (28), ma ciò non può escludere (e non esclude) la possibilità di assoggettare ad imposizione, per il tramite di banche ed intermediari finanziari, alcuni rilevanti elementi patrimoniali «tracciabili» mediante le stesse aziende creditizie-finanziarie, come i «conti deposito titoli» ed i «conti correnti» (29). Dal delineato quadro complessivo emerge che la tassazione patrimoniale può e deve avere una funzione complementare rispetto alla tassazione sul reddito, in ragione della concreta attuazione del generale principio di giustizia (re)distributiva e delle sue particolari specificazioni costituite dai principi di capacità contributiva e progressività dell'imposizione tributaria; contestualmente e sul piano operativo, deve tenersi in considerazione che «man mano che si perde il controllo dei redditi, soprattutto quelli non determinabili attraverso le aziende, il patrimonio emerge come soluzione di ripiego» (30) e che l'imposta sul patrimonio deve essere gestita in primo luogo dal potere amministrativo tributario ossia che la tassazione patrimoniale deve innanzitutto essere realizzata, anche in modo valutativo, dagli Uffici tributari, con l'eventuale «contributo collaterale» delle altre organizzazioni sociali (aziende) (31).

In definitiva, si può affermare che la giustificazione ordinaria del tributo patrimoniale risulta evidente nel caso (normale) di «cespiti produttivi di redditi, presenti o prospettici» (32): è una giu-

Note:

(25) G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014, pag. 56.

(26) Mi riferisco a servizi sanitari, istruzione, trasporto pubblico, alloggi residenziali pubblici, assistenza sociale generale, servizi di pubblica utilità - fornitura di acqua, energia elettrica e gas, ecc. - cioè servizi e beni pubblici offerti al di fuori delle logiche di mercato incentrate sul profitto privato e costituenti pertanto «reddito indiretto» per gli strati sociali economicamente più svantaggiati.

(27) R. Lupi, *Compendio di diritto tributario*, Roma, 2014, pag. 269.

(28) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 269.

(29) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 269.

(30) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 270.

(31) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 270.

(32) R. Lupi, *Compendio*, cit., pag. 271.

stificazione più che ragionevole, considerato che il capitale è, in generale, fattore oggettivamente e potenzialmente «fruttifero» (cioè generatore di reddito) in virtù dei meccanismi complessivi del processo economico di circolazione/accumulazione, che ne determinano tendenzialmente l'incremento di valore nel tempo (a prescindere dall'effettivo svolgimento di un'attività di impresa o di lavoro da parte del singolo soggetto che ne detiene una quota particolare); è il caso degli immobili produttivi di «rendita» (redditi immo-

biliari: canoni di locazione e plusvalenze immobiliari) e che rappresentano i beni materiali meno soggetti a deperimento fisico o perdita di valore (ed anzi normalmente oggetto di fenomeni di costante rivalutazione); ma è sicuramente anche il caso delle aziende (cioè del complesso dei «beni produttivi» funzionali all'esercizio di un'impresa tendenzialmente generatrice di profitti o utili), delle partecipazioni societarie (potenzialmente produttive di dividendi e plusvalenze finanziarie) e dei crediti (produttivi di interessi).

■ L'imposta patrimoniale, da strumento di «differenziazione» a correttivo nei confronti di redditi non tassati

Dario Stevanato

L'imposizione commisurata al patrimonio come succedaneo di un'imposta sui redditi «fondati»: «discriminazione qualitativa» dei redditi e giustizia sociale

È noto che la discriminazione «qualitativa» dei redditi, con aggravio dei cd. «redditi fondati», derivanti dal possesso e dall'impiego di un capitale, è stata associata anche alla tassazione dei patrimoni: e ciò considerando un'imposta formalmente patrimoniale come un tributo destinato in realtà ad incidere sui redditi di fonte patrimoniale, attuando così una diversificazione tra redditi perpetui derivanti dal possesso di un capitale, e redditi temporanei connessi allo svolgimento di attività lavorative (33).

L'apparentamento tra imposta patrimoniale e imposta sui redditi derivanti da un capitale è stato spiegato ricorrendo a molti elementi, e in primo luogo al teorema dell'equivalenza tra il reddito e il capitale, secondo cui il valore del capitale dipende dalla capitalizzazione dei redditi futuri. Dalla teoria della derivazione del valore del capitale da quello del reddito, si giungeva a postulare un'equivalenza tra un'imposta sul reddito ed una commisurata al patrimonio (34). E a una tale

no per colpire i redditi patrimoniali, perpetui e certi, più fortemente dei personali, temporanei ed incerti, senza ricorrere agli espedienti complicati, controversi ed arbitrari della così detta *diversificazione*; A. Graziani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, Fratelli Bocca, 1897, pag. 515, secondo cui «una imposta patrimoniale, la quale si aggiunga ad un'imposta generale sul reddito, per introdurre la diversificazione del saggio d'imposizione dei redditi perpetui e temporanei, adempie correttamente ad uffici complementari richiesti dalle esigenze dei sistemi moderni tributari»; C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1991, pag. 344, per il quale «l'imposta ordinaria sul patrimonio è un'imposta annuale commisurata al valore del patrimonio netto del contribuente, con un tasso moderato, il cui onere, comunque, è inferiore al rendimento medio, in modo da incidere sul reddito e non sul patrimonio del contribuente stesso ... l'imposta ordinaria sul patrimonio, pertanto, va considerata un'imposta sui redditi patrimoniali, commisurata su di un parametro (valore del patrimonio) diverso da quello del reddito ... Se si accetta questa identità tra imposta sul reddito patrimoniale ed imposta commisurata al patrimonio, tutte le motivazioni che valgono a spiegare l'opportunità di una discriminazione qualitativa tra reddito di lavoro e reddito di capitale si possono estendere per spiegare la presenza di un'imposta patrimoniale in un ordinamento tributario»; C. Arena, *Finanza pubblica*, Torino, Utet, 1963, pag. 29, secondo cui l'imposta sul patrimonio attua una «forma di discriminazione compensatrice», a favore dei redditi di lavoro. Nella letteratura straniera, v. tra gli altri C.F. Bastable, *Public Finance*, London, Macmillan, 1922, pag. 321, secondo cui un modo appropriato per attuare la discriminazione dei redditi perpetui, di fonte patrimoniale, «would be the imposition of an additional property tax, which, being met out of the income of the holders, would accomplish the end of taxing permanent incomes at a higher rate».

(34) Tra i tanti v. A.C. Pigou, *A Study in Public Finance*, London, Macmillan, 1929, pag. 156: «since property yields income and has a value determined by the amount of the income which it is expected to yield, there is plainly no far-reaching difference be-

(segue)

Note:

(33) Si veda, per tutti, L. Cossa, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Hoepli, 1909, pag. 156 ss., il quale, dopo aver osservato che questa imposta, come ogni altra, «ha per fonte il reddito, ha invece per oggetto il patrimonio totale (l'avere, la sostanza) del contribuente», ritiene la stessa «un mezzo equo ed opportu-

equivalenza si è talvolta giunti anche seguendo un percorso inverso, cioè considerando un'imposta sui redditi di fonte patrimoniale alla stregua di un'imposta destinata ad incidere sul patrimonio, e dunque un'imposta «diretta», come tale sottostante al vincolo dell'*apportionment* (35).

Insomma, sulla scia della convinzione secondo cui reddito e capitale sarebbero i due lati della stessa medaglia, un'imposta sul primo avrebbe potuto costituire un surrogato della tassazione del secondo, e viceversa. In base alla teoria dell'equivalenza, in specie, una tassazione parametrata al valore del patrimonio sarebbe equipollente ad un'imposta commisurata al reddito promanante da quel patrimonio, «purché tra i tassi delle due imposte vi sia un rapporto pari a quello della capitalizzazione media dei redditi patrimoniali» (36). Si tratta di un'idea che riecheggia la distinzione tra base di misurazione e sorgente (o fonte) dell'imposta, e conferma l'intuizione per cui tutte le imposte, anche quelle sul patrimonio o sul consumo, si pagano coi redditi, anche se non sono a questi commisurate (37).

Alla base di quest'approccio economicistico e sostanzialista alla tassazione patrimoniale vi è probabilmente anche un altro argomento, che si collega a quello della derivazione del valore del capitale dal processo di attualizzazione dei flussi reddituali futuri: infatti, mentre i redditi - cioè i frutti civili derivanti, nell'ipotesi in esame, dall'impiego di un capitale - sono un dato noto, o perlomeno misurabile senza soverchie difficoltà, molto più complessa e per certi aspetti arbitraria è la misurazione del patrimonio o del capitale, che potrebbe dipendere dal suo valore corrente, di scambio sul mercato, oppure dal suo valore (costo) di sostituzione, o da altri parametri ancora, tra cui appunto quello della capitalizzazione del reddito. Tanto che proprio le difficoltà amministrative di valutazione e misurazione dei patrimoni, oltre alla tendenziale impossibilità di avvalersi dell'imposizione alla fonte, figurano tra i principali motivi con cui viene solitamente motivata la preferenza per le imposte sul reddito, in luogo di quelle sul patrimonio (38).

La teoria della dipendenza del valore del capitale dal valore attuale dei flussi reddituali attesi

consentiva dunque di superare le problematiche connesse alla misurazione del valore del patrimonio. Da qui, l'idea dell'equivalenza tra un'imposta calcolata sul reddito di fonte patri-

Note:

(segue nota 34)

tween assessing annual taxes at a given rate on investment income and assessing them at a rate - when interest rules at 5 per cent- one-twentieth part as high upon the capital value of property», e R.A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, cit., pag. 247: «provided that all capital is income-earning, and that capital values are obtained by capitalizing income at a uniform rate, the two taxes are the same».

(35) *Pollock v. Farmer's Loan and Trust Company* del 1895, 157 U.S. 429, 158 U.S. 601, su cui vedi T.R. Powell, *Constitutional Aspects of Federal Income Taxation*, in *The Federal Income Tax*, a cura di R.M. Haig, New York, Columbia University Press, 1921, pag. 53, per il quale il reddito di fonte patrimoniale «was sheltered for the reason that a tax on income was regarded as in substance a tax on the source of the income».

(36) Così C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., pag. 344, che così esemplifica: «se un reddito netto proveniente da un patrimonio è di 1.000 ed il tasso di rendimento corrente sul mercato è del 5% (il coefficiente di capitalizzazione è, quindi, di 20) il suo valore patrimoniale sarà di 20.000. Ora, si afferma generalmente che sia per il bilancio dello Stato che per il contribuente, è indifferente prelevare un'imposta commisurata al reddito patrimoniale in ragione del 20% (con un gettito di 200) o al valore patrimoniale in ragione dell'1% (con lo stesso gettito di 200)». Ma sul punto v. altresì, tra i tanti, L. Einaudi, *L'imposta patrimoniale*, Roma, 1946, ora in Milano, Chiarelettere, 2011, pag. 5 ss., per il quale «non si dà capitale senza reddito, né reddito senza capitale» e «non esiste una distinzione «sostanziale» fra imposta sul reddito ed imposta sul patrimonio. L'una si converte automaticamente nell'altra e viceversa».

(37) Per A. Wagner, *La scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1891, pag. 1046 ss., l'imposizione del possesso (cioè del patrimonio) «può servire come un mezzo per la imposizione reale del reddito, e allora è un'imposizione nominale del possesso, ossia vale come base di misurazione dell'imposta... Tuttavia l'imposizione del possesso può diventare reale, volendo o non volendo che sia tale, quando il possesso è la vera e propria sorgente d'imposta... così pure le imposte generali sul patrimonio nel caso rarissimo in cui queste imposte per la loro alta misura e talvolta per il loro modo di applicazione e di riscossione non siano pagate dal reddito».

(38) Come rilevato da A.C. Pigou, *A Study in Public Finance*, cit., pag. 159, «whereas a tax on investment income can, by the device of taxation at source, be levied easily, cheaply and without any opening for evasion, there is no way in which that device could be applied to a property tax ... whereas, when general rules of definition have been laid down, investment income is a thing the size of which can be determined by counting, property is a thing the size of which must be established by some process of valuation». In termini analoghi C.F. Bastable, *Public Finance*, cit., pag. 470, secondo il quale «income is a definite receipt during any given period, and is therefore a better object for charge ... To arrive at the amount of taxable wealth and to assess it fairly is quite impossible».

moniale ed un'imposta sul valore del patrimonio determinato grazie al processo di capitalizzazione dei redditi futuri.

Il teorema dell'equivalenza consentiva altresì di affermare una sorta di supremazia o primogenitura dell'imposta sul reddito, e dunque di ritenere che sullo sfondo di un'imposizione patrimoniale vi fosse, in realtà, un'imposizione sui redditi derivanti da quel patrimonio (39). Inoltre, un'imposta patrimoniale, in luogo di un'imposta sui redditi, avrebbe dato luogo a ulteriori vantaggi, come quello di non scoraggiare gli investimenti nei settori innovativi e rischiosi (che attraggono poco capitale, data una naturale avversione al rischio degli investitori), e di stimolare un impiego produttivo dei patrimoni.

L'imposta patrimoniale è stata insomma propugnata nella teoria economico-finanziaria come strumento di efficienza nell'allocazione dei capitali produttivi, alla stregua di un meccanismo darwiniano di selezione del ceto produttivo, premiale per gli investimenti ad elevata redditività e punitivo per quelli a redditività bassa o nulla (40). Visione, questa, che ha talvolta trovato eco anche negli approcci giuridici al tema, come ad esempio accaduto in occasione del giudizio di costituzionalità relativo al sistema di tassazione catastale dei redditi fondiari.

Nella pronuncia n. 16 del 1965, la Corte Costituzionale affermò infatti che «la capacità contributiva non è rivelata soltanto dal reddito che percepisce di fatto la persona gravata dal tributo. Quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale: ed è giusto che ciò avvenga perché l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4 della Costituzione). La legge, che disciplina le imposte immobiliari, non indulge né può indulgere all'inerzia, all'incapacità di gestione, alla liberalità del contribuente, che ad esempio non tragga adeguato compenso dall'impiego del suo immobile. Perciò colpisce

il possessore (almeno se lo stabile è di quelli che hanno una "destinazione ordinaria", ad es. è una casa d'abitazione) non sopra il canone effettivamente conseguito, ma su quello che, a parità di condizioni, avrebbe potuto conseguire l'uomo medio».

Un approccio del genere, fondato su una concezione extra-fiscale dell'imposta, come strumento di governo dell'economia, prestava però il fianco ad una fondamentale obiezione.

In effetti, oltre agli elementi testè ricordati, la

Note:

(39) Per A. De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, pag. 213, quando «si parla d'imposta sul capitale o sul reddito, s'intende farlo in senso formale; per cui apparisce indifferente, che, per esempio, l'imposta sia formalmente commisurata al reddito con l'aliquota del 20%, ovvero al corrispondente valor capitale con l'aliquota dell'1%. Messa la questione in questi termini, la risposta è facile. Si sa che il valore dei beni strumentali dipende da quello dei relativi beni diretti. Il mercato ci dà il prezzo di questi e il tasso corrente di remunerazione dei capitali. Il valore di un fondo si trova dividendone il reddito, che si presume perpetuo, pel tasso di remunerazione, e moltiplicando il quoziente per 100. Per redditi temporanei l'operazione è diversa, ma il principio è lo stesso. Dal momento che il primo dato che bisogna rilevare è quello del prodotto e del suo valore, non occorre risalire da questo al valor capitale del fondo, della casa, dell'industria, di tutti i beni strumentali e quindi anche del capitale-uomo, la cui valutazione troverebbe ostacoli anche di ordine morale. Dunque l'imposta nasce naturalmente come imposta sul prodotto o sul reddito». Anche per A. Graziani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, cit., pag. 516 s., «il valore dei mezzi produttivi è determinato dal valore del prodotto, e non questo da quello».

(40) Si veda per tutti C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1961, pag. 217 ss., per il quale «l'imposta sul patrimonio, tassando un reddito virtuale colpisce più fortemente di quanto lo faccia l'imposta sul reddito guadagnato o consumato, gli investimenti a rendimento basso o nullo, e segue così un criterio di discriminazione che si affianca a quello comunemente effettuato tra redditi di lavoro e redditi di capitale. Stimola i capitali a basso reddito a migliorare la loro forma di investimento ottenendo una redditività maggiore o spinge i capitalisti, ove tale incremento di redditività non sia possibile, a disinvestire i capitali per investirli in altri ... Perciò, si può dire che l'imposta sul patrimonio rappresenti, rispetto all'analoga imposta sul reddito, un sistema che premia i detentori di patrimoni a reddito nominale elevato e punisce quelli che possiedono cespiti patrimoniali a reddito basso e inferiore al medio». Anche per C. Landais, T. Piketty e E. Saez, *Per una rivoluzione fiscale*, Brescia, Ed. La Scuola, 2011, pag. 168 ss., «l'imposta sul reddito non può mai essere un sostituto perfetto dell'imposta sul patrimonio ... alti patrimoni possono avere bassi rendimenti ... e dunque piccoli redditi patrimoniali ... Tassare fortune che vegetano in investimenti a basso rendimento è tra l'altro un modo indiretto di migliorare l'allocazione del capitale e di favorire gli investimenti in attività maggiormente produttive e per questo generatrici di crescita».

teoria dell'equivalenza, e la connessa visione dell'imposizione patrimoniale come imposizione sui frutti del patrimonio, ha costantemente sotteso una preoccupazione: quella dell'inaridimento della fonte produttiva. Sul presupposto che il tributo sul patrimonio colpisca il «capitale produttivo» di redditi, un'imposta commisurata al valore del patrimonio, se troppo elevata in rapporto alle sue potenzialità di sfruttamento e remunerazione economica, rischia appunto di intaccare, erodendola, la fonte produttiva, col risultato di compromettere il progresso materiale della nazione, oltretutto ovviamente ipotecare il gettito futuro (41).

Questo timore ha fortemente condizionato gli studi teorici nonché gli sviluppi e le applicazioni concrete dell'imposizione patrimoniale, ponendo le premesse, come tra un attimo vedremo, per una distinzione tra capitali produttivi e patrimoni improduttivi (42), dagli esiti per molti versi insoddisfacenti.

Infatti, se accogliendo l'astratta teoria fisheriana tutti i beni capitali sono «cose produttive» - visto lo smisurato allargamento del concetto di reddito, comprensivo anche del reddito inteso in senso «psichico», cioè come godimento e soddisfazione che il proprietario trae dalla cosa posseduta - aderendo alla più realistica distinzione tra cespiti produttivi e ricchezza improduttiva, ne derivava un diverso atteggiamento verso le due categorie, una maggiore possibilità di tassazione dei patrimoni improduttivi, e per certi aspetti un paradosso: postulata l'equivalenza tra le imposte commisurate al patrimonio e quelle sui redditi di fonte patrimoniale, si ammetteva in modo per certi aspetti contraddittorio la tassabilità dei patrimoni improduttivi, inficiando in fondo le premesse della teoria dell'equivalenza.

Come in seguito vedremo, in effetti, una tassazione dei patrimoni insuscettibili di fruttificare non può più giustificarsi nell'ottica della discriminazione dei redditi fondati - che nella specie non esistono - bensì, al più, nella considerazione del valore d'uso del patrimonio, o nella possibilità di convertire lo stesso in liquidità, dunque nel suo essere una riserva di consumi futuri.

Chiusa per il momento la parentesi sui patrimoni non impiegati in modo fruttifero, un'imposta commisurata al patrimonio, ma in realtà finaliz-

zata ad incidere sul reddito da esso derivante, si esponeva alla seguente critica: quella di essere un'imposta destinata in realtà a colpire un reddito presunto, medio-ordinario, col rischio che, in caso di incapienza o insussistenza del reddito effettivo, il tributo avrebbe inciso direttamente il «capitale», intaccando così la sorgente produttiva. Ipotesi che, per inciso, si verifica per definizione quanto ad essere tassata è una ricchezza improduttiva.

È qui il caso di osservare che anche alcune ipotesi di tassazione formalmente assestate su un reddito presunto o figurativo trasmodano in realtà in una imposizione cripto-patrimoniale:

Note:

(41) Cfr. tra i tanti C.F. Bastable, *Public Finance*, cit., pag. 470, per il quale «the property tax is merely a form of assessment, the payment being really made out of income. Taxation that falls on capital in the strict sense must diminish the sum of the community's wealth, a process that cannot continue indefinitely. In using property as the basis for taxation there is always a danger of trenching on the accumulated resources of the society»; C. Arena, *Finanza pubblica*, cit., pag. 32, per il quale l'imposta «può colpire il capitale o il patrimonio, ma più propriamente deve dirsi che viene commisurata all'uno o all'altro, e pagata in realtà col reddito. Occorre che un'imposta sul capitale o sul patrimonio equivalga a una tollerabile imposta sul reddito»; C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., pag. 344, che, nel definire l'imposta ordinaria sul patrimonio, si preoccupa di precisare che la stessa deve prevedere un tasso moderato, inferiore al rendimento medio, in modo da incidere sul reddito e non sul patrimonio del contribuente. Nello stesso senso F. Forte, *Manuale di scienza delle finanze*, Milano, 2007, pag. 478, il quale ritiene che «in un'economia pubblica conforme all'economia di mercato, in genere, bisognerebbe evitare che le imposte patrimoniali decurtino i capitali produttivi e far sì che esse possano essere pagate con i frutti che questi danno». Sul carattere ricorrente di questa preoccupazione v. di recente E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2007, pag. 18 ss., e per una sua recentissima conferma v. M. Beghin, *Diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013, pag. 57, per il quale «l'imposta sul patrimonio dovrebbe essere pagata non già attraverso atti di dismissione dei beni che fanno parte di tale grandezza economica, ma con i frutti che quel patrimonio sia in concreto in grado di generare».

(42) Sulla distinzione tra capitale produttivo e ricchezza improduttiva v. ad esempio A. De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria*, cit., pag. 211, che considera ricchezza «la somma di tutti i beni economici disponibili in un dato momento e luogo. Se si vuole mettere in rilievo il rapporto di proprietà che lega i beni all'individuo, conviene designare col nome di «patrimonio» la ricchezza che appartiene ad una persona. «Capitale» è quella parte della ricchezza o del patrimonio, che ad un dato momento è impiegata nella produzione di beni futuri; consta di beni detti anche strumentali, che possono essere cose e servizi personali. Ciò che li caratterizza è la loro funzione produttiva, per cui il concetto di capitale non coincide con quello di patrimonio».

pur trattandosi di fattispecie impositive incentrate formalmente sul reddito, e non sul patrimonio, le stesse tendono a valicare i confini del reddito «monetario», abbracciando un concetto di reddito in senso «psichico» o «figurativo». Si tratta di un approccio che svela la stessa matrice di fondo dell'imposta patrimoniale, propugnata, tra l'altro, per la sua idoneità ad estendere la tassazione ad elementi proprietari che resterebbero altrimenti al riparo dall'imposizione (43).

Tra le fattispecie più notevoli, oltre al caso del reddito figurativo dell'abitazione principale (44), può essere rammentato quello delle cosiddette «società di comodo», tenute a dichiarare dei ricavi minimi parametrati al loro patrimonio (45); in mancanza, il reddito di tali soggetti è presunto dalla legge pari a quello che risulta applicando determinati coefficienti ai loro beni patrimoniali, col risultato di istituire una tassazione basata formalmente sul reddito, ma in realtà commisurata al patrimonio e destinata in molti casi ad incidere sullo stesso.

Non vi è dubbio infatti che, per le società non in grado, per qualsivoglia ragione, di produrre un reddito nella misura presunta dalla norma, l'applicazione del tributo su una base imponibile calcolata applicando dei coefficienti ai beni dell'attivo patrimoniale darà luogo ad un debito d'imposta che dovrà essere assolto attingendo dal capitale e dal patrimonio investito nell'impresa.

Detto questo, sul piano della giustizia sociale e del principio di capacità contributiva l'imposta sul patrimonio o sul capitale è stata sovente giustificata e propugnata per la sua funzione perequatrice, quale meccanismo integrativo della progressività operante con riguardo all'imposta sul reddito.

L'idea che i patrimoni si formino col risparmio e con l'accumulo di redditi di periodi precedenti, e che i soggetti maggiormente in grado di risparmiare e dunque di acquisire un capitale appartengano alle classi relativamente più ricche, si è accompagnata alla convinzione che l'imposta sul patrimonio, per sua natura, possa assolvere ad un ruolo di redistribuzione delle ricchezze presenti nella società, funzionando alla stregua di un'imposta progressiva sul reddito oggetto di accumulo (46).

Gli eccessi delle critiche all'imposizione patrimoniale sui capitali produttivi

Tornando ora alle obiezioni di fondo all'imposizione patrimoniale sui capitali impiegati in modo fruttifero, incentrate sul rischio di una «distruzione» delle fonti produttive, va osservato, in via preliminare, che quest'ordine di critiche contiene un giudizio, per certi aspetti aprioristico, sul carattere «improduttivo» della spesa pubblica finanziata dall'imposta (patrimoniale) (47). Se infatti, contrariamente a questa premessa, lo Stato utilizzasse il gettito di un'imposta sui capitali privati per interventi, dal lato della spesa, di carattere infrastrutturale, cioè per costruire ponti, strade, porti, aeroporti, ferrovie, linee di comunicazione, impianti per la produzione di

Note:

(43) Come osserva A.C. Pigou, *A Study in Public Finance*, cit., pag. 156, «a tax assessed on property will bring under review certain elements, so to speak, of psychic income, which are not reckoned with in an ordinary tax on investment income because they are neither represented in money nor can easily be given a money value by tax commissioners».

(44) Rilevato tra gli altri da E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., pag. 184.

(45) In base all'art. 30 della legge n. 794/1994.

(46) Per C. Arena, *Finanza pubblica*, cit., pag. 30, «maggiore è il reddito, maggiore è la proporzione di risparmio possibile su tale reddito. Ora, se si ammette che, a causa di un maggiore sedimento di risparmio di un reddito meno necessario, un reddito doppio di un altro è generalmente assistito da un patrimonio più che doppio, all'incirca triplo, segue che un'imposta proporzionale sul patrimonio funziona come se fosse un'imposta progressiva sul reddito corrispondente ... poiché appunto grava su sedimenti di un flusso di redditi più elevati». Sull'argomento vedi anche C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., pag. 345 ss.

(47) Risalente almeno a D. Ricardo, *The Principles of Political Economy and Taxation*, London, John Murray, 1817, Chapt. VIII, per il quale «if the consumption of the government when increased by the levy of additional taxes be met either by an increased production or by a diminished consumption on the part of the people, the taxes will fall on revenue, and the national capital will remain unimpaired; but if there be no increased production or diminished unproductive consumption on the part of the people, the taxes will necessarily fall on capital, that is to say, they will impair the fund allotted to productive consumption»; anche A. De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria*, cit., pag. 212, avverte che «con l'aumento di imposte destinate ad essere sperperate in spese pubbliche improduttive, si è consumato il capitale, o si è impedita l'accumulazione del capitale ... un'imposta, il cui pagamento continuativo intacca di fatto il capitale dell'individuo e della collettività, è assurda; perché dato che possa esistere, essa esaurirebbe e diminuirebbe la sorgente delle entrate pubbliche, e porterebbe alla scomparsa graduale dello Stato che la pratica».

energia, ecc., non ne deriverebbe tanto una diminuzione del «capitale produttivo» della collettività, quanto un suo parziale trasferimento sotto la mano pubblica, che potrebbe tra l'altro anche gestire e sfruttare con criteri di economicità il «capitale produttivo» così trasformato, esercitando apposite imprese pubbliche, come frequentemente è avvenuto nel corso della storia e come tuttora avviene: si pensi, ad esempio, ad un sistema pubblico di gestione di autostrade, ferrovie, centrali elettriche, e così via ed agli introiti che normalmente ne derivano.

Comunque sia, l'ostilità all'imposizione patrimoniale, tralasciata dal punto di vista della sua legittimità costituzionale, si fonda proprio sul potenziale *vulnus* che un tributo sul capitale produttivo potrebbe produrre al principio di capacità contributiva, nonché a quelli di libera iniziativa economica privata. Secondo questa tesi, un tributo commisurato o parametrato nella forma al patrimonio, ma finalizzato nella sostanza ad incidere sui suoi frutti, sconta il rischio di intaccare la fonte produttiva del reddito, tutte le volte in cui il capitale rimanga improduttivo, o vi sia una dissociazione tra il titolare della fonte produttiva ed il titolare del relativo reddito, come si verifica ad esempio nel caso dell'usufrutto: un'imposta sul patrimonio produttivo, potenzialmente in grado di produrre effetti eversivi dell'economia privata, sarebbe dunque costituzionalmente illegittima, per violazione del principio di capacità contributiva (48).

Al contrario, un'imposta sui beni improduttivi, cioè sui beni di consumo durevoli non suscettibili di essere inquadrati tra le fonti produttive del reddito, sarebbe perfettamente legittima, posto che «il principio di capacità contributiva tutela l'integrità delle fonti produttive, giacché da queste dipende la sopravvivenza dell'economia privata che la Costituzione intende preservare. Non garantisce invece né il progresso di tale economia, la difesa del quale spetta ad altri principi, né la pura consistenza patrimoniale dei singoli; questa pertanto potrebbe subire legittimamente una diminuzione purché non ne venga intaccata la parte costituente i mezzi di produzione» (49).

Va subito detto che l'opinione su riportata, secondo cui un'imposizione patrimoniale sul capi-

tale produttivo sarebbe contraria alla Costituzione italiana, appare eccessiva e, nella sua assolutezza, inaccoglibile, per una serie di ragioni.

Tanto per cominciare, non è chiaro perché un'imposta che intacchi le fonti produttive debba di per sé comportare un effetto eversivo dell'economia privata e dei valori costituzionali di capacità contributiva e di libera iniziativa economica. Un effetto di questo tipo si avrebbe al limite nel caso in cui, per una serie indefinita e continuativa di periodi amministrativi, l'imposta patrimoniale incidesse costantemente sulle fonti produttive, fino ad azzerarle o comunque a impoverirle irrimediabilmente, ma non certo per la sola eventualità di una battuta d'arresto nel processo di accumulazione del capitale, determinata dall'imposta.

La diminuzione della consistenza patrimoniale dei singoli costituente i mezzi di produzione va infatti verificata esercizio per esercizio, cioè al termine di ciascun periodo di imposta: potrebbe dunque benissimo accadere che il patrimonio produttivo aumenti anno dopo anno, per effetto dell'accumulo dei redditi che residuano dopo il pagamento dell'imposta, e che in un certo esercizio invece diminuisca, per insussistenza del reddito o sua incapienza rispetto all'onere tributario annuale. In un caso del genere, non sembra possa aprioristicamente affermarsi un effetto «eversivo» della libera iniziativa economica privata o una distruzione delle fonti produttive. Quest'esito potrebbe aversi solo in ipotesi di un prelievo fissato ad un livello tale da risultare sistematicamente eccedente le potenzialità produttive del capitale.

D'altra parte, l'obiezione su illustrata, nell'asserire che un'imposta sul patrimonio fruttifero mette a repentaglio il risparmio e le «fonti produttive», finisce, come si suol dire, per «provare troppo», poiché la stessa potrebbe allora essere

Note:

(48) Cfr. F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pag. 160 ss., pag. 167, per il quale «si può sostenere in definitiva che l'imposta sul patrimonio, particolarmente ove il suo prelievo sia indiscriminato, viola il principio della capacità contributiva in quanto se la proprietà fosse gravata da usufrutto o se il patrimonio stesso fosse sterile, si sottrarrebbe al privato parte delle fonti produttive già in suo possesso».

(49) *Ibidem*, pag. 170.

avanzata pure nei confronti dell'imposta sul reddito (50). Il reddito può infatti essere oggetto non solo di consumo ma anche di accumulo e risparmio, incrementando così le fonti produttive e le loro potenzialità; dunque anche un prelievo fiscale sul reddito, riducendo l'ammontare disponibile per le finalità di accumulazione del capitale produttivo, andrebbe considerato illegittimo: non si vede infatti perché lo *stock* di capitale produttivo oggetto di tutela costituzionale dovrebbe essere fissato ad un determinato livello, storicamente determinato, invece che ad un livello superiore, raggiungibile, dopo qualche tempo, grazie all'accumulo dei redditi nel frattempo prodotti.

Si vuol dire, insomma, che anche un tributo sul reddito può impedire o rallentare i processi di accumulazione o ricostituzione dei capitali produttivi (51): dunque, se dovesse sempre prevalere l'interesse alla conservazione o all'incremento dei capitali produttivi individuali, anche l'imposta sul reddito sollevarebbe sospetti di incostituzionalità.

D'altra parte, vi sono settori economici in cui la «fonte produttiva» andrebbe preservata o incentivata nel suo progressivo consolidamento detassando i redditi, più che i patrimoni, come si verifica nei settori connotati da un elevato tasso di rischio e spesso più innovativi, che di solito sono poco attrattivi per il capitale, il quale tende ad essere allocato in settori ed attività meno rischiose.

L'opinione contraria all'imposta patrimoniale sui capitali produttivi non considera inoltre che ogni patrimonio, impiegato o meno in modo fruttifero, beneficia in modo differenziato dell'azione pubblica. La tassazione patrimoniale si spiega anche facendo ricorso al principio del beneficio, essendo indubitabile che una serie di servizi pubblici indivisibili avvantaggia maggiormente i possidenti: si pensi ai servizi di polizia contro il furto, al sistema di tutela giurisdizionale dei diritti proprietari, ai servizi indivisibili relativi a specifici «beni capitali», come accade per l'illuminazione stradale, le infrastrutture idrosanitarie, la vigilanza urbana, la prevenzione e spegnimento degli incendi, ecc., con rispetto alle proprietà immobiliari (52).

Al tempo stesso, il principio del beneficio si tro-

va variamente intrecciato a quello della capacità contributiva, il che può essere confermato anche con riguardo all'imposizione assestata sui valori proprietari: il patrimonio rappresenta tra l'altro una riserva potenziale di consumi futuri, e conferisce al suo proprietario una posizione di vantaggio nella società, permettendo allo stesso di meglio soddisfare le proprie aspettative di vita, sotto molteplici profili. Il patrimonio rappresenta dunque, certamente, un elemento di capacità contributiva e di differenziazione nell'ambito dei consociati (53).

Note:

(50) Analoga intuizione, sia pure in una diversa prospettiva, si ritrova in E.R.A. Seligman, *Essays in Taxation*, New York, Macmillan, 1921, pag. 59, il quale, nel commentare l'obiezione secondo cui «the property tax consists in its constituting a penalty on savings», osservava come «this criticism seems to be questionable, for the same objection would attach to any tax based on income just so far as income exceeds expenditures. An income tax on the surplus is equally a tax on savings. There is no difference in this respect between a property tax and this portion on an income tax. The only logical conclusion from this objection to the property tax is a tax on expense. If we wish to avoid taxing savings, we must tax only expenditure», concludendo che «the property tax is unjust, not because it is a penalty on savings, but because property is no longer a measure of ability».

(51) Come notava C.F. Bastable, *Public Finance*, cit., pagg. 289 ss., «any tax is certain to take some wealth that would otherwise have been devoted to the aid of production ... If imposed on revenue it reduces the fund from which capital comes, and may even lead to direct encroachments on individual capital».

(52) Anche secondo F. Forte, *Manuale di scienza delle finanze*, cit., pag. 478, la spesa pubblica dà un particolare beneficio ai capitali, il che contribuisce a giustificare la tassazione patrimoniale.

(53) Sul patrimonio come indice di capacità contributiva vedi già C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., pag. 348, per il quale «il possesso di un patrimonio, ancorché infruttifero di reddito monetario e di utilità diretta ... rappresenta di per se stesso una riserva di potere d'acquisto suscettibile di venir impiegato in qualsiasi momento in aggiunta od in sostituzione del reddito. E, quindi, costituisce come tale un evidente indice di capacità contributiva, che si deve tassare se nel sistema tributario esiste un'imposta sul reddito. Questa impostazione parte da un presupposto: che la capacità contributiva non sia data solo dal consumo di beni e servizi privati ... ma dalla possibilità potenziale di questi consumi, rappresentata dal potere d'acquisto di cui l'individuo dispone, indipendentemente dalla sua utilizzazione. Infatti, in un sistema tributario in cui un'imposta sul patrimonio esistente all'inizio dell'anno sia affiancata da un'imposta sul reddito prodotto o percepito durante l'anno, l'imposta complessivamente pagata dal contribuente si commisura su tutto il potere d'acquisto di cui l'individuo può disporre durante l'anno, ancorché non immesso sul mercato».

La tassazione del «patrimonio d'uso» e l'imposizione sul «lusso»

La tesi che postula l'incostituzionalità dell'imposizione patrimoniale sui capitali produttivi ammette invece, per certi aspetti coerentemente rispetto alle proprie premesse, che l'imposta possa essere applicata ai patrimoni improduttivi. Si finisce così, tuttavia, per teorizzare un'imposizione di stampo patrimoniale sui beni di consumo durevoli, sul «patrimonio d'uso», non facilmente giustificabile proprio sul piano della capacità contributiva: l'investimento in beni materiali quali una collezione artistica, un'imbarcazione o un pianoforte, non sempre può essere visto come un serbatoio o riserva di consumi futuri, come redditi accumulati in attesa di un impiego per finalità personali o familiari del contribuente, visto che il consumo è già avvenuto con l'acquisto del bene (54), e che spesso si tratta di «cose» a rapida obsolescenza economica, difficilmente collocabili sul mercato se non a prezzo di una forte svalutazione rispetto al loro costo di acquisto.

Si tratta inoltre, per definizione, di beni improduttivi, dunque l'imposta patrimoniale non potrebbe essere pagata attingendo ai redditi da essi potenzialmente ritraibili. Per converso, l'imposta potrebbe essere applicata senza soverchi problemi ad investimenti in beni mobili, quali lingotti d'oro o diamanti, costituenti in realtà forme di investimento della liquidità facilmente monetizzabili o smobilizzabili, non diversamente da un investimento in titoli obbligazionari o altri strumenti finanziari quotati. L'imposizione patrimoniale può riguardare i «beni rifugio» non perché dagli stessi derivi necessariamente un reddito, quanto perché si tratta di beni di investimento, e non di consumo, che mantengono o accrescono il loro valore di mercato, e che sono agevolmente e prontamente liquidabili, dunque vale per essi la prospettiva della «riserva di consumi futuri».

Ciò detto, un'imposta sul «patrimonio d'uso», come le imposte sul possesso di determinati beni (ad esempio imbarcazioni o aeromobili), potrebbe essere fondata solo su argomenti fortemente connotati in senso politico-sociale, analoghi a quelli che sottendono l'applicazione di aliquote differenziate sul consumo di beni di lusso

(55). Come l'imposta progressiva sul reddito trova la propria ragione giustificatrice nella diversa valutazione sociale delle varie tipologie di consumo, primari, secondari o di lusso, così l'imposizione patrimoniale sui beni di lusso e sul patrimonio d'uso risponderebbe ad analoghe valutazioni e considerazioni di meritevolezza sociale del possesso e dell'uso di beni di lusso, o comunque di elevato valore, indicativi di una posizione agiata del loro possessore (56).

Piuttosto, proprio la radice comune della progressività dell'imposta sul reddito e di un'imposizione sul patrimonio d'uso e sul possesso di beni di lusso induce a riflettere, anche sotto questo particolare profilo, sui rischi di «duplicazione» rispetto all'imposta progressiva sul reddito complessivo: se già la progressività delle aliquote postula una minore utilità dei redditi più elevati, destinati in ipotesi a consumi via via meno necessari per le necessità esistenziali

Note:

(54) Un altro modo di guardare ai beni patrimoniali non suscettibili di produrre un reddito monetario consiste nel considerarli una forma di «consumo»: sulla distinzione tra «capitale di consumo» e «capitale produttivo», si veda A. Marshall, *Principles of Economics*, London, Macmillan, 1920, Chapt. 4, secondo cui «consumption capital consists of goods in a form to satisfy wants directly; that is, goods which afford a direct sustenance to the workers, such as food, clothes, house-room, etc. Auxiliary, or instrumental, capital is so called because it consists of all the goods that aid labour in production. Under this head come tools, machines, factories, railways, docks, ships, etc.; and raw materials of all kinds».

(55) Osservava A. Wagner, *La scienza delle finanze*, cit., pag. 1048, che «l'imposta generale sul patrimonio può venir accolta in un sistema tributario politico-sociale, come coesistente con un'imposta generale sul reddito, allo scopo di imporre più gravemente le classi possidenti. In tal caso essa compie lo stesso ufficio delle imposte dirette sul lusso e delle imposte di consumo sui godimenti dei ricchi (eventualmente con un corrispondente aumento sulla quota d'imposta), ma lo compie meglio in principio, poiché agisce più egualmente che queste imposte... Un vantaggio è, per esempio, che l'imposta generale sul patrimonio colpisce anche il patrimonio d'uso, che altrimenti sfugge con molta facilità all'azione tributaria e che pur rappresenta spesso una parte relativamente cospicua del patrimonio delle persone agiate».

(56) Osserva E.R.A. Seligman, *Essays in Taxation*, cit., pag. 60, commentando le ragioni che militano a favore della tassazione della ricchezza improduttiva, che «it is really only because of the belief that the possession of these articles of consumption involves an expenditure for their maintenance, or forms an indirect proof that their owner is able not only to retain these articles of luxury, but also to live in comfort on his income, that we attempt to tax this kind of property».

dell'individuo e della sua famiglia, ci si deve interrogare sull'opportunità di una discriminazione ulteriore, collegata all'utilizzo effettivo, per consumi voluttuari o per l'acquisto di beni di lusso. Questa diversificazione potrebbe in parte essere giustificata se si considera che non tutti i redditi scontano le aliquote progressive, vuoi per ragioni legali (regimi sostitutivi o di esclusione) vuoi per l'operare di fenomeni evasivi, e che comunque l'acquisto di beni di lusso differenzia la posizione del possessore rispetto a chi, tassato con aliquote progressive su redditi elevati, li ha magari reinvestiti nella propria impresa o comunque destinati a finalità con un elevato grado di utilità sociale, e che perciò meriterebbero di accedere ad un regime fiscale preferenziale, secondo una possibile linea di tendenza discussa su cui non ci possiamo in questa sede soffermare.

Imposte sul patrimonio e imposta sul reddito: profili di sovrapposizione e argomenti a favore di un coordinamento

L'approccio che ammette, in termini generali, l'imposizione sul patrimonio, deve tuttavia farsi carico di un'obiezione, fondata sulla giustapposizione tra imposta sul reddito ed imposta patrimoniale.

In fondo, ogni patrimonio, prima di diventare tale, è stato un flusso reddituale, considerato che il capitale si forma attraverso l'accumulazione dei redditi conseguiti in epoche precedenti (57). Un'imposta sul patrimonio potrebbe dunque essere vista come una duplicazione, una seconda imposizione sulla stessa ricchezza, già prelevata al momento di produzione dei redditi poi oggetto di accumulazione, trascurando per il momento la problematica dell'evasione e l'esistenza di fattispecie reddituali legalmente escluse da imposizione. Un peculiare problema di distorsiva doppia imposizione si verifica peraltro con riguardo agli «incrementi patrimoniali», cioè agli aumenti di valore del patrimonio destinati ad essere successivamente realizzati e tassati quando emergeranno a seguito di atti di scambio, sotto forma di plusvalenze realizzate costituenti reddito.

Se infatti su questi stessi incrementi venisse dapprima prelevata l'imposta patrimoniale, e quindi - all'atto del realizzo - quella reddituale,

si verificherebbe un cumulo di prelievi. Rispetto all'ipotesi cronologicamente inversa, di tassazione di un reddito successivamente accumulato, al netto dell'imposta, a formare un patrimonio poi a sua volta assoggettato al prelievo, la tassazione patrimoniale degli incrementi prima maturati e solo in seguito realizzati andrebbe dunque scongiurata soltanto per la quota degli stessi pari al debito latente per l'imposta sul reddito che risulterà dovuta al momento della vendita, il che però pone a sua volta problemi di difficile soluzione, posto che il plusvalore potrebbe modificarsi nel corso del tempo, aumentare, diminuire o anche annullarsi del tutto, rendendo incerto anche l'onere impositivo latente sull'incremento patrimoniale.

Alle obiezioni centrate sul cumulo di prelievi aventi ad oggetto la stessa ricchezza intesa in senso economico-sostanziale la dottrina replica solitamente con un argomento formale, rilevando la diversità «giuridica» dei due presupposti, il reddito ed il patrimonio, dunque l'assenza di una doppia imposizione (58), ed accontentandosi di una «piccola armonizzazione», da attuare consentendo la deducibilità dell'onere dell'imposta patrimoniale dalla base imponibile del tributo sul reddito (59).

Provando a guardare oltre, tuttavia, non può essere trascurato che una delle ragioni fondamentali per cui i redditi sono tassati in quanto espressione di capacità contributiva risiede nelle loro potenzialità di soddisfare i bisogni dell'individuo e della sua famiglia, traducendosi in atti di consumo, tanto è vero che la progressività dell'imposta sul reddito trova giustificazione proprio nella diversa valutazione sociale dell'impiego della ricchezza e in un giudizio di meritevolezza decrescente dei consumi primari, secondari o di lusso.

Note:

(57) Per C. Arena, *Finanza pubblica*, cit., pag. 33, anche quando il prelievo incide su una parte del patrimonio, come sembra accadere nell'imposta di successione, «ciò non toglie che incida su un reddito accumulato, già parte del patrimonio».

(58) In questo senso E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., pag. 199, e A. Giovannini, «Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo», in *Rassegna Tributaria* n. 5/2012, pag. 1138.

(59) Così E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., pag. 200.

Se dunque già l'imposta progressiva sul reddito prodotto si spiega, almeno in buona parte, con la capacità dei flussi reddituali di tradursi in spese e consumi via via meno necessari per l'individuo, un'imposizione sul patrimonio, ovvero su redditi precedentemente accumulati, parrebbe evocare sotto altre sembianze lo spettro della «doppia tassazione del risparmio»: infatti, mentre un soggetto che spende interamente il suo reddito, senza prima accumularlo, in beni e servizi di consumo, non sconta alcuna imposizione patrimoniale, un diverso contribuente che proceda all'accumulo ed alla patrimonializzazione dei redditi, prima di impiegarli in atti di consumo, subirebbe una «seconda imposizione» intermedia, di stampo patrimoniale. Si può però rilevare che un individuo in grado di astenersi dal consumare i propri redditi, accumulandoli a formare un patrimonio, si trova comunque in una posizione tendenzialmente diversa e migliore rispetto a chi consuma interamente i propri redditi (e ovviamente, a maggior ragione, rispetto a chi non ha mai posseduto quei redditi): tanto per cominciare, la capacità di accumulo e risparmio, con patrimonializzazione dei redditi, denota appunto la presenza di un *surplus* di risorse rispetto a quelle necessarie per garantire i bisogni immediati dell'esistenza.

Il soggetto in grado di risparmiare e di costituire un patrimonio occupa oggettivamente nella società una posizione comparativamente diversa e migliore rispetto a quella degli individui privi di un patrimonio, tale da giustificare, entro certi limiti, una specifica capacità di contribuire, diversa ed ulteriore rispetto a quella manifestata dalla produzione dei flussi reddituali che costituiscono l'antecedente del processo di accumulazione del capitale.

Chi possiede un patrimonio ha insomma una maggiore possibilità di soddisfare le proprie aspettative di vita, che si traduce in una maggiore «libertà», in un maggior ventaglio di scelte esistenziali, potendo scegliere il momento più opportuno per effettuare atti di consumo, per far fronte ad esigenze di carattere previdenziale, oppure per investire il patrimonio in modo fruttifero, o ancora trasferirlo ai propri discendenti, per dedicarsi in futuro ad attività non remunerate ma altamente soddisfacenti, per godere del proprio tempo libero, ed altro ancora.

Il patrimonio contribuisce al benessere del possessore garantendogli sicurezza, *standing* sociale, influenza nei meccanismi economico-politici che governano la società; il patrimonio è al tempo stesso un sicuro indicatore di forza economica, dunque un presupposto imponibile coerente con la tradizione (60).

Ciò detto, la ricerca di un coordinamento e una armonizzazione tra imposte sul reddito ed imposte sul patrimonio potrebbe forse essere condotta progettando un presupposto imponibile composito, collegando cioè in qualche modo l'onere dell'imposizione patrimoniale al trattamento subito in precedenza dai flussi reddituali che hanno concorso a formarlo.

Si tratterebbe certo di un'operazione non agevole e densa di complicazioni amministrative, e tuttavia l'onere di dimostrare che un certo patrimonio si è formato a partire da redditi regolarmente assoggettati a tassazione, onde ottenere una mitigazione (e magari, entro certi limiti, una esclusione) del tributo patrimoniale, ricadrebbe sul contribuente, e non sull'Amministrazione finanziaria.

Si potrebbe insomma immaginare, lasciando per ora da parte la problematica della progressività, un'imposta patrimoniale con due aliquote: un'aliquota ordinaria, applicabile di *default*, ed un'aliquota ridotta, applicabile fino a concorrenza della sommatoria dei flussi reddituali pregressi per i quali il contribuente dimostri, attraverso le dichiarazioni annuali o le certificazioni rilasciate dai sostituti di imposta per le cedolari secche, l'avvenuto assoggettamento al tributo sul reddito. Questa soluzione, oltre a rispondere in modo più

Nota:

(60) Per L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford University Press, 2002, pag. 114, «it should be obvious that wealth is an independent source of welfare, quite apart from the fact that some of it may be consumed later ... Commentators typically mention such factors as security, political power, and social standing. Even if it is never consumed, wealth contributes to a person's welfare because it is known to be available should personal economic disaster strike – perhaps in the form of unemployment or a medical emergency for which available health insurance is inadequate». Anche per T. Piketty, *Capital in the Twenty-First Century*, Cambridge Mass., Harvard University Press, 2014, pag. 526, «capital is a better indicator of the contributive capacity of very wealthy individuals than is income, which is often difficult to measure».

convincente all'obiezione della «doppia imposizione», avrebbe un benefico effetto riequilibratore e di giustizia sociale, posto che un monitoraggio e un'imposizione ordinaria sui patrimoni

potrebbe costituire una seconda *chance* per assoggettare alla contribuzione fiscale redditi ed incrementi patrimoniali precedentemente sfuggiti alla tassazione.

■ Se il patrimonio dipende dai redditi, meglio tassare quelli

Raffaello Lupi

Il patrimonio come «reddito del sistema»

Tutte le manifestazioni di ricchezza, a fondamento delle imposte, sono riconducibili ad astrazioni economiche. Si tratta di reddito, consumo e patrimonio, concetti astratti, cui corrisponde il patrimonio in senso civilistico, inteso non in modo astratto, ma come somma algebrica di attività e passività, diritti proprietari, diritti di credito e debiti. Sono due accezioni diverse di patrimonio, considerabile come «astrazione economica», ma anche come insieme di beni e diritti suscettibili di essere spesi, investiti, perduti, espropriati, ecc. Non si ruba infatti un «patrimonio», ma si ruba un «bene», così come non si spende un «reddito», ma si spendono «soldi», cioè crediti (61). Dietro gli appelli all'imposizione patrimoniale sembra esserci invece l'idea che la ricchezza sia una specie di tesoro da spartire, in nome dell'eguaglianza, non qualcosa che continuamente si crea e si consuma, per effetto dell'attività di qualcuno. Quando qualcuno crea un reddito ulteriore rispetto alle sue necessità primarie, le eccedenze sono destinate a «dare valore» a collezioni di quadri, diamanti, mobili antichi, gioielli, ecc. Le odierne circostanze confermano la perdita di valore di questi «beni di lusso» nella misura in cui diminuiscono le «eccedenze» create dal tessuto economico, che si impoverisce (62). Il valore del patrimonio individuale di una persona senza redditi, ma titolare di un'opera d'arte, o di un attico in centro, dipende non dal suo inesistente reddito, ma dal reddito del sistema, dalla sua floridezza, che gli permette, cedendo l'opera d'arte o l'attico, di appropriarsi di quote di reddito prodotte da altri. Proprio questo forse giustifica l'atteggiamento tributario punitivo verso il patrimonio, e le spinte ugualitarie presenti nell'articolo di Cermigna-

ni che precede: anche se il valore del patrimonio dipende dai redditi, i relativi titolari possono appropriarsi, solo disponendo del patrimonio e senza lavorare, di quote di reddito prodotte da altri. A parte questa notazione in senso ampio «politica» (63), si conferma che economicamente il patrimonio dipende dai redditi di attività svolte nel sistema. Sono quindi i redditi che creano i valori, e li sostengono nel tempo. Ed il reddito non è qualcosa che si ridistribuisce, ma che si crea e si ricrea in continuazione.

Estraneità del patrimonio alla tassazione attraverso le aziende

Il patrimonio come tale è estraneo al circuito dove le organizzazioni «acquisiscono consumi» ed «erogano redditi»; in questo circuito rientrano solo i redditi di fonte patrimoniale, ad esempio i canoni di locazione e gli interessi (par. 8.5). Il patrimonio come tale è però fuori da

Note:

(61) Sul fatto che il denaro sia un credito, R. Lupi, in varie sedi, da ultimo in *Compendio di scienza delle finanze*, Dike, 2014, par. 7.7.

(62) Per questo, il valore del patrimonio rimane, con la crisi, per i beni cui danno valore esponenti facoltosi di altre comunità in ascesa (arabi, cinesi, russi, ecc.).

(63) Politiche sono anche le riflessioni di Cermignani sull'azienda come «bene comune». Personalmente le condivido per quanto riguarda l'azienda come organizzazione pluripersonale, ma questa pluripersonalità non mi sembra giustifichi l'appropriazione, da parte dello Stato, di quote dell'azienda tramite una patrimoniale (anzi, la natura dell'azienda di «bene comune» può far apparire queste imposizioni tributarie come una sottrazione di risorse non solo all'imprenditore, ma anche ai lavoratori e agli altri *stakeholders* dell'organizzazione chiamata azienda). La posizione di relativo privilegio dei rampolli del capitalismo familiare, quei giovani imprenditori che sono tali (non per colpa loro) in quanto figli dei vecchi, è analoga a chi riceve in eredità qualsiasi altro patrimonio di pari valore. Cioè è un diritto proprietario che consente di conseguire reddito, senza attività personale, solo utilizzando patrimonio.

questo circuito in quanto «ricchezza statica». Se si capisce che «tutte le imposte, anche se non colpiscono i redditi, si pagano coi redditi», come frutto dell'attività umana produttiva di beni e di servizi, la tassazione del patrimonio appare come una soluzione di ripiego, da motivare nella contingenza; il ripiego può essere giustificato dalla mancanza di informazioni; sono motivi di semplicità per cui, non conoscendo il reddito, si tassa il patrimonio. Può trattarsi di successioni o donazioni, giustificate in quanto ci si appropria di diritti guadagnati da terzi, o dalla correzione di precedenti squilibri. A parte questi casi residuali, una tassazione sui redditi è molto più pre-

cisa ed equa di una sul patrimonio. La tassazione del patrimonio come tale scatta infatti anche quando esso è infruttifero, illiquido o diminuito di valore. Fino al paradosso, indicato nell'abstract, secondo cui a parità di patrimonio, un'imposta ordinaria su di esso verrebbe pagata nella stessa misura da chi ha dimezzato il patrimonio e da chi lo ha raddoppiato. Queste conseguenze inique e socialmente poco accettabili inducono a preferire, quando esistono le informazioni per gestirla, una tassazione sui redditi. Casomai una tassazione aggiuntiva sui redditi di fonte patrimoniale, come nell'imposta denominata «ILOR», abolita nel 1997.

Estraneità degli oneri concessori al concetto di tributo (il caso del «gioco d'azzardo»)

di **Valentina Perrone**

Neppure la nozione amplissima di tributo, adottata dalla giurisprudenza di legittimità, può prestarsi a ricomprendere somme che, ai fini della contribuzione alle pubbliche spese, si giustificano in positivo in funzione di un diverso rapporto. Nel caso specifico si tratta di un intervento sul regime delle concessioni per i giochi leciti, dove una legge del 2014 rappresenta una rideterminazione «in peius» degli accordi di concessione; il relativo esame è una interessante cartina di tornasole per riflettere sulla nozione di tributo; quest'ultima, anche nell'ampia impostazione della Cassazione, assume un carattere residuale rispetto a istituti di incerta definizione; è una sorta di «supplenza» della nozione di tributo che non può sussistere per prestazioni coattive che si giustificano, in positivo, a fronte di un diverso rapporto, nella specie concessorio, tra Pubblica amministrazione e privato.

Il gioco lecito come concessione pubblica

In un articolo pubblicato su un precedente numero di *Dialoghi* (1) ci eravamo occupati delle concessioni del gioco d'azzardo traendo spunto dalla nota vicenda - che aveva infatti suscitato un certo clamore mediatico - della rinuncia da parte dello Stato, per via legislativa, ad un ingente introito derivante da una clausola penale inserita nei contratti di servizio stipulati con i gestori di *videolottery* e *slot machine*.

Come si ricorderà, attraverso l'art. 14 del D.L. n. 102/2013, era stato concesso a tali soggetti un abbattimento delle somme dovute a titolo di riparazione del danno erariale accertato dalla sentenza della Corte dei Conti che, dopo oltre 5 anni di battaglie legali, aveva comminato una multa da 2,5 miliardi di Euro a 10 società concessionarie di *slot machine*. Il danno cagionato all'Erario (2) era stato quantificato dalla stessa Corte dei Conti in circa 90 miliardi di Euro; il citato art. 14 aveva quindi consentito di chiudere la controversia con il versamento di una cifra non inferiore al 20% dell'importo risultante dalla sentenza di primo grado.

Nel precedente contributo pubblicato su *Dialoghi*, oltre ad affrontare il tema della deducibilità

delle somme pagate a titolo di penale contrattuale, ci eravamo soffermati sul ruolo dei concessionari del gioco d'azzardo come esattori di tributi, formulando una serie di riflessioni sul mondo dei giochi al fine di chiarire l'effettiva portata dei flussi economici che vi gravitano attorno e ridimensionare il grossolano sensazionalismo di molti organi di informazione che hanno a lungo divagato pretestuosamente sulle potenzialità tributarie del gioco d'azzardo, cadendo nel clamoroso equivoco di sovrapporre due concetti tra loro nettamente distinti, ossia, gli incassi e i compensi.

Cogliamo pertanto l'occasione di tornare sull'argomento alla luce della misura introdotta dall'art. 1, comma 649, della legge 23 dicembre

Valentina Perrone - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma e Avvocato in Roma

Note:

(1) Cfr. M.R. Silvestri, A. Vignoli, «Gioco d'azzardo, rapporto concessorio e deduzione delle "penali contrattuali"», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2014, pag. 41.

(2) Che secondo le argomentazioni utilizzate dalla sentenza di primo grado sarebbe derivato dal mancato collegamento delle macchine alla rete dei Monopoli, circostanza che aveva di fatto impedito allo Stato di controllare l'attività per un discreto numero di anni.

Entrate pubbliche e tributi

2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), che ha posto a carico dei concessionari della rete telematica per la gestione del gioco lecito l'obbligo di corrispondere allo Stato 500 milioni di Euro. Più nel dettaglio, la norma appena citata, al fine di migliorare «gli obiettivi di finanza pubblica», ha stabilito in 500 milioni di euro su base annua la riduzione, a decorrere dall'anno 2015, delle risorse statali a disposizione, a titolo di compenso, dei concessionari e dei soggetti che operano nella gestione e raccolta del gioco lecito mediante apparecchi da divertimento e intrattenimento. Sarebbe allora interessante indagare sulla natura delle somme dovute *ex lege* n. 190/2014 onde chiarire se ricorrano o meno i presupposti per inquadrarle tra le entrate tributarie.

La nuova disposizione sui giochi leciti da intrattenimento

Il predetto art. 1, comma 649, della legge di stabilità 2015 di fatto modifica le condizioni economiche dei rapporti concessori in corso e determina nuove modalità di corresponsione degli importi derivanti dal gioco lecito tra tutti gli operatori coinvolti. Segnatamente, dal 1° gennaio 2015, in base alla lettera a) della suddetta disposizione, «ai concessionari è versato dagli operatori di filiera l'intero ammontare della raccolta del gioco praticato mediante i predetti apparecchi, al netto (ovviamente) delle vincite pagate. I concessionari comunicano all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli i nominativi degli operatori di filiera che non effettuano tale versamento, anche ai fini dell'eventuale successiva denuncia all'autorità giudiziaria competente». Vedremo più avanti che, proprio per agevolare la riscossione della somma in esame, la norma interviene sui rapporti (privati) tra concessionari e operatori di filiera, facendo transitare il compenso di questi ultimi attraverso i primi. La successiva lettera b) della medesima norma, a sua volta, stabilisce il versamento a carico dei concessionari, nell'esercizio delle funzioni pubbliche loro attribuite, della somma annuale di 500 milioni di euro, entro i mesi di aprile e di ottobre di ogni anno, in aggiunta a quanto versato allo Stato ordinariamente, a titolo di imposte ed altri oneri dovuti sulla base delle convenzioni di

concessione, «ciascuno in quota proporzionale al numero di apparecchi ad essi riferibili alla data del 31 dicembre 2014». Le modalità operative di pagamento della predetta somma sono state disciplinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 388 del 15 gennaio 2015, che ha stabilito gli importi annuali del suddetto contributo imputabili a ciascun concessionario, calcolati in base al numero degli apparecchi di gioco da ciascuno posseduti, e previsto altresì che il pagamento debba avvenire mediante F24 in due rate (il 40% entro il 20 aprile 2015 e il saldo entro il 31 ottobre 2015).

Ai fini che in questa sede interessano si tratta pertanto di chiarire se alla luce delle suindicate previsioni normative ricorrano o meno i presupposti per ritenere che le somme dovute *ex lege* n. 190/2014 configurino un prelievo avente natura tributaria ovvero se il legislatore abbia inteso intervenire - e sia in concreto intervenuto - sulla disciplina del rapporto concessorio (e, a cascata, su quella dei rapporti tra i vari soggetti della filiera, composta da gestore ed esercente, regolati da contratti di diritto privato); anche quest'ultimo, è opportuno sottolinearlo, genera a sua volta una entrata pubblica, che proviene dall'operatività dei concessionari del gioco lecito, legati dalla concessione all'Amministrazione statale.

Occorre dunque appurare se la somma in esame derivi dall'attività concessoria, con lo Stato che trae beneficio da una riduzione delle somme a disposizione per aggi e compensi dei vari soggetti della filiera; l'alternativa, sotto il profilo tributario, sarebbe quella di ritenere che attraverso la norma in parola il legislatore abbia introdotto una misura che, fermi restando i livelli delle risorse disponibili per la remunerazione dei predetti soggetti - e dunque il diritto di questi ultimi a percepire quanto loro spettante in base ai criteri stabiliti nell'atto di convenzione che regola il rapporto concessorio nonché negli specifici contratti che disciplinano i rapporti con la filiera - consideri la remunerazione dei concessionari quale indice di ricchezza per l'esercizio del prelievo fiscale.

Anticipiamo fin d'ora che l'art. 1, comma 649, della Legge di stabilità 2015 già sul piano lette-

Entrate pubbliche e tributi

rale pare inquadrabile nella prima categoria: come vedremo diffusamente in seguito, dalla lettura della norma emerge infatti con chiarezza che si tratta di un intervento finalizzato alla riduzione delle risorse statali a disposizione per la remunerazione dei concessionari e degli altri soggetti che, secondo le rispettive competenze, operano nella gestione e raccolta del gioco lecito. Tale misura, in altre parole, introduce una modifica *in peius* delle condizioni del rapporto concessorio (che si riverbera, naturalmente, sui rapporti con gli altri operatori della filiera) previste dall'atto di convenzione che lo regola (3).

Ciò posto, proviamo ora a individuare quali possano essere i criteri utili a discernere la riduzione autoritativa della spesa pubblica, o l'aumento delle entrate patrimoniali, dai prelievi di natura tributaria.

L'inadeguatezza del concetto di «autoritatività» quale criterio per discernere le entrate di natura tributaria dalle altre entrate pubbliche

La distinzione tra tributi ed entrate non tributarie ripropone una caratteristica generale delle scienze sociali in cui non sempre è possibile tracciare confini precisi tra concetti diversi, ma anzi sono frequenti zone «grigie» tra un concetto ed un altro; ciò induce, imitando equivocamente le scienze fisiche, a mettere in discussione qualunque nozione e ad escludere, di conseguenza, la possibilità di distinguerle con chiarezza in concreto.

Premesso che il nostro ordinamento, com'è giusto che sia (4), non contiene una nozione legislativa o costituzionale di tributo, e malgrado la rilevata tendenza, tipica anche del diritto tributario, a relativizzare la distinzione tra entrate tributarie e non tributarie, pare corretto affermare che nel caso delle somme previste *ex lege* n. 190/2014 siamo senz'altro in presenza di un fenomeno estraneo all'alveo dei tributi.

Ora, per stabilire se una determinata entrata risponda o meno al paradigma del tributo occorre far riferimento alla relativa disciplina, giacché è questa, e non la denominazione utilizzata dal legislatore, ad incidere sul modo di essere della pubblica entrata (5). Attesa l'irrilevanza dell'aspetto formale-lessicale, è quindi corretto fare

riferimento ad altri elementi che caratterizzano i tributi e consentono di distinguerli dalle altre entrate di diritto pubblico.

Sul piano interpretativo, in dottrina e in giurisprudenza, anche sulla scorta di affermazioni della Corte costituzionale (6), si tende a porre l'accento sul carattere «autoritativo» delle entrate tributarie, al fine di discernere dalle già indicate entrate c.d. di diritto privato. Si trascura in questo modo che tutte le entrate pubbliche, anche non tributarie, presentano di solito aspetti autoritativi. Valorizzare la «struttura autoritativa» in contrapposizione a quella «sinallagmatica» (7) non è tuttavia ancora sufficiente nella prospettiva di individuare, con sufficiente sicurezza, l'area dei tributi. Infatti la natura autoritativa, la coercitività o coattività che dir si voglia, qui intesa con riferimento a prestazioni patrimoniali previste *ex lege* e non su base contrattuale, può riguardare anche altre tipologie di entrate pubbliche, del tutto diverse dal tributo. Si pensi alle sanzioni, come quelle per la circolazione stradale, frequentemente usate dai Comuni per «fare cassa», alle confische, ai canoni concessori (8), ai prestiti forzosi o alle espropriazioni per pubblica utilità: tutte fattispecie riconducibili all'esercizio di poteri coercitivi da parte della Pubblica amministrazione (9). Ciò che distingue il tributo rispetto alle entrate sopra citate è rappresentato, quanto alle sanzioni, dal fatto che

Note:

(3) L'ultimo dei quali risulta essere stato sottoscritto dalla maggior parte dei concessionari il 20 marzo 2013, con durata novennale.

(4) Dal momento che gli ordinamenti giuridici, come dice la parola stessa, «ordinano» (nel senso di impartiscono ordini, cioè «comandano»), ma non definiscono i concetti.

(5) In tal senso si veda anche M. Beghin, «Corte Costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo», in *Corr. Trib.* n. 38/2009, pag. 3097.

(6) Cfr. tra le altre, Corte cost., 11 febbraio 2012, n. 223; Id., 12 gennaio 1995, n. 2; Id., 10 febbraio 1982, n. 26; Id., 24 luglio 2009, n. 238.

(7) Sottolineando che laddove vi è autoritatività, il contribuente non può sottrarsi al pagamento qualora abbia realizzato il presupposto individuato *ex lege*.

(8) Delle quali è facile apprezzare la differenza rispetto alle locazioni di diritto privato.

(9) Al riguardo si veda ancora M. Beghin, «Corte Costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo», cit., *loc. ult. cit.*

Entrate pubbliche e tributi

queste ultime presuppongono, diversamente dal tributo, la violazione di una disposizione, cui si riferisce l'intervento afflittivo di diritto pubblico. Nel canone concessorio, come indicato alla nota precedente, esiste la contropartita del godimento economico del bene oggetto del rapporto o dell'esercizio di un'attività altrimenti vietata, come avviene tra l'altro nel nostro caso. Quanto ai prestiti forzosi, gli stessi, sebbene coattivi al pari del tributo, se ne differenziano per la previsione di restituzione del prestito. Con riguardo, infine, alle espropriazioni per pubblica utilità, la distinzione dal tributo va ravvisata nel fatto che tali acquisizioni da parte dell'ente pubblico espropriante sono controbilanciate dal riconoscimento di un indennizzo che non sussiste, invece, nel caso dell'entrata tributaria.

La manifestazione di ricchezza (imposte) o l'utilizzo di una funzione pubblica (tasse) quale presupposto dell'entrata tributaria

Quanto detto finora denota come evidentemente i criteri identificatori tradizionalmente elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza siano spesso riduttivi e non consentano di cogliere appieno l'essenza del fenomeno: affinché un'entrata pubblica possa essere correttamente inquadrata tra quelle aventi natura tributaria è infatti necessario che tale entrata concorra al finanziamento della spesa pubblica in relazione a un presupposto economicamente rilevante e quindi o (i) in base alla ricchezza del soggetto colpito dal prelievo (nel qual caso si tratta di un'imposta) o (ii) in funzione dell'uso che tale soggetto fa di una determinata funzione pubblica (e in tal caso parliamo di tassa).

Il prelievo tributario, in altre parole, presuppone che una forma di ricchezza (un flusso reddituale, un elemento patrimoniale come la titolarità di un bene, il consumo, ecc.) si sia manifestata e sia stata acquisita alla sfera giuridico patrimoniale del contribuente oppure che quest'ultimo si avvalga di una pubblica funzione: ecco perché, normalmente, chi è tenuto al pagamento di imposte lo è o in quanto titolare di ricchezza e come tale obbligato a contribuire alle spese pubbliche (attraverso le imposte sui redditi, le imposte di natura patrimoniale o l'IVA), oppure in quanto utente di una pubblica funzione e dunque

in senso lato «cliente», nel qual caso paga un tributo inquadrabile come «tassa» in senso stretto. Proprio in tale ultima ipotesi, guardando in via generale al tipo di servizio utilizzato, il concorso alla spesa pubblica si realizza - appunto - attraverso il pagamento di una tassa (*ticket* sanitario dal contribuente che fruisca di prestazioni erogate dal servizio sanitario nazionale, tassa d'imbarco da ogni passeggero sul biglietto in partenza dall'Italia, ecc.) ovvero di una tariffa, priva di natura tributaria (10), e riferita a un pubblico servizio.

I concessionari del gioco lecito quali fornitori di un pubblico servizio ed esattori di tributi

Riprendendo considerazioni già formulate nel citato articolo di *Dialoghi*, è chiaro che i concessionari del gioco lecito non sono utenti di un servizio pubblico, anzi sono proprio loro a «fornire», al posto dello Stato, remunerandolo in base alla concessione, un servizio di intrattenimento al pubblico. Per questo l'obbligo di versare la somma di 500 milioni *ex lege* n. 190/2014 non può considerarsi una tassa in senso stretto. I predetti concessionari, piuttosto, sono fornitori di un pubblico servizio, espressamente delegatogli dallo Stato, operatori economici ai quali è stata esternalizzata la gestione del gioco con vincite in denaro attraverso il conferimento di una concessione, regolata, come detto, da apposito atto di convenzione. Il prelievo poi, intuitivamente, non si giustifica in funzione di una manifestazione di ricchezza (un flusso reddituale o una titolarità patrimoniale) cui si collega l'entrata pubblica a titolo di imposta. E' noto che il servizio pubblico di divertimento è sempre stato gestito direttamente, o rigidamente controllato, da pubbliche autorità, per evidenti ragioni di rispetto della fede pubblica: con la progressiva esternalizzazione delle funzioni esercitate dallo Stato, si è modificato il quadro di riferimento anche in materia di gioco con vincite in denaro, per cui dalla gestione diretta di quest'ultimo si è passati al potere di regolamentazione del medesimo. In-

Nota:

(10) Benché anch'essa inserita in un quadro dove i pubblici poteri si fanno sentire.

Entrate pubbliche e tributi

somma, con il generale affidamento a terzi di attività tipicamente e storicamente pubbliche, lo Stato ha delegato a privati (le società concessionarie, appunto) anche i giochi e le scommesse, in cambio dell'attività di riscossione, da parte dei concessionari, di tributi molto ingenti, commisurati alle giocate. Alla gestione di tali attività i concessionari provvedono dunque a proprie spese, assumendo in via esclusiva ogni responsabilità organizzativa, tecnica ed economica.

I rapporti dei concessionari con la filiera (composta, come detto, da gestore ed esercente) sono invece regolati da specifici contratti, i quali prevedono - in sostanza - che il gestore di sala, raccolta la provvista economica risultante dalle giocate, provveda a pagare le vincite, a corrispondere quanto spetta all'esercente, a trattenere quanto di sua spettanza e successivamente a corrispondere - anche tramite compensazione - l'importo residuo netto al concessionario, al fine di consentirgli di provvedere al pagamento del PREU, del canone di concessione e di trattenere la quota di sua competenza.

Da quanto appena detto si intuisce chiaramente che la «remunerazione» dei concessionari a fronte dell'erogazione di un pubblico servizio (ossia, appunto, il gioco praticato mediante apparecchi da divertimento e intrattenimento) proviene dal pubblico di chi partecipa al gioco; essa è insomma costituita dall'utile dell'attività svolta in regime di concessione che residua una volta corrisposto il PREU, il canone di concessione e decurtate le somme dovute a titolo di compensi ai gestori e agli esercenti. Di fatto, dunque, nonostante le affermazioni legislative con cui è stata accompagnata la misura qui in esame, non si verifica alcun trasferimento di risorse dallo Stato ai concessionari in quanto la provvista economica relativa alla quota di competenza di questi ultimi proviene dagli incassi delle giocate. Invero, considerando gli apparecchi da intrattenimento *ex art.* 110, comma 6, lett. a) del TULPS (11), mentre il 75% circa di quanto incassato viene restituito in vincite ai giocatori, il restante 25% viene ripartito in maniera tale che il 13% sia versato dai concessionari allo Stato a titolo di PREU, lo 0,80% entri nelle casse dell'AAMS a titolo di canone di concessione e il residuo 11,2% rappresenti il compenso dell'inte-

ra filiera (concessionario-gestore-esercente), cui potrebbe corrispondere in linea di principio anche una perdita se i costi di organizzazione del gioco fossero più alti.

Lo Stato, in altre parole, si limita semplicemente a consentire l'esercizio del gioco lecito in concessione, mentre il compenso del concessionario si identifica con il risultato di un'attività economica riservata allo Stato ma esternalizzata a soggetti privati, esattamente al pari di quanto avviene, ad esempio, nel caso delle società cui è delegata la gestione in concessione di tratte autostradali. Anche in questi casi, infatti, non è lo Stato a trasferire risorse, ma di fatto la provvista necessaria a remunerare lo svolgimento di tale attività proviene dal pagamento dei pedaggi autostradali da parte degli utenti (che percorrono le tratte gestite in concessione).

Ecco dunque che il sinallagma del rapporto concessorio, l'equilibrio tra prestazione e controprestazione è ravvisabile nella circostanza per cui, a fronte delle somme versate dai concessionari allo Stato in qualità di «esattori», quest'ultimo consente loro di trattenere l'utile residuo prodotto da un'attività svolta in concessione, ma di natura imprenditoriale. La correttezza di tale ricostruzione trova esplicita conferma anche nella normativa comunitaria e precisamente nella Direttiva sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, n. 2014/23/UE, laddove chiarisce, al considerando n. 11, che le concessioni sono contratti a titolo oneroso aventi ad oggetto «l'acquisizione di lavori o servizi» e il cui corrispettivo «consiste nel diritto di gestire i lavori o i servizi o in tale diritto accompagnato da un prezzo» (12). Il tema viene ulteriormente chiarito attraverso la valorizzazione del concetto di «rischio operativo», elevato ad elemento idoneo a delineare più nettamente i tratti distintivi della concessione rispetto all'appalto. Come precisato dal considerando n. 18 della medesima Diretti-

Note:

(11) Le ccdd.AWP o New Slot.

(12) Aggiungendo che «essi possono, ma non necessariamente devono, implicare un trasferimento di proprietà alle amministrazioni aggiudicatrici o agli enti aggiudicatori, ma i vantaggi derivanti dai lavori o servizi in questione spettano sempre alle amministrazioni aggiudicatrici o agli enti aggiudicatori». Al riguardo si veda anche le linee guida dell'AVCP sul medesimo tema.

Entrate pubbliche e tributi

va, infatti, tale rischio ha natura economica e «comporta la possibilità di non riuscire a recuperare gli investimenti effettuati e i costi sostenuti per realizzare i lavori nella gestione dei lavori o dei servizi in condizioni operative normali, anche se una parte del rischio resta a carico dell'amministrazione aggiudicatrice o dell'ente aggiudicatore». Lo stesso «considerando» prevede l'obbligo che il suddetto rischio sia sempre trasferito al concessionario: d'altra parte, l'applicazione di norme specifiche per la disciplina dell'aggiudicazione delle concessioni non sarebbe giustificata se l'amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore sollevasse l'operatore economico da ogni perdita potenziale, garantendogli un introito minimo, pari o superiore agli investimenti effettuati e ai costi che l'operatore economico deve sostenere in relazione all'esecuzione del contratto.

Da quanto precede emerge chiaramente, dunque, come anche le indicazioni desumibili sul piano comunitario confortino, da un lato, l'inquadramento - sopra prospettato - del compenso dei concessionari del gioco lecito quale eventuale risultato positivo dell'esercizio di un'attività imprenditoriale, che implica l'integrale assunzione del rischio operativo di perdite dirette e indirette derivanti dalla gestione del servizio svolto in concessione e, dall'altro, il ruolo di «imprenditore» del concessionario, inteso, per l'appunto, come soggetto che utilizza i fattori della produzione e li organizza a proprio rischio.

La modifica «in peius» delle originarie condizioni del rapporto concessorio

Sul descritto assetto di interessi sono intervenute le disposizioni contenute nella legge n. 190/2014, attraverso le quali lo Stato ha coercitivamente introdotto una modifica *in peius* delle condizioni del rapporto concessorio, prevedendo, come detto, una riduzione autoritativa delle risorse disponibili per i compensi dei concessionari e degli altri operatori di filiera.

Tecnicamente, tuttavia, non si tratta di una «riduzione di compensi» posto che, come sopra chiarito, non è lo Stato ad erogare un compenso ai concessionari, ma sono gli utenti del servizio a fornire con le loro giocate la provvista economica da cui viene attinta la quota trattenuta a ti-

tolo di corrispettivo. E' senz'altro più corretto, in tale ottica, parlare di una riduzione dei ricavi lordi dei concessionari provenienti dalle giocate, generata da una maggiore onerosità sopravvenuta *ope legis* degli accordi originari, che oggettivamente modifica *ex post* l'equilibrio sinallagmatico tra prestazione e controprestazione. L'Autorità statale, in altre parole, in qualità di controparte di un rapporto avente ad oggetto l'esercizio di un pubblico servizio in regime di concessione, ha ritenuto, alla luce del particolare momento congiunturale in atto e verosimilmente in considerazione del fatto che l'utile residuo macroeconomico di tale settore di attività potesse sopportarlo, di ridurre autoritativamente di 500 milioni i ricavi lordi di competenza dei soggetti operanti nel settore dell'organizzazione e gestione del gioco lecito, senza tener conto dei costi ed oneri di organizzazione del gioco. La determinazione stessa di tale misura e il suo meccanismo applicativo confermano al di là di ogni ragionevole dubbio che con essa lo Stato non è intervenuto quale ente impositore di un tributo bensì, come indicato sopra, come concedente di un diritto concessorio, cioè economicamente nella veste di *partner* (13) di un accordo commerciale, che intende giovare di un decremento coattivo delle risorse finanziarie lorde di partenza, destinate alla remunerazione degli operatori del gioco lecito.

Vediamo quali caratteristiche dell'onere in esame indicano palesemente che l'intervento normativo in oggetto rivede in senso peggiorativo le condizioni del rapporto concessorio, senza introdurre in capo ai concessionari nulla di simile a un tributo: in primo luogo, l'ammontare in misura fissa si pone in palese contrasto con l'inquadramento quale imposta sul reddito, che è per sua natura o a carattere proporzionale (come l'IRES, la cui aliquota è costante, ma il cui importo è direttamente proporzionale all'imponibile) ovvero a carattere progressivo (ed è il caso dell'IRPEF, le cui aliquote aumentano con l'aumentare della base imponibile, per cui il relativo

Nota:

(13) Potremmo parlare di *partner* «autoritativo», mentre i concessionari sono *partners* organizzativi, come avviene in tutti gli accordi concessori.

Entrate pubbliche e tributi

importo aumenta in misura più che proporzionale rispetto all'imponibile); altrettanto clamorosamente evidente in questo senso è il già anticipato riferimento ai ricavi lordi, senza considerare i costi di gestione dell'attività. I tributi, come noto, economicamente si riferiscono a reddito, consumo o patrimonio, generalmente espresso da atti giuridici solenni o formalità documentali (14). Escluso già a prima vista il riferimento della somma in esame al patrimonio, essa neppure può considerarsi riferibile al reddito, che per definizione deve essere inteso come profitto al netto dei costi e che non ha nulla a che fare coi ricavi lordi dei concessionari. Un tributo che colpisse il reddito, in altre parole, avrebbe dovuto tener conto dei costi, e non avrebbe potuto gravare unicamente sui concessionari, salvo traducendosi in un incremento dell'aliquota IRES, che è stato appena dichiarato incostituzionale per la c.d. «Robin Hood Tax» delle società petrolifere. Ancora, ammettendo che il fantomatico tributo fosse riferibile al consumo, lo stesso avrebbe dovuto colpire «le giocate», come il già indicato PREU, che invece verosimilmente non è stato aumentato proprio per lasciare invariati gli oneri tributari sui giocatori. A questo punto non esistevano ulteriori modalità sul piano tributario per incidere sui concessionari e la sola via percorribile restava la rimodulazione, ora per allora, delle condizioni della concessione.

Depone palesemente nel senso che la misura in oggetto sia diretta a introdurre una rideterminazione *in peius* delle condizioni originarie, piuttosto che un nuovo tributo in capo ai concessionari, lo stesso tenore letterale delle disposizioni sopra esaminate, laddove modificano il sistema dei versamenti delle somme derivanti dal gioco, prevedendo che - a differenza del precedente sistema - siano gli operatori di filiera a versare ai concessionari l'intero ammontare della raccolta del gioco al netto delle vincite pagate.

Come detto, infatti, la lettera a) dell'art. 1, comma 649, della legge n. 190/2014 stabilisce che il gestore è tenuto a versare al concessionario l'intera somma delle giocate, al netto delle vincite, sanzionando l'eventuale mancato versamento con la segnalazione del fatto a cura del concessionario, all'Agenzia delle dogane, anche per le successive conseguenze in sede giudiziale:

«... è la stessa formulazione testuale della norma, pertanto, ad escludere che l'obbligo di versare le somme *ex lege* n. 190/2014 gravi sul concessionario, anche nell'ipotesi di mancato versamento di queste ultime da parte del gestore. E' da notare, infatti, che l'omesso versamento da parte dell'operatore di filiera penalizza anche il concessionario, privandolo del proprio corrispettivo. In questi casi il concessionario avrà interesse ad agire anche in proprio contro l'operatore di filiera inadempiente. Si spiega così il motivo per il quale la disposizione non contenga alcun riferimento ad un presunto obbligo di versamento dei predetti importi a carico dei concessionari a prescindere dal ricevimento della relativa provvista. Il fatto che questi ultimi siano tenuti, ai sensi della lettera b) della norma in commento, a versare materialmente gli importi *ex lege* n. 190/2014 nelle casse dello Stato consegue necessariamente dalla circostanza che sono i concessionari, proprio per effetto delle suddette modifiche, ad acquisire la disponibilità del denaro derivante dalle giocate, e solo dopo aver effettuato i pagamenti dovuti a titolo di PREU, canoni concessori e, ora, *ex lege* n. 190/2014, potranno ripartire la somma residua con gli altri operatori della filiera a titolo di aggi e compensi.

Anche questa procedura di gestione degli incassi denota ulteriormente che ad essere incisi da tale decurtazione dei profitti non siano solo i concessionari, ma tutti i soggetti che operano nella filiera, i quali sono chiamati in misura proporzionale a sacrificare una parte delle rispettive entrate lorde al fine di contribuire al miglioramento degli obiettivi di finanza pubblica della politica nazionale.

Un'esplicita conferma in tal senso la si rinviene nella relazione tecnica sulla legge di stabilità della Ragioneria generale dello Stato la quale, dopo aver premesso che «per quanto le filiere di raccolta siano lunghe ed articolate, le risorse che residuano disponibili per aggi e compensi sono pur sempre cospicue, specie se si considera che

Nota:

(14) Vedasi ad esempio le innumerevoli imposte tipo registro, successioni, ipocatastali, bollo, concessioni governative, contributi atti giudiziari, ecc.

Entrate pubbliche e tributi

in alcuni casi (ad esempio quello dei noleggiatori di apparecchi e di esercenti presso i quali gli apparecchi sono installati) al compenso non corrisponde una vera e propria attività lavorativa», precisa altresì che «una riduzione di 500 milioni di euro complessivi ... pare ragionevole oltre che tollerabile dal settore operativo costituito dai concessionari di gioco e dagli altri operatori di filiera». In aggiunta la relazione afferma che «al netto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, pari a 500 milioni di Euro, i concessionari suddivideranno la differenza con gli altri operatori di filiera, pur sempre sulla base di contratti di diritto privato e, dunque, in logica di mercato».

Emerge con chiarezza, in definitiva, che l'obbligo del versamento delle somme grava sui concessionari solo nell'ipotesi in cui abbiano ricevuto la necessaria provvista, non essendo di per sé depositari delle risorse finanziarie necessarie ad assolvere l'onere introdotto dalla legge n. 190/2014, fermo restando che in caso di inadempimento dei gestori di sala o degli esercenti sarà l'Agenzia delle Dogane, cui il concessionario deve comunicare i relativi nominativi, ad at-

tivare una procedura per recuperare gli importi non versati, eventualmente anche in sede contenziosa ed anche a beneficio del concessionario, oltre che dell'Erario.

Quanto precede conforta l'impossibilità di inquadrare le somme in esame tra le entrate aventi natura tributaria, ad ulteriore conferma della netta distinzione che esiste, sotto il profilo economico e giuridico, tra la modifica unilaterale delle condizioni del rapporto concessorio (entrata «patrimoniale», ancorché autorativa) e l'introduzione di un nuovo prelievo tributario: anche nel primo caso, infatti, il concessionario si trova a subire una riduzione delle proprie entrate nette *iure imperii*, ma ciò avviene, non per effetto di un'obbligata devoluzione all'Erario di una parte della propria ricchezza sotto forma di tributo, bensì a causa di una contrazione del flusso reddituale conseguente ad un'alterazione «autoritativa» *ex post* dell'originario equilibrio sinallagmatico tra prestazione (fornitura di un pubblico servizio da parte dei concessionari) e controprestazione (concessione, da parte dello Stato, della possibilità di trattenere l'utile residuo derivante dallo svolgimento di tale attività).

Istanze di interpello e corto circuito con controlli tributari in corso

di Simone Covino, Raffaello Lupi

I diffusi, e per certi versi ossessivi, riferimenti all'interpello devono fare i conti, oltre che con la cautela istituzionale, col timore di risposte difformi e con quello di interferire con attività di controllo degli Uffici. Questi timori, non oggetto di riscontri normativi, hanno portato a circolari facilmente aggirabili, con istanze presentate da professionisti o società esercenti attività similari. Rileviamo quindi un certo sordinamento sul tema, alimentato anche dall'equivoco della concezione giurisdizionale del diritto tributario, dove spesso i giudici svalutano l'interpretazione amministrativa. Il rischio di interferenze tra «Fisco consulente» e «Fisco controllante» è tra l'altro inevitabile perché non esiste una banca dati di tutte le verbalizzazioni con rilievi giuridico-interpretativi in essere.

■ Interferenze tra interpelli e controlli, tra buoni propositi normativi e cautele procedurali

Simone Covino

Una visione eccessivamente «taumaturgica» degli interpelli da Statuto del contribuente?

L'attività di assistenza giuridica, affidata al Fisco dallo Statuto del Contribuente, si incentra tipicamente sull'istituto dell'interpello, di recente novellato. Le istituzioni per natura ingenerano infatti affidamento nei cittadini e, se nel diritto dei privati è inevitabile che l'ultima parola spetti ai giudici, nel diritto amministrativo questa funzione spetta normalmente all'Amministrazione e il controllo giurisdizionale è meramente eventuale. In controluce, si vede quindi la percezione del corretto ruolo delle istituzioni tributarie nel contesto di autodeterminazione dei tributi da parte del contribuente, in cui cioè questi si dà carico di un compito tradizionalmente affidato all'Amministrazione finanziaria: per tale compito, la presenza dell'Amministrazione finanziaria, sullo sfondo come controllore o attivamente come consulente, può evitare tanto errori in buona fede quanto tentativi da parte del contribuente di adottare un regime fiscale per lui più conveniente, ma elusivo o peggio. A riprova di ciò, lo Statuto ora prevede in effetti un nuovo tipo di interpello, detto «qualificatorio» perché riguarda appunto l'inquadramento giuridico - a cura del Fi-

sco - di fattispecie concrete, proposte dal contribuente (1).

L'interpello viene quindi presentato alla platea dei contribuenti come il *deus ex machina* per le situazioni più ingarbugliate, sebbene in genere solo le aziende possano effettivamente avere interesse a presentarli (2). La buona volontà

Simone Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma. Fondazione Studi Tributarî

Note:

(1) È un istituto che prende quindi vaghe risonanze col brocardo processualistico *narra mihi factum, dabo tibi ius*: a ben vedere, si conferma qui che nel diritto amministrativo è appunto l'autorità amministrativa - e non quella giudiziaria - il punto di riferimento per l'interpretazione normativa rispetto ai casi concreti.

(2) Esso «ha costituito, negli ultimi decenni, un appiglio normativo per molte interpretazioni sensate, magari raggiungibili comunque, ma cui giovava un fondamento legislativo; ... Lo statuto riflette l'illusione ... secondo cui la legislazione avrebbe una sorta di potere miracolistico, da rivolgere nel nostro caso contro i formalismi e le rigidità che circondano la tassazione attraverso le aziende e l'autotassazione; lo Statuto si compone infatti di una serie di disposizioni eterogenee, dispersive, enfatiche e rigide, con gli inconvenienti delle «leggi manifesto». La tutela del contribuente, invece di ispirare una disposizione isolata, dovrebbe essere tenuta presente in tutta la legislazione tributaria, venendo temperata con le altre esigenze, sia politiche sia tecniche, di volta in volta ricorrenti nella determinazione dei tributi, a cominciare dall'enfasi antievasione». Si veda R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, pagg. 73-76, 2015, disponibile sul web.

espressa in quella «legge manifesto» che è lo Statuto del Contribuente deve però fare pur sempre i conti con la vaga ritrosia di tutte le istituzioni ad assumersi la responsabilità di decidere, una eventualità che come detto neppure in un contesto di tassazione attraverso le aziende può scomparire del tutto.

In una drammatizzazione continua dei rapporti coi contribuenti, l'Amministrazione finanziaria da una parte recepisce le tendenze politiche e mediatiche di assistenza e distensione dei rapporti, dall'altra deve armonizzare il tutto con un contesto di tassazione attraverso le aziende, in cui di norma sono i contribuenti in autonomia a dover qualificare giuridicamente i propri comportamenti. L'Amministrazione finanziaria quindi approva con convinzione la presenza - del resto fisiologica - di istituti come l'interpello ovvero la consulenza giuridica (3), ma è una tendenza che deve fare i conti con le già dette ritrosie latenti, subendo una continua oscillazione tra genuini propositi collaborativi e tentazioni di deresponsabilizzazione sostanziale.

Il legislatore, per parte sua, cerca di far fronte come può alle inevitabili distonie attraverso norme come lo Statuto (a metà tra la «legge manifesto» e il «trattato di pace») o con comunicazioni concilianti. Ma l'enfasi normativa sugli interpelli è il punto di emersione di un tema ancora non del tutto messo a fuoco, ovvero la matrice amministrativa del diritto tributario di cui spesso scriviamo su *Dialoghi*. E non è affatto detto che le ritrosie a rispondere, che convivono con la generale tendenza collaborativa dell'Amministrazione finanziaria, possano essere cancellate per legge.

Portata generale della risposta agli interpelli

Quanto ai limiti di applicabilità della risposta all'interpello a soggetti diversi dall'interpellante, non deve ingannare l'enfasi statutaria sui «casi concreti e personali» cui il contribuente è vincolato nella presentazione degli interpelli: si tratta evidentemente, almeno a nostro parere, di un argine normativo ad interpelli futili, rispetto ai quali cioè non vi sia un interesse specifico del richiedente; ma l'interpretazione espressa nella risposta ad interpello rispetto a una questione giuridico interpretativa è per sua natura generale e non *ad personam*. La portata generale delle ri-

sposte agli interpelli è del resto indirettamente confermata dal fatto che esse, se del caso, vengono rese pubbliche dall'Agenzia delle entrate con risoluzione. In altre parole, se l'interpello verte tipicamente intorno a questioni giuridiche generali, giocoforza la risposta deve valere per tutti coloro che si trovano nella medesima situazione; per meglio dire, è l'Amministrazione finanziaria - in forza del vincolo gerarchico sugli Uffici e le Direzioni locali - ad essere vincolata al tenore della risposta resa in sede di interpello, risposta che invece non vincola il contribuente mancando nel caso di specie l'esercizio di una potestà impositiva, come chiarito tra gli altri dalla stessa Corte costituzionale (4). Se la risposta all'interpello vale *erga omnes*, nel senso che la risoluzione viene estesa agli Uffici che debbono attenervisi per i casi analoghi che si presenteranno, si pone un problema oggettivo di coerenza delle risposte, che dovrebbero essere uniformi, e di coordinamento degli interpelli; tanto più che le articolazioni dell'Amministrazione finanziaria deputate alla risposta agli interpelli sono più d'una, anche se agiscono sotto lo sguardo della Direzione Centrale Normativa. Il rischio di interferenze tra le varie istanze di consulenza rivolte al Fisco comporta che questo non risponda laddove abbia già dato indicazioni, non volendo mettere in dubbio una posizione espressa da un altro settore dell'Amministrazione. Se, come vedremo subito, il medesimo «caso concreto e personale» è già stato portato all'attenzione di un organo di tipo diverso dell'Amministrazione, la pratica deve ormai seguire il suo *iter* e non può essere spostata su un altro tavolo; un po' come accade in sede giurisdizionale, *mutatis mutandis*, nei casi di litispendenza.

Tentativi di fronteggiare il problema con circolari

L'interferenza può infatti anche registrarsi tra l'attività di assistenza svolta da una articolazione dell'Amministrazione finanziaria e quella di con-

Note:

(3) La «fisiologicità» di questi istituti è oltretutto confermata dal fatto che la consulenza giuridica praticamente non è normata bensì regolata con prassi amministrativa.

(4) Cfr. Corte cost., 14 giugno 2007, n. 191, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

trollo svolta da altro settore della medesima Amministrazione finanziaria: ad esempio quando, in una verifica che muove da rettifiche giuridico-interpretative, il contribuente si senta rispondere dal Fisco che le sue obiezioni avrebbero dovuto essere presentate preventivamente con interpello. Un eventuale interpello presentato in costanza di verifica, non presentato prima dal contribuente in quanto da questi non ritenuto necessario, rischia però di essere dichiarato inammissibile per le cautele di cui sopra, esplicitate in effetti non dal legislatore bensì dalla stessa Amministrazione finanziaria che, in via di autogoverno (5), sancisce per ragioni interne di coordinamento l'inammissibilità per «le istanze che interferiscano con l'esercizio di poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo». La mancanza di una base normativa in merito si deve probabilmente ad una imperfetta messa a fuoco del problema da parte del legislatore, così come la decisione assunta dalla prassi di sanzionare con l'inammissibilità le istanze che collidono con gli accertamenti sembra una soluzione dettata dal buon senso organizzativo, ma non del tutto efficace.

Infatti, se un coordinamento tra istanze di interpello, come appena accennato, non è affatto semplice, un monitoraggio che tenga conto anche degli avvisi di accertamento (o addirittura dei PVC) su questioni interpretative su cui pende un'istanza di interpello sembra infatti impos-

sibile. E dunque nulla impedirebbe a un altro contribuente in condizioni analoghe a quelle del contribuente verificato di fare un interpello ed ottenere una risposta affermativa, invocabile anche da parte del contribuente verificato per quanto si è detto sopra; se anche l'Amministrazione finanziaria si potesse avvedere della pendenza di un accertamento sulla medesima questione in capo a Tizio, non potrebbe certo per questo dichiarare inammissibile l'interpello presentato da Caio!

L'obiettivo della prassi citata è insomma quello di evitare che lo stesso contribuente verificato proponga l'interpello, ma se a promuoverlo è un altro codice fiscale o se la competente associazione di categoria chiede ad esempio una consulenza giuridica, la risposta dovrebbe comunque «scavalcare» l'attività accertativa poiché la questione interpretativa, se risolta in senso favorevole all'istante, eliminerebbe quella accertativa. Una eventuale soluzione alternativa a quella dell'emissione dell'avviso di accertamento con la conseguente trafila giurisdizionale potrebbe passare per una valutazione di opportunità amministrativa, trasformando cioè il contenuto dell'interpello inammissibile in una richiesta di consulenza giuridica interna, proposta dall'Ufficio accertatore.

Nota:

(5) Cfr. circolari n. 23/E del 2005 e n. 32/E del 2010.

■ Interpello, «normazione dei principi» e buon andamento dell'attività amministrativa

Raffaello Lupi

Interpello come principio dell'autodeterminazione dei tributi

La possibilità di richiedere all'Amministrazione finanziaria chiarimenti interpretativi è immanente ad una fiscalità basata sull'autodeterminazione dei tributi. C'è da chiedersi quindi quale sia stato il motivo per formalizzare questo principio all'interno dello Statuto del Contribuente. Più in generale si potrebbe riflettere sull'eccessività delle aspettative riposte nella codificazione dei «principi», come se essa servisse a dar loro maggior forza. Le intenzioni con cui i principi vengono formalizzati in disposizioni legislative

sono indubbiamente nobili; in questo modo viene infatti creato un atto formale, cui possono fare riferimento i sostenitori del principio, senza appellarsi solo alla loro ragionevolezza ed al senso comune (6). Se guardiamo bene, però, i

Nota:

(6) La normazione del principio riprende un po' il problema generale della legittimazione nelle scienze sociali, e della sfida che spesso gli interlocutori lanciano dicendo «e questo chi lo dice?». Lo Statuto, come qualsiasi formalizzazione dei principi, consente di avere un appiglio testuale, un po' come diceva Carlo Verdone nel vecchio *sketch* sulla pistola e il porto d'armi, visibile su youtube «Verdone e il porto d'armi».

principi sono molto numerosi e le controversie che li riguardano raramente vedono loro oppositori netti. I principi sono diversi infatti dai «valori», caratterizzati da una componente fideistica, cioè etica, politica, religiosa, sociale, che dia in altri termini un senso alla vita (7). Formalizzare un valore, come ad esempio il libero mercato, oppure i doveri di solidarietà sociale, oppure le «radici cristiane» dell'Europa, può essere importante, per i rispettivi sostenitori. I principi sono invece più neutri (8), più lontani dalle credenze, intese come concezioni del mondo, più freddi (9). Sui principi non c'è motivo di combattere, perché in linea generale non ci sono scontri tra principi. Nessuno mette in discussione gli innumerevoli principi ribaditi dallo «Statuto del Contribuente», dal contraddittorio, alla ragionevole durata della verifica, alla buona fede, alla tutela dell'affidamento, alla richiesta di interpretazioni amministrative di cui all'articolo che precede.

Il difficile dei principi non è quindi individuarli in astratto, o anche formalizzarli in astratto, ma contestualizzarli in concreto. Ecco quindi che la sfilata dei principi dello Statuto del Contribuente, certamente utile ad affermarli, li ha anche irrigiditi, con riflessi controproducenti. Non si trovano infatti mai netti oppositori dei principi, come se qualcuno sostenesse, inversamente al principio di «buona fede», un fantomatico opposto principio di «mala fede» (10). Il problema dei principi è piuttosto quello del coordinamento reciproco, della contestualizzazione concreta, dove alcuni principi configgono con altri, e in ultima analisi con una soluzione di buonsenso nel caso di specie. Come vedremo subito per l'interpello, a proposito dell'articolo che precede.

L'ordinato svolgimento dell'attività amministrativa come principio da coordinare col diritto di interpello

Si può ovviamente non essere d'accordo col modo in cui l'Agenzia delle entrate ha fronteggiato, interpretativamente, l'indiscriminata possibilità di presentare istanze di interpello, sancita dallo Statuto del Contribuente (11). Tuttavia è chiara la necessità, da parte dell'Agenzia, di non scavalcare le interpretazioni giuridiche avanzate dagli Uffici periferici, provinciali e regionali.

Una volta cioè che la questione sia stata incardinata in una verifica tributaria, la possibilità di presentare interpello rischia di creare corti circuiti tra settori diversi della stessa Amministrazione finanziaria. Immaginiamo cosa succederebbe se tutti i contribuenti cercassero di risolvere le controversie interpretative coi rispettivi verificatori scavalcandoli con istanze di interpello presentate alla Direzione centrale normativa e contenzioso. Quest'ultima sarebbe sommersa di carichi di lavoro e la periferia perderebbe la propria funzione di filtro. Nessuna preclusione quindi verso un riesame, a livello centrale, di questioni interpretative, ma istruito attraverso gli Uffici periferici. Perché il diritto di interpello del contribuente deve essere coordinato col principio del buon andamento dell'attività amministrativa.

Note:

(7) In materia tributaria, l'atteggiamento istintivo nei confronti dell'intervento pubblico, come manifestazione dell'organizzazione sociale, rispetto all'iniziativa individuale, è uno scontro di valori ricorrente, ed inutilmente astratto.

(8) Su questa dialettica tra valori e principi vedi R. Lupi, *Società diritto e tributi*, Milano, 2005, par. 11 e 12, dove definivo i principi come «valori neutri», sottintendendo la loro neutralità sul piano delle scale di valori con cui riempirli.

(9) Non a caso si dice «scale di valori» e non «scale di principi». Anche quando si dice che una questione è «di principio» non si fa riferimento a una questione di merito, ma più che altro a una questione «di metodo», di coerenza, di onestà intellettuale. Dietro i principi può tuttavia intravedersi una concezione, diremmo «laica» del mondo, come la libertà di scegliere i valori che ciascuno preferisce, ma il discorso andrebbe ripreso, anche per chiedersi in quale misura i principi laici, da soli, possano dare un senso alla vita, individuale e collettiva.

(10) Oppure se davanti al principio della «certezza del diritto», qualcuno innalzasse il vessillo programmatico di una opposta, fantomatica, «incertezza del diritto».

(11) Anche a proposito del diritto di interpello lo Statuto mostra quindi la propria natura, nel bene e nel male, di «legge manifesto» che ribadisce quanto dovrebbe essere per molti versi ovvio. E che casomai è difficile da coordinare con altri principi, anch'essi per molti versi ovvi.

«8 per mille», un tributo eccedente lo scopo

di Dario Stevanato

Le recenti analisi condotte dalla Corte dei Conti sul cosiddetto «8 per mille», che in gran parte va ormai a finanziare il patrimonio e le attività della Chiesa cattolica, e solo in misura minoritaria il personale ecclesiastico, hanno avuto il merito di accendere i riflettori su di un meccanismo in cui si annidano molte iniquità e contraddizioni. Le «imposte di scopo», categoria in cui può essere inquadrato il gettito IRPEF dell'8 per mille, rischiano infatti di produrre distorsioni e inefficienze allocative, soprattutto nei casi - come quello in esame - in cui la continua crescita del gettito si dimostra sovrabbondante rispetto agli obiettivi e all'effettiva spesa da finanziare.

Per il secondo anno consecutivo, la Corte dei Conti è tornata ad occuparsi del meccanismo di attribuzione delle risorse dell'8 per mille, denunciandone le numerose anomalie, la scarsa trasparenza, l'iniquità e così via (1).

Si tratta di un meccanismo, introdotto dalla L. n. 222/1985, a grandi linee abbastanza noto, che possiamo qui ripercorrere brevemente: con una scelta fatta nella dichiarazione dei redditi, ciascun contribuente può optare per la destinazione di una quota del gettito IRPEF a un ente (lo Stato italiano, la Chiesa cattolica, o un'altra confessione religiosa che abbia stipulato un accordo in tal senso con lo Stato) il quale sarà tenuto a utilizzarlo in attività aventi una connotazione in senso lato sociale, umanitaria, caritatevole, ecc. E in caso di mancata opzione, il gettito astrattamente riferibile al contribuente che non ha esercitato la sua facoltà di scelta andrà comunque ripartito tra gli enti accreditati, proporzionalmente al numero di coloro che hanno invece manifestato la loro volontà di destinare l'8 per mille a uno dei possibili destinatari.

La facoltà di opzione può a prima vista far pensare a una liberalità dei cittadini-contribuenti, a un volontario trasferimento di somme dalla sfera dei privati a quella di enti impegnati in attività caritatevoli o comunque socialmente utili. Così del resto la legge sull'8 per mille era stata presentata nel 1985, al momento in cui fu concepita. Il Presidente del Consiglio dell'epoca aveva affermato che con l'8 per mille veniva «agevola-

ta la libera contribuzione dei cittadini». In realtà, non si tratta affatto di una contribuzione «libera», e semmai dovremmo parlare, incorrendo in un ossimoro, di una «donazione obbligata» o di una donazione *ex lege*.

Il funzionamento dell'8 per mille alla stregua di una «imposta di scopo»

Il punto fondamentale è che l'«8 per mille» non si comporta come una *tax expenditure*, cioè una deduzione dalle imposte sul reddito altrimenti dovute, con cui lo Stato agevola la promozione di determinati fini sociali, culturali, religiosi, mercè uno sconto dall'imposta: si pensi ad esempio proprio alla deduzione dalla base imponibile IRPEF delle erogazioni liberali a favore dell'Istituto per il sostentamento del clero (providenza che si va ad aggiungere all'8 per mille quale canale di finanziamento della Chiesa Cattolica). Nelle *tax expenditure* lo Stato rinuncia a una parte del gettito che altrimenti verrebbe incassato, incentivando lo sviluppo del «terzo settore» mediante contribuzioni - effettivamente libere - dei cittadini.

L'8 per mille è invece un meccanismo che opera a valle dell'acquisizione del gettito, quando cioè l'imposta dovuta dai contribuenti è già stata giuridicamente acquisita alle casse erariali. La scel-

Nota:

(1) Si vedano le deliberazioni n. 16/2014/G del 23 ottobre 2014 e n. 8/2015/G del 26 ottobre 2015.

ta per la destinazione dell'8 per mille si riferisce a una quota dell'imposta, ma in realtà riguarda la sua destinazione, cioè il lato della spesa.

L'8 per mille ritaglia insomma, in seno al complessivo gettito IRPEF, un «tributo di scopo», lasciando che i contribuenti decidano come ripartire tra i possibili enti destinatari - quelli con cui lo Stato ha stipulato un protocollo di intesa - una quota dell'IRPEF che andrà a finanziare (almeno in teoria, ma l'analisi della Corte dei Conti sembra dimostrare il contrario) prestabilite finalità ritenute meritevoli di tutela da parte del legislatore: dagli aiuti umanitari all'edilizia scolastica, dagli scopi caritatevoli al sostentamento del clero.

Mi pare chiaro, insomma, che si tratta di denaro pubblico, di somme già contabilizzabile nel bilancio dello Stato (2), e non di contributi spontanei e liberalità che transitano dalla sfera dei privati a quella delle confessioni religiose (o dello Stato stesso). E se per certi aspetti è vero, come diceva Margaret Thatcher, che «non esiste il denaro pubblico, esiste solo il denaro dei contribuenti», non vi è dubbio che la scelta per la destinazione dell'8 per mille cade su somme già entrate a pieno titolo nel bilancio dello Stato, cioè entrate pubbliche la cui destinazione e contropartita contabile è a tutti gli effetti «spesa pubblica».

Usando un'iperbole, e se si considera che la Chiesa cattolica è la principale destinataria del gettito, lo Stato italiano si comporta di fatto da «sostituto d'imposta» ed esattore per conto terzi, compiendo un atto di sudditanza e autocolonialismo. Il principio di rappresentanza nell'approvazione dei tributi, che in importanti frangenti storici ha minato - vistane la violazione - i rapporti tra «colonie» e «madre-patria», è nel caso dell'8 per mille rispettato, posto che la relativa legge istitutiva è stata approvata dal Parlamento italiano, democraticamente eletto. E tuttavia si tratta di un tributo in buona parte destinato alle strutture operative e alle finalità di una diversa entità e organizzazione «sovrana».

Le distorsioni insite nel meccanismo amplificativo degli effetti di opzioni a carattere «minoritario»

La natura illusoria di quella che è stata propa-

gandata come una «libera contribuzione dei cittadini» emerge poi anche da altri elementi: da un lato, infatti, la mancata opzione non impedisce l'effetto destinatorio del gettito, che avverrà sulla sola base delle scelte compiute, quand'anche assolutamente di minoranza. Anche nel caso limite in cui un solo contribuente esercitasse l'opzione, l'intero 8 per mille della nazione verrebbe devoluto all'ente indicato da quel singolo contribuente. Dall'altro lato, la scelta dei singoli si riferisce in realtà non all'IRPEF individuale dovuta, bensì ad una quota media dell'IRPEF complessiva, per cui chi ha un elevato debito IRPEF non potrà in realtà affatto deciderne l'integrale destinazione (limitatamente al «suo» 8 per mille, s'intende), e viceversa chi ha un debito meno elevato o addirittura non paga affatto imposte potrà comunque concorrere a indirizzare l'utilizzo dell'imposta dovuta da altri (3).

A fronte di questi elementi, che pongono in crisi l'idea stessa della democraticità e libertà delle scelte destinatorie, si è obiettato che il

Note:

(2) Secondo la Corte dei Conti, deliberazione n. 16/2014/G, cit., p. 5, «L'8 per mille sottrae al Parlamento la gestione di una parte non irrilevante dell'IRPEF, affidandone la destinazione ai contribuenti. Ciò grava sulle finanze statali sotto forma di minori introiti di imposta ed è in costante aumento, anche per la maggiore pressione fiscale degli ultimi anni». Ora, se è vero che la destinazione dell'8 per mille dipende effettivamente dalle scelte compiute dai contribuenti (sia pure con le distorsioni di cui tra un attimo parleremo), non sembra invece corretto ritenere che il meccanismo dia luogo a «minori introiti d'imposta»: le imposte corrispondenti all'8 per mille vengono in effetti introitate dallo Stato, soltanto le stesse sono già vincolate nella destinazione. Si tratta insomma di entrate pubbliche di natura tributaria, su cui tuttavia il Parlamento non ha voce in capitolo quanto ai possibili utilizzi, essendo questi già predeterminati sulla base delle opzioni dei contribuenti.

(3) Questo profilo è ben illustrato nella citata relazione della Corte dei Conti, p. 10, nota 23: «La scelta dei contribuenti non determina la destinazione della loro quota di gettito fiscale ma quella di una quota media, uguale per tutti; infatti, dall'importo totale delle entrate dell'IRPEF, è, dapprima, scorporato l'8 per mille, calcolato, poi, il numero delle scelte e la percentuale di queste sui beneficiari ed, infine, ripartito il gettito. In tal modo, le scelte hanno lo stesso peso, indipendentemente dal reddito di chi le effettua. Il singolo contribuente, pertanto, si limita ad indicare il beneficiario, venendo meno ogni legame tra quest'ultimo ed il sacrificio patrimoniale dell'optante, poiché la sua determinazione agisce sulla destinazione della quota di tutti i contribuenti, senza applicazione del principio della contribuzione proporzionale al reddito di ciascuno».

meccanismo dell'8 per mille sarebbe del tutto simile a quello del voto popolare, per cui l'elezione dei rappresentanti in Parlamento avviene a prescindere dal numero dei votanti, e proporzionalmente ai voti effettivamente espressi. Quest'analogia nasconde tuttavia un paralogismo e non può essere accolta: nel voto elettorale non vi è infatti alternativa alla nomina di un certo numero di rappresentanti, che sarebbe impensabile far dipendere dal numero di voti espressi; inoltre, il voto è «uguale», mentre nella destinazione dell'8 per mille chi più contribuisce alla spesa pubblica meno può destinare, e viceversa. Ma soprattutto, quel che non si comprende è perché non sia data coerentemente rilevanza, nel contesto delle dichiarazioni dei redditi, al non-voto, cioè alla mancata opzione, il cui più chiaro significato è la volontà del singolo di destinare la «quota» di cui dispone a tutte le altre finalità affidate - in modo residuale e per differenza - alla cura dello Stato, diverse da quelle sottese dalla legge sull'8 per mille.

Inefficienze allocative dei «tributi di scopo» e necessità di ripensare l'intero meccanismo

Al di là delle criticità evidenziate dalla Corte dei Conti in ordine alla scarsa trasparenza nell'utilizzo del gettito, e a veri e propri fenomeni di diversione dello stesso a scopi estranei a quelli cui dovrebbero essere asserviti i fondi dell'8 per mille, c'è poi una ulteriore ragione che dovrebbe indurre a ripensare l'intero meccanismo: i tributi di scopo, qual è l'istituto in esame, rischiano infatti di produrre inefficienza allocativa, nella misura in cui un certo gettito - la cui entità è determinata in modo esogeno rispetto alle spese che appare effettivamente necessario od opportuno finanziare - dovrà comunque essere utilizzato per il conseguimento di fini determinati tassativamente.

Nei tributi di scopo, che prevedono un vincolo di destinazione delle risorse raccolte, gli interventi pubblici e i connessi livelli di spesa non sono stabiliti in anticipo, bensì *a posteriori*: anziché fissare in partenza il livello di spesa ritenuto desiderabile dalla collettività per la erogazione di servizi e il sostenimento di spese secon-

do parametri di equità, efficacia ed efficienza, a guidare l'intero processo amministrativo e di bilancio è la previa determinazione dell'entrata, che una volta acquisita potrà essere impiegata soltanto per i fini stabiliti dalla legge istitutiva del tributo.

Ne possono così derivare situazioni sub-ottimali, non tanto nel caso di *deficit* delle entrate connesse al tributo di scopo rispetto alle spese che l'ente ritiene di dover prioritariamente finanziare - giacché in tale evenienza ben potrebbero essere utilizzate altre risorse e il gettito di altri tributi - quanto nel caso di eccedenza delle entrate «di scopo» rispetto a una ragionevole scala di priorità nell'effettuazione delle spese e degli interventi pubblici, e delle stesse necessità palesate dai fini indicati dal legislatore.

Ciò è proprio quanto accade con il gettito dell'8 per mille: il meccanismo, ideato soprattutto per garantire il sostentamento del clero superando il vecchio sistema «beneficiale» di retribuzione del personale ecclesiastico, eccede ormai di gran lunga lo scopo, finendo così soltanto, come ammonisce la Corte dei Conti, per contribuire «ad un rafforzamento economico senza precedenti della Chiesa italiana».

Meglio sarebbe, dunque, adottare altri schemi di finanziamento, come l'imposta ecclesiastica esistente in Germania, in base alla quale le confessioni ricevono i proventi di una tassazione aggiuntiva a totale carico dei cittadini fedeli, cui è possibile sottrarsi in caso di mancata adesione, oppure come nel sistema spagnolo, che prevede la possibilità per ogni contribuente di destinare una quota della propria imposta alla Chiesa cattolica, ma non prevede alcuna automatica assegnazione nell'ipotesi di mancata opzione, con conseguente acquisizione del relativo gettito allo Stato (4).

Se proprio si vuole mantenere in vita un sistema di finanziamento pubblico alla Chiesa cattolica, non sarebbe forse meglio tornare ai «supplementi di congrua», tarando così l'erogazione agli effettivi bisogni di sostentamento del clero? Il rischio, altrimenti, è che - come paventato

Nota:

(4) Su questi sommari cenni comparatistici si veda la citata relazione della Corte dei Conti, p. 21.

dalla Corte dei Conti - il continuo incremento del gettito IRPEF, e per conseguenza della quota corrispondente all'8 per mille, vada a finanziarie attività patrimoniali della Chiesa o generiche

«esigenze di culto» che la maggioranza degli italiani, non esercitando alcuna «opzione» in dichiarazione, non sembra affatto voler sovvenzionare.

Ripartizione tra genitori delle detrazioni relative ai figli: un banco di prova del Fisco telematico

di Alberto Baroni, Raffaello Lupi

Nonostante i recenti automatismi cui è ispirata la gestione telematica delle dichiarazioni, col modello 730 c.d. «precompilato», anche nella fiscalità familiare delle persone fisiche sussistono aspetti da valutare caso per caso, con una gestione personalizzata, sarebbe da dire «manuale», non delegabile ai meccanismi informatici. E' il caso delle spese sostenute per figli a carico, dove l'intreccio tra «integrazione» del documento giustificativo (e possibile segnalazione telematica all'Agenzia delle entrate da parte del fornitore), sostenimento materiale della spesa e pluralità di genitori può provocare intrecci e necessità di annotazioni manuali difficili da gestire in maniera informatica. E' la conferma della necessità di un filtro professionale, anche nel Fisco telematico.

■ Pluralità di genitori e detrazioni/oneri per figli a carico

Alberto Baroni

Personalità dell'imposta e oneri relativi ai figli

Le detrazioni d'imposta cui è dedicato questo articolo non riguardano la determinazione della ricchezza, ma la personalità dell'imposizione. Si tratta cioè di oneri estranei alle attività economiche da cui derivano i redditi, ma tuttavia socialmente apprezzabili e quindi estesi ai casi in cui sono riferiti ai figli o sostenuti per essi. In proposito, la Costituzione italiana è benevolmente orientata verso il sostegno dei compiti dei genitori nei riguardi dei propri figli. «La Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose» (art. 31), supportando così il «dovere e diritto dei genitori» a «mantenere, istruire ed educare i figli, anche se nati fuori del matrimonio» (art. 29).

Il sostegno dei figli ha un rilievo non secondario nella valutazione delle imposte personali, che si riferiscono sia al reddito oggettivamente considerato sia alla situazione personale o familiare

del contribuente (1); pertanto il sistema tributario prevede opportunamente degli sconti fiscali per gli oneri conseguenti agli impegni scaturenti dall'art. 29 Cost. (cui si aggiungono altre forme di sostegno di tipo parafiscale, tra cui l'assegno per il nucleo familiare). Tuttavia si riscontra, nella pratica, che la fruizione di tali *bonus* (soprattutto gli oneri deducibili e/o detraibili) richieda una serie di attenzioni niente affatto banali (per ciò che concerne la spettanza e la ripartizione), specialmente nella fase di compilazione della dichiarazione dei redditi, e nell'eventuale controllo formale di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973.

Nel presente lavoro andremo ad esaminare come

Alberto Baroni - Contabile presso la Corte di Appello di Perugia

Nota:

(1) E' un riflesso del principio della capacità contributiva, che per molti versi sottintende che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche» in base a una valutazione personalizzata della propria condizione economica.

funzionano, nella pratica, i principali *bonus* fiscali per i figli a carico, al fine di indagare se non possa trovarsi una organizzazione degli stessi più ordinata, più fluida e meno «burocratica», favorendo in tal modo la loro fruizione soprattutto all'atto degli adempimenti dichiarativi. In particolare risulta che, secondo la normativa e la prassi attuale, la spettanza e la ripartizione tra i genitori dei *bonus* possano dipendere, sia dalla loro tipologia, sia dalla modalità di redazione del documento giustificativo dell'onere; quest'ultimo, sotto il profilo delle indicazioni apposte dal fornitore, può infatti riguardare sia il «minore», che ha ricevuto materialmente la prestazione, sia uno dei genitori che ha sostenuto la spesa.

Due genitori, un unico «bonus» per ciascun figlio

Cominciamo col dire che la legge individua la misura delle deduzioni e/o detrazioni con riferimento al singolo familiare a carico. Il primo aspetto da affrontare è dunque questo: a quale dei due genitori spetta l'attribuzione del relativo *bonus*? La risposta, come vedremo, è tutt'altro che scontata. La legge prevede attribuzioni di *default*, che in alcuni casi possono tuttavia essere rettifiche (in tutto od in parte) dai genitori: a tal proposito si rivela determinante il possesso di redditi (più o meno elevati) da parte dei genitori, oppure l'essere uno a carico dell'altro.

La detrazione IRPEF «base» per figli a carico

Anzitutto la legge prevede una detrazione IRPEF «base» per il solo fatto di avere familiari a carico. Secondo l'art. 12 del D.P.R. n. 917/1986, comma 1, lett. c) (2), per i figli a carico spetta una detrazione inversamente proporzionale al reddito, pari a 950 euro potenziali per ciascun figlio, importo elevabile in casi particolari (es. nuclei con più di tre figli, presenza di figli minori di tre anni oppure portatori di handicap). Tale detrazione va ripartita tra i genitori al 50%; in alcuni casi può essere attribuita al 100% ad un solo genitore, ad esempio se l'altro coniuge è a carico, oppure se interviene la decisione di comune accordo (3) di assegnarla interamente al genitore col reddito più elevato (tale scelta mira

in genere ad evitare il fenomeno dell'incapienza) (4).

Una prima complicazione: l'ulteriore detrazione per nuclei con almeno quattro figli a carico

Nel caso di almeno quattro figli a carico, il legi-

Note:

(2) «950 euro per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi o affidati. La detrazione è aumentata a 1.220 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 400 euro per ogni figlio portatore di handicap ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104. Per i contribuenti con più di tre figli a carico la detrazione è aumentata di 200 euro per ciascun figlio a partire dal primo. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro. In presenza di più figli, l'importo di 95.000 euro è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo. La detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario. Nel caso di affidamento congiunto o condiviso la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50 per cento tra i genitori. Ove il genitore affidatario ovvero, in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari non possa usufruire in tutto o in parte della detrazione, per limiti di reddito, la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. Quest'ultimo, salvo diverso accordo tra le parti, è tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione ovvero, in caso di affidamento congiunto, pari al 50 per cento della detrazione stessa. In caso di coniugi fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste alla lettera a);» (art. 12, comma 1, lett. c), del T.U.I.R.).

(3) La scelta della percentuale di ripartizione viene effettuata: 1) a priori, nel caso di lavoratori dipendenti, comunicando al datore di lavoro la percentuale da attribuire (50% o 100%); 2) a posteriori - per tutti i tipi di contribuenti - mediante la compilazione della dichiarazione dei redditi, indicando in questa sede la percentuale di ripartizione da applicare. Tramite la dichiarazione dei redditi i lavoratori dipendenti, qualora ritenuto opportuno, possono inoltre rettificare la scelta effettuata a priori.

(4) Vale a dire l'impossibilità di fruire interamente della detrazione spettante a causa della mancanza o dell'insufficienza di IRPEF su cui far valere la stessa detrazione.

slatore - anziché soltanto variare gli importi della detrazione base - ha aggiunto un'ulteriore detrazione (comma 1-bis dell'art. 12 del T.U.I.R.) (5). Tuttavia, a differenza della norma precedente, in questo caso la percentuale di ripartizione tra i coniugi non è modificabile in caso di incapacienza: la detrazione compete esclusivamente nella misura del 50% a favore di ciascun genitore (6), a meno che uno dei due coniugi non sia a carico dell'altro.

Deduzioni e detrazioni per oneri particolari

Esistono poi *bonus* specifici per talune tipologie di spese. Gli artt. 10 e 15 del T.U.I.R. elencano, tra gli altri, alcuni oneri che danno diritto a deduzioni e/e detrazioni riguardanti il sostegno dei familiari a carico (es. spese mediche, spese per la frequenza a corsi d'istruzione, ecc.). L'Agenzia delle entrate (7) ha specificato che la ripartizione tra i genitori di tali spese vada effettuata nel modo seguente: «quando l'onere è sostenuto per i familiari a carico, la detrazione o la deduzione spetta al contribuente al quale è intestato il documento che certifica la spesa. Se, invece, il documento è intestato al figlio fiscalmente a carico, le spese devono essere suddivise tra i due genitori in relazione al loro effettivo sostenimento. Qualora i genitori intendano ripartire le spese in misura diversa dal 50% devono annotare nel documento comprovante la spesa la percentuale di ripartizione. Se uno dei due coniugi è fiscalmente a carico dell'altro, quest'ultimo può considerare l'intera spesa sostenuta, ai fini del calcolo della detrazione o della deduzione». Pertanto, se il documento di spesa è intestato al figlio, l'onere sarà ripartito tra entrambi i genitori; se invece un genitore intende fruire dello sconto fiscale in via esclusiva, dovrà far intestare il documento a sé stesso. Qualora non sia possibile far intestare il documento al solo genitore che ha effettivamente sostenuto la spesa, quest'ultimo può comunque farsi riconoscere il *bonus* in via esclusiva annotando sul documento il sostenimento dell'onere al 100%. Da quanto sopra esposto sembra inoltre potersi dedurre che una spesa possa essere suddivisa tra i due genitori anche in percentuali diverse dal 50% e dal 100% (es. un genitore 70% e l'altro 30%), in base all'effettivo sostenimento dell'onere.

Un'ulteriore differenziazione: la detrazione per attività sportive dei ragazzi

Dalle regole precedenti sembrano in parte sfuggire, tuttavia, le spese per attività sportive dei ragazzi da 5 a 18 anni (8). Per le stesse viene stabilito che, tra le condizioni che legittimano la detrazione, la spesa sia documentata da «bollettino bancario o postale» ovvero da «fattura, ricevuta o quietanza di pagamento» (9); in tale seconda ipotesi occorre che il documento riporti il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (quindi si tratterà presumibilmente di uno dei genitori). Inoltre «i genitori che partecipano entrambi alle spese (...) dovranno ripartire tra di loro tale ammontare sul quale calcolare la detrazione in relazione all'onere da ciascuno sostenuto, secondo quanto risulta dal documento rilasciato dalla struttura sportiva» (10). Pertanto, se i genitori intendono fruire entrambi della detrazione, dovranno richiedere alla società sportiva di indicare nel documento di spesa i codici fiscali di entrambi quali sostenitori della spesa (ed eventualmente la percentuale di effettivo sostenimento dell'onere).

Conseguentemente sembra dedursi che, nel caso delle spese per attività sportive, la detrazione della spesa (attestata da fattura, ricevuta o quietanza) tra entrambi i genitori al 50% non si ot-

Note:

(5) «In presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. La detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo» (art. 12, comma 1-bis, del T.U.I.R.).

(6) Come peraltro specificato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 9 gennaio 2008, n. 1/E.

(7) Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, punto 2.1.

(8) Trattasi letteralmente delle «spese, per un importo non superiore a 210 euro, sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica» (art. 15, comma 1, lett. i-quinquies, del T.U.I.R.).

(9) Decreto interministeriale 28 marzo 2007.

(10) Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 25 febbraio 2009, n. 50/E.

terrebbe con la sola intestazione del documento di spesa al figlio (come avviene per le altre tipologie di spesa), ma pare necessario gravare la società sportiva fornitrice dell'ulteriore onere consistente nell'indicazione di entrambi i codici fiscali dei genitori.

Dichiarazione fiscale precompilata, ovvero il «Fisco 2.0»

In un'ottica di semplificazione degli adempimenti dichiarativi, grazie alle nuove tecnologie digitali, dal 15 aprile 2015 è stato messo a disposizione *on line* il «modello 730 precompilato» (11). Lo stesso è stato predisposto dall'Agenzia delle entrate, utilizzando «le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria (ad esempio la dichiarazione dell'anno precedente e i versamenti effettuati), i dati trasmessi da parte di soggetti terzi (ad esempio banche, assicurazioni ed enti previdenziali) e i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai redditi da pensione e ai redditi diversi (ad esempio, compensi per attività occasionali di lavoro autonomo). A partire dalle dichiarazioni del 2016 i dati si completeranno con quelli del Sistema Tessera Sanitaria (acquisti di medicinali, prestazioni sanitarie)» (12). Tale ambizioso progetto mira, una volta a regime, a far rientrare all'interno della dichiarazione fiscale precompilata la generalità delle spese deducibili e/o detraibili (13). Al momento, per il tema di questo lavoro, tale innovazione riguarderà soprattutto le spese mediche documentabili attraverso il Sistema tessera sanitaria (14), il cui ammontare sarà presumibilmente ripartito nella dichiarazione precompilata secondo la percentuale generale di cui all'art. 12 del T.U.I.R., con possibilità di rettifica da parte dei genitori.

Il quadro d'insieme è complicato ... (un breve riepilogo)

Da quanto precede abbiamo dunque che:

- a) la detrazione IRPEF base per figli a carico (art. 12 del T.U.I.R.) viene ordinariamente ripartita al 50% tra i genitori; in alcuni casi particolari può andare interamente ad un solo genitore (es. incapacienza dell'altro genitore);
- b) l'ulteriore detrazione IRPEF per nuclei con al-

meno quattro figli va attribuita al 50% tra i genitori fruitori di reddito, anche in caso di incapacienza, a meno che uno non sia a carico dell'altro;

c) oneri particolari per i figli a carico - ammessi in deduzione o in detrazione dalla legge - saranno ripartiti al 50% se il documento di spesa è intestato al figlio; se invece si desidera una fruizione esclusiva del *bonus* occorre far intestare il documento al singolo genitore, ovvero annotare sullo stesso che la spesa è rimasta a carico di un solo genitore. Parimenti, se un coniuge è a carico dell'altro, la spesa può essere attribuita interamente al coniuge non a carico. L'onere può infine essere ripartito tra i genitori in percentuali complementari, previa annotazione sul documento di spesa;

d) per le spese per attività sportive si richiede che (in assenza di pagamento postale o bancario) la fattura, ricevuta o quietanza riporti l'espressa indicazione del codice fiscale del genitore che ha sostenuto la spesa e che è pertanto colui che può fruire della detrazione; in caso di volontà di ripartizione tra entrambi i genitori la società sportiva dovrà annotare i rispettivi codici fiscali (e la relativa percentuale, se diversa dal 50%).

Come si vede, le disposizioni in questione sono alquanto variegate, sia per ciò che riguarda l'attribuzione del *bonus* ad uno o ad entrambi i genitori, sia per ciò che riguarda le regole di redazione dei documenti di spesa.

Note:

(11) Sul cui valore «mediatico simbolico» cfr. L. Grossi, R. Lupi, «Dichiarazione "precompilata" tra simbolismo politico e realtà operativa», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2014, pag. 484.

(12) <http://www.governo.it/Governo/ConsiglioMinistri/dettaglio.asp?d=75991> ; si veda anche <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/agenzia/agenzia+comunica/comunicati+stampa/incontri+stampa/presentazione+modello+730+precompilato+18dic2014%29>

(13) Cfr. Agenzia delle entrate, *L'innovazione del modello fiscale - La dichiarazione precompilata*, pag. 12.

(14) «Ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi, le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri, inviano al Sistema tessera sanitaria, (...) i dati relativi alle prestazioni erogate nel 2015 ad esclusione di quelle già previste nel comma 2, ai fini della loro messa a disposizione dell'Agenzia delle entrate. Le specifiche tecniche e le modalità operative relative alla trasmissione telematica dei dati sono rese disponibili sul sito internet del Sistema tessera sanitaria» (art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 175/2014).

... ma semplificare è possibile (alcune proposte operative)

A questo punto si possono fare alcune considerazioni finalizzate ad una possibile semplificazione del sistema dei *bonus* fiscali sopra descritto.

In particolare si può ipotizzare che la ripartizione tra i genitori dell'ulteriore detrazione IRPEF per i nuclei con almeno quattro figli venga opportunamente «liberalizzata» al pari di quella generale dell'art. 12, comma 1, lett. c), del T.U.I.R., consentendo di spostarne l'intera fruizione verso il genitore a più alto reddito, procedura molto utile in caso di incapacienza: trattandosi di un'ulteriore detrazione per i figli a carico non si capisce il perché della rigidità della percentuale di ripartizione. Peraltro, lo spostamento verso il coniuge capiente in possesso di reddito da lavoro dipendente consentirebbe la fruizione della detrazione nell'anno in corso, evitando il rinvio all'anno successivo (mediante credito da far valere in dichiarazione dei redditi) (15).

Sulla stessa linea, inoltre, la detrazione spettante per spese inerenti alle attività sportive dei figli dovrebbe seguire - dal punto di vista di redazione del documento giustificativo dell'onere - le regole generali degli altri tipi di spesa detraibili. Una ulteriore e drastica semplificazione riguardo agli oneri deducibili e/o detraibili sostenuti per i figli potrebbe ottenersi prevedendo che gli stessi vengano automaticamente ripartiti nella misura

della percentuale della detrazione «base», a prescindere dall'intestazione dei documenti giustificativi, fermo restando che dagli stessi risulti chiaro che si tratti di oneri sostenuti nell'interesse del figlio. Ciò sarebbe utile per quelle coppie che indicano il 50% come percentuale di ripartizione della detrazione base dell'art. 12 citato e che in sostanza, nella vita quotidiana, finiscono per dividersi in modo spontaneo agli oneri predetti, senza tenere contabilità puntuali su tale argomento, nella consapevolezza che il sostegno della prole è un compito che, in un modo o nell'altro, compete in pari misura ad entrambi.

Tale soluzione potrebbe ottenersi mediante una casella di opzione in tal senso in dichiarazione dei redditi, da barrare appositamente (16). Si tratterebbe, in tal caso, di un segnale di semplificazione incoraggiante nei confronti dei contribuenti, a cui sarebbero risparmiati alcuni controlli e conteggi funzionali esclusivamente alla ripartizione degli oneri tra i due genitori (ai fini dell'adempimento dichiarativo).

Note:

(15) Procedura peraltro inevitabile nel caso di lavoratori autonomi, come previsto dal D.M. 31 gennaio 2008.

(16) L'eventuale verifica della complementare opzione dell'altro genitore non dovrebbe essere questione complicata per l'Amministrazione finanziaria, tenuto conto sia della gestione digitale delle denunce, sia del fatto che in ogni caso tale controllo già dovrebbe sussistere per la percentuale generale dell'art. 12 del T.U.I.R., indicata nel frontespizio delle dichiarazioni dei redditi.

■ Conferma della necessità di un filtro nel Fisco telematico

Raffaello Lupi

L'articolo che precede individua esattamente la varietà di intrecci che possono verificarsi tra intestazione del documento, da parte del fornitore della prestazione al figlio, e detrazione fiscale da parte del genitore che materialmente si fa carico del relativo onere finanziario. Molti dei ragionevoli correttivi proposti sfuggono alla gestione seriale, cioè spersonalizzata e di massa, tipica del Fisco telematico. E' un riflesso della tassazione attraverso le aziende, spostata nei rapporti tra fornitori e una massa indistinta di clienti, per somme spesso trascurabili, come i 100/200 euro di prestazioni sanitarie. Spesso la

struttura erogante, per motivi gestionali propri di identificazione del rapporto di fornitura, tenderà a inserire le generalità del minore che ha subito l'intervento, comunicando quelle al Fisco, ai fini di un eventuale modello precompilato. Bisognerebbe quindi predisporre fatture più sofisticate, in cui l'intestatario è il genitore, indicando però che la prestazione è resa al figlio. Le difficoltà di gestione sono intuibili, se si pensa alla diffusione del fenomeno, ai milioni di documenti e al personale amministrativo che li rilascia, spesso rappresentato da assistenti a medici, cui non si può chiedere una qualificazione

contabile e tributaria. Anche sotto questo profilo emergono difficoltà, come in tutti gli altri casi in cui si cerca di portare la tassazione attraverso le aziende dove le aziende non ci sono (17). Una volta caricati i dati da parte del fornitore, il Fisco telematico vive di vita propria, come gli incantesimi evocati dall'apprendista stregone, con inevitabili squadrature rispetto alle dichiarazioni fiscali dei genitori. La vicenda dimostra che l'informatica, l'intelligenza artificiale, è un ottimo ausilio per la gestione dei tributi, ma per maneggiare quello che viene caricato nel sistema. Il *computer* è spesso visto come un *deus ex machina* per la determinazione dei tributi, ma non bisogna esagerare. Il *computer* è velocissimo, ma non ha capacità critica (18) e la gestione seriale dei documenti, quando l'*input* è mal impostato, provoca problemi su scala molto vasta, difficili da gestire in modo «manuale», cioè imponendo la valutazione del funzionario dell'Agenzia su quanto risulta dal sistema informatico. Le spese sostenute per figli a carico, con gli intrecci sopra indicati, sono un caso classico di questi problemi di *input* e di gestione ripetitiva di miliardi di documenti. Tale gestione, ancora una volta, si dimostra bisognosa di filtri, di esternalizzazioni su strutture intermedie, che andrebbero rivalutate, per questi aspetti, e non scavalcate, come nella velleitaria operazione d'immagine del «precompilato». Potrebbero infatti essere gli stessi professionisti, e centri di assistenza fiscale, a prendere visione dei documenti, ottenere traccia del soggetto che si è fatto carico della spesa, e quindi dare luce verde alla rispettiva detrazione in capo a quel determinato genitore. L'*input* verrebbe in questo caso effettuato direttamente da un soggetto adibito ad adempimenti tributari, con una preparazione specifica, e allora potrebbero essere rivalutate, e prese in carico, tutte le distinzioni ipotizzate nell'articolo di Baroni. Il CAF o il professionista potrebbero cioè verificare l'intreccio tra «intestazione» del documento giustificativo e sostenimento materiale della spesa in relazione al rapporto di parentela, come pure le situazioni sottostanti alla pluralità di genitori. Dove è infatti normalissimo che materialmente paghi un genitore e si faccia rimborsare dall'altro, ed è anche auspicabile una liberalizzazione, come sostiene Baroni, con fa-

coltà di caricarsi le spese come si preferisce tra genitori (19), a prescindere dalla intestazione dei documenti di spesa. Il CAF potrebbe, presa visione del rapporto di parentela, anche consentire la deduzione a un genitore neppure menzionato nel documento del fornitore.

Si conferma insomma, anche nel Fisco telematico, l'importanza del filtro professionale rappresentato da dottori commercialisti e centri di assistenza fiscale, che dovrebbero essere investiti di maggiori poteri e responsabilità, come indicato in altra sede (20). L'autotassazione si avvale dell'informatica, ma non può essere «solo informatica», quali che siano i miraggi e le esigenze di comunicazione mediatica della politica.

Note:

(17) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile in <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>, par. 4.5. Mi riferisco anche al «contrasto di interessi», alla tracciabilità, alla contabilità dei lavoratori indipendenti, all'identificazione del consumatore da parte del fornitore e simili tentativi di estendere la determinazione ragionieristica della ricchezza dove mancano strutture amministrative.

(18) Un modo di dire condivisibile è che il *computer* è «un cretino veloce». L'informatica abbrevia i processi gestionali, ma porta rigidità perché il *computer* è veloce, ma non riesce a distinguere. Sembra un piccolo problema, con tutta l'evasione che c'è, ma il problema diventa grande. Perché gli Uffici tendono a controllare quello di cui si trovano in possesso, anche se è poco importante, non a cercare quello che ignorano, anche se è di grande importanza.

(19) Inutile, infatti, pretendere di controllare ciò che, su larga scala, non può essere controllato.

(20) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., par. 3.16.

Cessione dell'immagine artistica tra «tax planning» ed evasione tributaria

di Giuseppe Saporito, Raffaello Lupi

A differenza delle società fantasma, insolventi o estere, utilizzate come schermo per nascondere compensi professionali al Fisco, che già avevamo analizzato su *Dialoghi*, l'uso di società, da parte del professionista, può anche essere una forma di pianificazione tributaria lecita. Questa interposizione reale per certi versi attenua momentaneamente gli effetti della progressività, in una specie di «flat tax» artigianale, la quale «congela» il reddito con l'aliquota del 27,50% (salvo IRAP) e rinvia l'applicazione delle aliquote progressive al momento della distribuzione. L'attribuzione del reddito al professionista o all'artista potrebbe però anche essere effettuata informalmente con la deduzione di spese personali o costi non documentati, rientrando per altre vie nell'evasione da occultamento o in quella interpretativa, entrambe dirette a «svuotare» la società.

■ Le società per lo sfruttamento dell'immagine

Giuseppe Saporito

Un uso del veicolo societario «alla luce del sole»

L'interposizione di schermi societari rispetto a redditi guadagnati, senza organizzazione, con attività sostanzialmente personali, non ha solo la finalità di nascondere brutalmente la ricchezza al fisco (1). Ci sono infatti anche versioni meno spregiudicate dell'utilizzazione di società, tendenti a inquadrare il reddito in modo fiscalmente meno oneroso, soprattutto sul piano temporale, anziché a nascondere. Un riflesso è la tendenza di molti personaggi noti nel mondo dello spettacolo; anziché pubblicizzare direttamente la propria immagine, questi *vips* preferiscono utilizzare società ad essi riconducibili, residenti in Italia e fiscalmente adempienti; lo scopo è ottenere vantaggi fiscali derivanti dall'operazione di cessione dello sfruttamento dell'immagine.

In tal modo, lo schermo societario, interposto al negozio giuridico del contratto di immagine, viene utilizzato per vendere il diritto di immagine alla società di servizi, la quale viene pagata dal committente mediatico, cinematografico, pubblicitario o televisivo.

L'attribuzione del reddito resta alla luce del sole, anche se la società interposta ha una compagine sociale costituita da familiari o congiunti ed è pertanto indirettamente riconducibile all'artista stesso.

Diversità di regimi tributari

Le conseguenze tributarie, positive o negative per il contribuente, riconducibili al predetto comportamento riguardano:

- diversa aliquota fiscale applicata tra la società e la persona fisica, con gli effetti indicati nell'abstract di questi articoli;
- esposizione del compenso all'IRAP, che come persona fisica in genere non sarebbe dovuta per carenza di organizzazione;
- diverso criterio di tassazione del reddito per cassa e per competenza;
- ribaltamento sulla società di alcuni costi del

Nota:

(1) Che avevo esaminato in un precedente articolo: G. Saporito, R. Lupi, «Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2014, pag. 255.

personaggio famoso che non avrebbero potuto essere dedotti facilmente come persona fisica (inerenza).

La tassazione del professionista/artista per i compensi conseguiti dalla vendita della propria immagine avviene quasi sempre ai fini delle imposte dirette con un'aliquota massima del 43% laddove, invece, la società di gestione e sfruttamento dell'immagine del personaggio famoso, verrà assoggettata ai fini IRES all'aliquota del 27,50% ed ai fini IRAP del 4,97%.

Sfasamento temporale cassa competenza

Un ulteriore vantaggio correlato a tale meccanismo sta anche nel diverso momento impositivo del compenso/ricavo relativo alla cessione del diritto di immagine.

Ed invero, il fatto economico, fiscalmente rilevante per la società, si verifica con la stipulazione del contratto con il personaggio famoso allorché viene pattuito il prezzo, la scadenza e le modalità di applicazione dell'accordo.

A partire dal momento della stipula del contratto la società, per il principio di competenza, avrà il diritto a dedurre il costo, inserendolo tra le fatture da ricevere, in modo da evidenziare il componente negativo di reddito relativo al costo del contratto di immagine.

In tal modo il *quantum* pattuito per l'acquisizione del diritto allo sfruttamento dell'immagine verrà dedotto a prescindere da quando ci sarà effettivamente l'esborso economico.

Il personaggio famoso, invece, sottoposto al principio di cassa, sarà assoggettato a tassazione solo nel momento in cui riceverà effettivamente il compenso pattuito e nello stesso anno d'imposta dovrà tassare tali somme indicandole nella dichiarazione dei redditi tra i «redditi diversi».

Limiti della lecita pianificazione fiscale

L'utilizzo di queste società di servizi per la cessione del diritto di immagine non rientra, pertanto, nei limiti indicati sopra, nelle ipotesi di abuso del diritto o elusione fiscale. Il negozio giuridico sinallagmatico di cessione dello sfruttamento dell'immagine è pienamente lecito e, a differenza di quanto affermato nell'articolo n. 3/2014 di *Dialoghi* (2) sulle società fantasma, la fattispecie, addirittura, potrebbe anche non rea-

lizzare una illecita finalità di risparmio di imposta. Ed invero, laddove il personaggio famoso, nell'ambito della sua attività professionale, voglia effettivamente tutelare la propria immagine, affidandosi ad una società che la gestisce e la promuova, anche nell'ipotesi che più desta sospetto per il Fisco, non sussistono ipotesi di illiceità dell'operazione (pur nel caso di cointeressenza dell'artista nella compagine sociale). Nella fattispecie è pur vero che si verrebbe a creare un risparmio per le imposte pagate dalla società rispetto a quelle che avrebbe pagato l'artista se non avesse ceduto il diritto, ma è altresì vero che l'operazione è assolutamente lecita in quanto la società, attraverso l'attività tipica, produce ricavi che poi rigira all'artista con i dividendi o il pagamento del debito indicato sopra. Il flusso, insomma, è trasparente e tracciabile. In buona sostanza, nel caso in cui l'operazione avviene interamente sul territorio nazionale, utilizzando in modo legittimo una società per la gestione dell'immagine dell'artista, non si può contestare a quest'ultimo un risparmio fiscale per aver utilizzato lo schermo societario, anziché la tassazione dell'artista come persona fisica.

Deduzione di costi non inerenti e svuotamento societario

Altro vantaggio, meno trasparente, per il professionista/artista, si verifica quando si ribaltano sulla società anche i costi di carattere personale, in modo da abbattere ulteriormente il reddito societario ed ottenere una riduzione del reddito imponibile.

Ed allora, rispetto all'utilizzo dello schema negoziale dei contratti di immagine per gli sportivi, di cui ci siamo già occupati (3), che prevedeva la costituzione di una società con sede legale in un Paese a fiscalità privilegiata, nella fattispecie *de quo* il meccanismo fraudolento appare diverso e sembrerebbe non realizzarsi mediante l'elusione fiscale, l'abuso del diritto ed ancor meno attraverso il trasferimento di capitali all'estero (esterovestizione).

La costituzione della società di gestione dell'im-

Note:

(2) Cfr. nota precedente.

(3) Cfr. nota 1.

immagine dell'artista in questo caso non è più finalizzata allo sfruttamento dell'immagine del personaggio famoso, ma sottende l'intento di evadere il Fisco mediante il ribaltamento direttamente o indirettamente di costi legati alla sfera personale dell'artista.

L'artista, allo scopo di eludere il Fisco, dopo aver costituito una società di capitali a cui trasferisce a titolo oneroso il diritto allo sfruttamento dell'immagine, con una serie di discutibili operazioni finanziarie e con la complicità di società partecipate, crea un reticolato di negozi giuridici simulati che hanno come unica finalità quella di ridurre reciprocamente il reddito della società e della persona fisica. In particolare, l'artista, a seguito della stipulazione del contratto principale di sfruttamento dell'immagine, riceve dalla società cessionaria un compenso annuo, determinando nel bilancio di quest'ultima una posta passiva, compensata da sistematici conferimenti in società, dissimulati dal pagamento di provvigioni per oscure consulenze societarie. Tale meccanismo consente all'artista di ridurre il proprio reddito imponibile ed utilizzare la società cessionaria del diritto d'immagine come una sorta di *bancomat*.

Pertanto, al di là del contratto principale, attraverso la cessione del diritto all'immagine (fatto che il più delle volte è lecito), l'elemento discriminante tra la liceità ed illiceità dell'operazione è da ricercare nei negozi giuridici accessori a quello principale che disciplinano il rapporto tra la società e l'artista. Per verificare se tutto avviene in modo trasparente è opportuno esaminare innanzitutto la contropartita con la quale la società si obbliga nei confronti dell'artista. Il negozio giuridico sarà valido, e la sua causa lecita, se effettivamente la società di gestione dell'immagine è in grado di far ottenere all'artista quel vantaggio economico derivante dall'esecuzione del contratto (4).

Se così non fosse, verrebbe a mancare la valida ragione economica sottesa all'operazione contabile che, a sua volta, proviene da un negozio giuridico apparentemente lecito.

Se l'artista in contropartita riceve un compenso annuo fisso e rigira, mediante un conferimento nella società, una parte dei compensi ricevuti, per effetto dei contratti da lui stesso direttamen-

te gestiti e stipulati con i soggetti terzi, allora lo scenario cambia del tutto. Si intrecciano, in tale ipotesi, una serie di negozi giuridici tra l'artista e la società e vengono posti in essere una sequenza di negozi simulati (ad esempio conferimenti societari che nascondono pagamenti di provvigioni) al fine di ottenere un risparmio di imposta, attraverso la tassazione del reddito societario.

Ne deriva che la liceità della cessione del contratto di sfruttamento all'immagine, sotto il profilo fiscale, dipende soprattutto dalla validità dei rapporti tra l'artista ed i terzi, nonché dalla validità dei rapporti tra la società e l'artista.

Reddito dell'attività artistica influenzato dallo sfruttamento del diritto di immagine del personaggio

Altrettanto diverso, sotto il profilo fiscale, è il trattamento di quei negozi giuridici accessori al contratto d'immagine principale che potrebbero determinare fittiziamente la riduzione del reddito imponibile dell'artista.

Il soggetto societario, infatti, pur schermando l'artista sotto il profilo patrimoniale, non si interpone fittiziamente nei suoi affari, ma gestisce direttamente il diritto d'immagine del personaggio famoso, utilizzando canali pubblicitari e promozionali in grado di sfruttare per fini lucrativi l'immagine dell'artista.

La società che gestisce l'immagine, tuttavia, spesso viene utilizzata per finalità diverse o ulteriori rispetto alla sola gestione del diritto di immagine. In tal caso la società crea costi per abbattere il reddito derivante dall'attività di lavoro autonomo dell'artista.

Ovviamente gli accordi contrattuali che sostengono il contratto principale di sfruttamento dell'immagine spesso sono simulati oggettivamente nel senso che la prestazione di servizi da cui trae origine il costo magari non è stata mai realizzata e/o non è stata mai effettivamente pagata dall'artista.

Una delle ipotesi concretamente realizzatesi nel mondo artistico è la stipulazione di un contratto

Nota:

(4) Cass., Sez. III civ., 8 aprile 2014, n. 8153, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

di cessione di sfruttamento del diritto di immagine che prevede come controprestazione sinallagmatica il pagamento a favore dell'artista (che cede la propria immagine) di una somma annuale di danaro minimo garantita. L'artista si impegna inoltre a ribaltare sulla società che cura la propria immagine una percentuale dei compensi derivanti dall'attività artistica.

In tal modo, l'artista vedrà ridursi il proprio reddito in misura pari al costo derivante dal trasferimento di una parte dei propri compensi.

Se si analizza in modo asettico la fattispecie fin qui esplicitata, appare *ictu oculi* come sia palesemente elusiva, mancando la valida ragione economica dell'operazione di trasferimento dei compensi dall'artista alla società di gestione dell'immagine. Tra l'altro l'operazione diventa ancor meno credibile se il soggetto societario si confonde con l'artista, laddove questi risulti socio della società oppure utilizza prestanome o familiari per la gestione societaria.

Eppure, volendo andare a fondo della fattispecie, ci si accorge che valide ragioni economiche per giustificare il trasferimento di una quota percentuale dei compensi professionali dall'artista alla società potrebbero anche sussistere.

Ed invero, la notorietà dell'artista, intesa come popolarità, non è legata unicamente alle sue qualità artistiche, ma è in parte collegata anche allo sfruttamento del diritto di immagine.

In buona sostanza, la popolarità ottenuta dall'artista, tradotta in termini contrattuali, consente allo stesso di avere maggiori contatti professionali, maggiori opportunità professionali ed ulteriori introiti per l'utilizzo dell'immagine.

Di tal che si potrebbe arrivare anche a quantificare in termini economici l'influenza che il diritto di immagine determina nella sfera professionale dell'artista.

Ne deriva che lo sfruttamento del diritto di immagine potrebbe addirittura portare ad un aumento dei compensi dell'artista non in modo diretto: *sponsorship* (sponsorizzazioni); *attendances* (apparizioni ed esibizioni pubbliche); *advertising* (pubblicità), ma in maniera indiretta.

Basti pensare ad un artista che si presti a fare una pubblicità per una nota compagnia telefonica: questi sicuramente riceverà un compenso per la pubblicità effettuata attraverso la società di

gestione dell'immagine, ma la notorietà ottenuta grazie all'intermediazione della società di gestione avrà una influenza anche sulla sua attività professionale, attirando magari un manager cinematografico che, vista la popolarità dell'artista, sarà disposto a pagare una maggiore somma di danaro per garantirsi le prestazioni di un soggetto ormai noto.

Scatta così una reazione a catena che costruisce intorno al personaggio-artista un circuito economicamente valutabile (5).

Nella vicenda la società di gestione dell'immagine fungerebbe anche da intermediaria perché consente all'artista di sottoscrivere contratti nell'ambito dell'attività artistica e come controprestazione corrispettiva l'artista potrebbe riconoscere alla persona giuridica una parte dei compensi realizzati. Il problema di fondo, che farebbe rientrare l'operazione innanzi descritta tra le operazioni elusive (valida ragione economica), è capire e quantificare economicamente o in termini percentuali l'influenza dell'intermediazione societaria nell'attività artistica del personaggio famoso. In altri termini, per comprendere se trattasi o meno di attività elusiva, è necessario valutare in termini economici quanto vale, in sé, la prestazione professionale dell'artista e quanto invece l'attività di intermediazione societaria abbia influenzato lo svolgimento dell'attività artistica aumentandone il *cachet*.

Ovviamente i dubbi di un'operazione elusiva aumenta quando l'artista in qualche modo si confonde con la persona giuridica, perché in tal caso avrebbe un maggiore interesse a ribaltare sulla società i propri compensi, realizzando addirittura una pianificazione fiscale che possa garantirgli un vantaggio economico derivante dal differenziale delle aliquote per la tassazione ai fini IRPEF ed ai fini IRES.

In definitiva è possibile individuare un diverso schema nell'operazione fraudolenta posta in essere dagli sportivi e trattata nel numero 3/2014 di *Dialoghi*, rispetto alla fattispecie trattata in quest'articolo.

Nota:

(5) Il *target* di un attore, quindi, viene influenzato sì dalle sue capacità artistiche, ma indirettamente anche dalla popolarità che l'artista raggiunge promuovendo la propria immagine, al di là degli incassi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine stessa.

Nel numero di *Dialoghi* n. 3/2014 la cessione del diritto di immagine avveniva tra lo sportivo ed una società allocata in un Paese *black-list* mediante un contratto simulato relativamente (interposizione fittizia - simulazione relativa soggettiva), dunque il contratto dissimulato era rappresentato dall'accordo tra la società sportiva e l'atleta, per nascondere l'equivalente di una parte dello stipendio. La società, pertanto, era davvero interposta al fine di consentire all'atleta di far uscire dal territorio nazionale il danaro ed ottenere, tramite il soggetto estero, una minore tassazione sulle somme che indirettamente gli

venivano corrisposte. Nel caso della tassazione degli artisti, invece, non si configura di certo l'ipotesi di interposizione fittizia. La simulazione non è nel contratto di cessione del diritto di immagine, ma nella serie dei negozi collaterali mediante i quali l'artista ottiene il risparmio d'imposta (accordo dissimulato), determinando ipotesi di contratti stipulati in frode alla legge *ex art. 1344 c.c.*, con una simulazione relativa di natura oggettiva (6).

Nota:

(6) Cass., SS.UU. civ., 26 giugno 2009, n. 15029, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

■ Pianificazione lecita ed evasione «a gradini»

Raffaello Lupi

L'IRI dei lavoratori autonomi

Nell'articolo che precede si intrecciano due aspetti, uno di diritto e uno di fatto. Quello di diritto riguarda la «distrazione» (grazie al contratto di cessione dell'immagine) di una parte dei compensi professionali in una società di capitali. Si realizza così una mera pianificazione fiscale, consistente nell'imposizione societaria di parte del reddito, sottratto alla progressività dell'IRPEF, e «parcheggiato» in una società, controllata dallo stesso artista. E' una strategia che pare assolutamente innocua, anzi rispondente a una logica condivisa anche dal legislatore dell'ultima legge delega.

Quest'ultimo ha infatti previsto, anche se poi non è stata realizzata, come in precedenti occasioni, la tassazione proporzionale dei redditi non distribuiti dalle imprese individuali e dalle società di persone (7). Non si vede, sul piano sostanziale, perché questa opportunità debba essere negata al professionista che, a tal fine, «si attrezza» nei modi descritti dall'articolo di Saporito. Anzi, neppure si capisce bene perché il professionista debba essere costretto a procedere in questo modo, anziché avere la concessione, già *ex lege*, di tassare parte del proprio reddito al momento della destinazione alla propria sfera personale, anziché in quello del pagamento da parte del cliente (8).

Il problema è particolarmente sentito per quegli artisti che hanno una vita lavorativa breve, soggetta ai gusti e alle mode del pubblico.

Il rischio di «sparizione» del reddito

Nel precedente scritto sul tema (9) ci eravamo soffermati soprattutto su società cessionarie estere, ubicate in Paesi che, di diritto o di fatto, azzerano l'imposizione tributaria sui relativi proventi. Vediamo qui il versante nazionale, dove il reddito della società potrebbe essere invece «fatto sparire» utilizzandola come una sorta di «bancomat» per l'artista e per i suoi familiari. Basta infatti utilizzare una società per evitare, sui compensi, le ritenute che altrimenti avrebbe subito l'artista. A questo punto, una società con un volume d'affari modesto, una attività «atipi-

Note:

(7) Sul tema vedi, in senso critico il post «IRI, come non dire nulla in 4000 battute», in www.fondazionestudtributari.com http://www.fondazionestudtributari.com/index.php?option=com_content&view=article&id=450:iri-come-non-dire-nulla-in-4000-battute nonché il post «I dividendi del pasticcere: un'idea se proprio li vogliamo fare».

(8) Se insomma, per le imprese viene inventata la tassazione del solo reddito distribuito, architettando quelli che abbiamo chiamato «dividendi del pasticcere», sembrano legittimi, *mutatis mutandis*, i dividendi del cantante, del presentatore, del comico o - al limite - dell'avvocato.

(9) In *Dialoghi Tributari* n. 3/2014, citato da Saporito.

ca», potrebbe di fatto facilmente sfuggire al già modesto rischio di controllo cui sono esposti i contribuenti di piccole dimensioni. Le somme fatturate alle società televisive o agli *sponsor* potrebbero essere facilmente fronteggiate dalla deduzione di spese di segreteria, autovetture, ristorazione e simili, comprimendo il reddito soggetto a imposizione IRES. Per questo parlavo, nel titolo di questa nota di accompagnamento, di «evasione a gradini». L'artista ha infatti un notevole valore aggiunto, subisce ritenute alla fonte e tipicamente ha una piccola organizzazione; nei suoi confronti quindi una posizione reddituale di pareggio o di piccolo reddito salta di più agli occhi, specie se gode di una certa notorietà, e si vede dagli spettacoli l'intensità del suo impegno lavorativo. Una società di servizi è invece anonima, atipica, come tante, ed un giro d'affari poco al di sopra dei costi attrae una attenzione molto minore. I redditi del professionista, grazie al sistema della «cessione dei diritti di immagi-

ne», affluiscono direttamente sulla società (10), diversamente dalle società di supporto professionale, che gestiscono studi e attrezzature, emettendo fatture nei confronti del professionista. In questo caso invece mancano rapporti reciproci, dopo la cessione dei diritti di immagine, ed un collegamento tra la posizione dell'artista e quella della società, nelle banche dati dell'anagrafe tributaria, neppure è evidente; ciò in quanto mancano rapporti reciproci, risultanti ad esempio dallo «spesometro», moderna versione degli elenchi clienti e fornitori. L'unica fonte di innesco è la richiesta del Fisco, alle aziende televisive o agli *sponsor*, su chi siano le controparti giuridiche dei contratti riguardanti specifici personaggi dell'arte o dello spettacolo.

Nota:

(10) Che fattura direttamente alle aziende televisive o a quelle *sponsor*.

Catasto fabbricati: difficile riformare un equivoco tra valore e reddito

di Dario Stevanato, Raffaello Lupi

L'annunciata riforma del Catasto fabbricati, con il passaggio al nuovo criterio dei «metri quadri» in luogo di quello dei «vani utili», e l'adozione di una prospettiva di valutazione «patrimoniale», sembra essersi arenata, forse anche per le difficoltà applicative connesse al vincolo di invarianza del gettito, specie se inteso come invarianza a livello locale. Quest'ultimo sembra infatti porre problemi apparentemente insolubili, connessi alla esigenza di una personalizzazione e frammentazione di aliquote e regimi, e alla sua tendenziale inapplicabilità ai tributi erariali, dove ormai la visibilità della ricchezza dipende dai rapporti giuridici relativi al bene, più che dalle sue caratteristiche catastali.

■ Catasto fabbricati e invarianza del gettito, una riforma impossibile?

Dario Stevanato

L'attuazione della riforma del catasto prefigurata dalla legge delega n. 23/2014 è come nota stata rinviata *in extremis*, e vista l'imminente scadenza della delega è difficile prevedere se e come questa sarà attuata. Tuttavia, anche se i decreti delegati slittano, i problemi sul tappeto restano, dunque è utile interrogarsi sulla futura riforma, partendo proprio da quanto prevede l'art. 2 della legge n. 23/2014, sulla revisione del Catasto dei fabbricati.

Previsioni della legge delega in materia di revisione del Catasto urbano

Questa disposizione sancisce la revisione del sistema estimativo su tutto il territorio nazionale: per i fabbricati a destinazione abitativa, la legge delega prescrive che la determinazione del «valore normale» dell'immobile avvenga assumendo i valori di mercato medi dell'ultimo triennio. Nel processo estimativo, in luogo del vecchio (vigente) criterio del numero dei vani «utili», dovrebbe essere utilizzato quello della superficie dell'abitazione, misurata in metri quadri, utilizzando funzioni statistiche in grado di esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascun ambito territoriale anche all'interno di uno stesso Comune.

In via sussidiaria, laddove i valori patrimoniali non possano essere determinati sulla base di tali funzioni statistiche, si dovrebbe procedere mediante stima diretta, con riferimento ai valori di mercato, oppure - ove ciò non sia possibile - con il criterio del costo (per i fabbricati strumentali) o con il criterio reddituale (quando la redditività costituisce l'elemento prevalente). Quest'ultimo allude evidentemente al criterio della «capitalizzazione del reddito», che oggi costituisce uno dei criteri utilizzati nell'imposta di registro onde stabilire il «valore venale in comune commercio» (art. 51 del D.P.R. n. 131/1986).

Al tempo stesso la legge delega prevede una modifica nei criteri di determinazione della rendita catastale, sempre sulla base del metro quadrato quale unità di consistenza, e di funzioni statistiche atte a esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni. Laddove non vi sia un mercato consolidato delle locazioni, dovranno essere applicati ai valori patrimoniali specifici saggi di redditività desumibili dal mercato nell'ultimo triennio. Infine, dovranno essere previsti meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite, in relazione ai mutamenti delle condizioni del mercato di riferimento.

Linee guida per la revisione del Catasto e adozione di una prospettiva «patrimoniale»

In relazione a tali previsioni, si possono formulare le seguenti osservazioni.

Anzitutto, si può notare che la legge delega innova profondamente l'attuale sistema di determinazione catastale, che è fondato sull'attribuzione di una rendita (reddito medio ordinario) in applicazione delle tariffe d'estimo stabilite secondo la legge catastale del 1939 (R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652). Nel sistema vigente, ciò che forma oggetto della determinazione catastale è l'attribuzione della «rendita», cioè del frutto ricavabile dal bene secondo criteri di medietà e ordinarietà, mentre il valore patrimoniale dell'immobile è desunto applicando al reddito medio ordinario un determinato coefficiente di capitalizzazione (si pensi al valore minimo degli immobili ai fini dell'imposta di registro, pari per i fabbricati al reddito risultante in Catasto moltiplicato per cento, o quello ai fini IMU, sempre ottenuto applicando alla rendita un moltiplicatore). Si tratta se vogliamo di una applicazione della teoria secondo cui il valore di un bene produttivo dipende dalla capitalizzazione dei suoi redditi futuri, che si è anche sviluppata sul terreno dell'equivalenza tra imposte sul patrimonio e imposte sui redditi derivanti da quel patrimonio (o meglio su quel capitale produttivo).

Nelle previsioni della legge delega n. 23/2014, invece, la determinazione del valore patrimoniale dei fabbricati viene sganciata dal meccanismo di capitalizzazione dei redditi (medio ordinari), ed assume rilevanza autonoma, tanto è vero che i valori patrimoniali dovranno essere assunti sulla base dei valori medi di mercato, ricavati cioè dalle transazioni effettivamente avvenute nel triennio antecedente la stima. Appare qui evidente l'intendimento di adeguare i valori patrimoniali rilevanti per le singole imposte agli effettivi valori di mercato dei beni, poiché in moltissimi casi, con il sistema catastale esistente, i valori patrimoniali risultavano sottostimati, e in altri casi risultano invece eccessivi.

Quanto alla rendita media ordinaria, invece, la principale novità consiste nel passaggio dal criterio dei vani utili, a quello della superficie in metri quadri, tenendo conto delle caratteristiche

edilizie, della localizzazione e del mercato delle locazioni, sempre con l'obiettivo di adeguare maggiormente alla realtà il reddito presumibilmente ritraibile dai fabbricati.

Lo scoglio su cui sembra tuttavia essersi - almeno per ora - arenata l'attuazione della delega è il requisito della «invarianza del gettito delle singole imposte» (l'imposta di registro, l'IRPEF sui redditi di fabbricati, l'IMU), che ovviamente sarebbe pesantemente influenzato dai nuovi valori patrimoniali e dalle nuove rendite, in un frangente in cui il peso della tassazione sugli immobili è triplicato nel giro di pochi anni.

Invarianza del gettito e «rebus» applicativi

Ma come sarebbe ottenuta l'invarianza complessiva del gettito, in un contesto di generalizzata espansione delle basi imponibili? La risposta è in apparenza molto semplice: la legge delega prevede infatti la contestuale modifica di aliquote, deduzioni, detrazioni e franchigie, onde evitare un aggravio fiscale. Insomma, se le basi imponibili crescono, onde garantire l'invarianza del gettito le aliquote devono scendere, e le deduzioni aumentare.

E tuttavia l'idea che si possano bilanciare le maggiori basi imponibili con minori aliquote e maggiori deduzioni sembra all'atto pratico difficilmente realizzabile.

Anzitutto, se l'invarianza del gettito è riferita alle singole imposte il cui presupposto e base imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e rendite, non è chiaro se tale invarianza debba sussistere soltanto a livello nazionale od anche a livello locale. Dichiarazioni di esponenti del Governo lasciano intendere che tale invarianza sarebbe stata sancita anche a livello locale.

Quel che il legislatore non sembra però aver considerato è che in questo modo le imposte che hanno quale base imponibile il valore patrimoniale o locativo dei fabbricati finirebbero per trasformarsi in imposte di ripartizione, un po' com'era la prima imposta di ricchezza mobile voluta da Quintino Sella e Marco Minghetti, nella tassazione «per contingente». Nelle imposte di ripartizione, veniva dapprima fissato, a livello nazionale, il gettito da riscuotere, e poi questo era ripartito sulle singole comunità terri-

toriali, all'interno delle quali l'effettiva incidenza del tributo sui singoli dipendeva da particolari parametri (il reddito fondiario, la popolazione, ecc.).

Orbene, la riforma prefigurata dalla legge delega n. 23/2014 finirebbe per reintrodurre surrettiziamente nel nostro ordinamento delle vere e proprie imposte di ripartizione: proprio come nella tassazione per contingente, aliquote e deduzioni non potrebbero essere fissate *a priori*, secondo regole generali e astratte, poiché a guidare l'intero processo sarebbe l'ammontare (già conosciuto e prefissato) del gettito. Se l'invarianza del gettito valesse soltanto a livello nazionale, si potrebbe trovare una aliquota di equilibrio, una volta conosciuta la «nuova» base imponibile complessiva. Ma se tale vincolo di invarianza deve essere rispettato anche a livello locale, ne risulterebbe una proliferazione di aliquote e di regimi.

Se le nuove basi imponibili devono accompagnarsi a un vincolo di invarianza del gettito, ciò significa che - a parità di gettito complessivo, sia pure a livello locale - alcuni pagherebbero di più, altri pagherebbero di meno, in funzione di

un parametro rappresentato appunto dai valori patrimoniali e dalle nuove rendite. Ma per garantire l'invarianza del gettito occorrerebbe una imposizione personalizzata, cioè aliquote fissate Comune per Comune. E lo stesso dicasi per deduzioni, detrazioni e franchigie.

Non si comprende, inoltre, come la personalizzazione delle aliquote potrebbe aver luogo in relazione ad imposte - quali il tributo di registro o l'IRPEF erariale insistente sui redditi da fabbricati - su cui gli enti locali non hanno possibilità di intervento, a meno di non accontentarsi di una «invarianza» solo a livello nazionale. Resterebbe poi, in ogni caso, un problema di diritto transitorio, in quanto la fissazione delle nuove aliquote, deduzioni e detrazioni, potrebbe avvenire soltanto dopo l'avvenuta quantificazione delle basi imponibili, in applicazione dei nuovi valori catastali. Insomma, ho il timore che l'attuazione della riforma del Catasto, come delineata nei suoi principi generali dalla legge delega del 2014, porterebbe ad una situazione caotica e ingestibile, ed è forse proprio per questa ragione che la stessa sembra al momento essere stata accantonata.

■ Giustificazione amministrativa e tributaria del Catasto fabbricati

Raffaello Lupi

L'equivoco della tassazione medio ordinaria del reddito immobiliare

Sono vent'anni che si parla di riforma del Catasto, bloccata da un equivoco di fondo, connesso alla stessa valenza del meccanismo e al suo vizio di origine, che col tempo si è aggravato. Il Catasto fabbricati nasce infatti appiattito sull'imitazione della tassazione catastale dei terreni, con la ricerca di un reddito medio ordinario da attribuire agli immobili. L'abbaglio, nella seconda metà dell'ottocento, quando fu introdotta l'imposta sui fabbricati, fu probabilmente quello di ispirarsi alla forfetizzazione del reddito dei terreni; si è partiti probabilmente dal presupposto che sia per i fabbricati sia per i terreni sussiste la visibilità materiale della ricchezza (1). I terreni però hanno una redditualità molto più fa-

cilmente controllabile, in quanto basta un'occhiata, un sopralluogo fisico per rendersi conto del tipo di coltivazione o dell'eventuale stato di abbandono; l'utilizzazione effettiva dei fabbricati è invece molto più sfuggente; gran parte di essi è diretta a una funzione abitativa degli stessi proprietari, per le «prime case» e le «secondo case»; un'altra parte degli immobili, quelli ad uso commerciale (negozi, laboratori, ecc.), è spesso direttamente utilizzata dal lavoratore dipendente che ne è titolare, in proprio o tramite familiari. Ma soprattutto, rispetto ai tempi del-

Nota:

(1) Su questo concetto, R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile in <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>, par. I.1.1.

l'introduzione dell'imposta sui fabbricati, si è sviluppata la determinazione documentale della ricchezza attraverso le organizzazioni amministrative (che per brevità chiamiamo «tassazione attraverso le aziende»). Non a caso nelle locazioni immobiliari ritroviamo i fili conduttori della tassazione attraverso le aziende, basata sulla rigidità amministrativa di almeno una delle parti. Basta guardare infatti le statistiche per rendersi conto che le locazioni sono segnalate al Fisco, senza evasione, quando l'affittuario è un ente pubblico, una società o un altro soggetto amministrativamente rigido, oppure un lavoratore indipendente intenzionato a dedurre il canone (2). D'altra parte i canoni di locazione non si prestano a stime di medietà catastale, analoghe a quelle dei terreni. Le vischiosità durano nel tempo: ancora nel lontano 1973, con il decreto della riforma tributaria sull'IRPEF, infatti, si proponeva di tassare i fabbricati solo in modo forfetario, con rendite personalizzate, che sarebbero state modificate in relazione alle variazioni del canone di locazione (3). Pian piano, negli anni successivi è entrata in crisi l'idea che «godere in proprio di un bene» fosse «reddito imponibile», e che il reddito potenziale di un immobile che sicuramente non produce reddito fosse sufficiente a tassare un modesto «reddito virtuale». Per i fabbricati, l'idea che si trattasse di cespiti naturalmente fruttiferi, il cui «autoconsumo», da parte del titolare, dava luogo a un reddito «virtuale» anche davanti all'evidenza della «non locazione», era una vera e propria aberrazione logica sul piano della determinazione della ricchezza (4).

La valenza oggettivamente patrimoniale del Catasto

Il Catasto fabbricati ha quindi oggettivamente assunto, da quando si fece ricorso alla valutazione catastale per deflazionare il contenzioso sul valore degli immobili ai fini dell'imposta di registro e sulle successioni, un valore oggettivamente patrimoniale. Il reddito catastale, sostanzialmente insignificante, viene trasformato in patrimonio attraverso moltiplicatori prestabiliti. Dopodiché il rispettivo valore serve all'applicazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni, e delle imposte patrimoniali locali,

dall'ICI, all'IMU. In parallelo, il Catasto svolge oggettivamente un ruolo non tributario, ma amministrativo e di ausilio alle operazioni immobiliari civilistiche, come identificazione e «mappatura» della proprietà immobiliare ai fini della rispettiva appartenenza.

Solo su queste premesse concettuali sarà possibile una seria riforma del Catasto. Ma dubitiamo di vederla, anche per una ragione molto semplice. Si tratta di un enorme lavoro amministrativo, impossibile da svolgere per legge, e dove il dividendo politico rischia di essere negativo. Infatti, sia pure a parità di gettito, chi riceverà benefici dalla riforma non le darà un appoggio sufficiente a controbilanciare le critiche provenienti da chi ne sarà penalizzato. E' una banale matematica delle scienze sociali, che spiega la marcia indietro del Governo.

Note:

(2) Quando invece la locazione avviene da persone fisiche ad altre persone fisiche, l'occultamento al Fisco dei canoni di locazione è facile e frequente; se ne parla con la diffusa espressione di «affitti in nero».

(3) La tassazione del reddito effettivo derivante dalla locazione era stabilita solo dal «regime transitorio» del decreto suddetto, nell'art. 88, che rinviava a disposizioni analoghe contenute nell'art. 2 della legge 23 febbraio 1960, n. 131. Solo con la legge n. 413/1991 il riferimento al canone di locazione fu inserito nella normativa «a regime», aggiungendo il comma 4-bis all'art. 34 del T.U.I.R.

(4) In proposito R. Lupi, «“Seconde case a disposizione”: l'eliminazione della tassazione reddituale “virtuale” di cespiti infruttiferi», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2013, pag. 241.

Imposizione immobiliare locale «in alto mare», ovvero l'ICI sulle piattaforme petrolifere

di **Francesco Maracino, RL**

L'imposta sugli immobili, oltre alle polemiche politiche sulle abitazioni e la prima casa, fa scattare una serie di casi limite, relativi ad antenne telefoniche, pale eoliche, pannelli solari e - in questo caso - piattaforme petrolifere; qui i principali elementi di dubbio riguardavano la collocazione nel mare territoriale delle piattaforme in esame. La soluzione adottata dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso, nella sentenza n. 4 del 2013, è probabilmente condivisibile come correttamente evidenziano le riflessioni di Maracino; tuttavia alcuni aspetti, non tanto della sentenza annotata, quanto della formulazione legislativa e della stessa imposizione patrimoniale immobiliare, provano troppo. Forse, infatti, a ritenere bene immobile tutto ciò che è infisso al suolo, si arriva a considerare tali persino gli alberi, ma è solo uno dei tanti paradossi dell'estensione progressiva della tassazione agraria catastale ai fabbricati. Si è passati infatti dai fabbricati agli immobili commerciali, che sono un tutt'uno con l'attività economica in essi svolta, e dove spesso la base imponibile eccede di gran lunga il valore commerciale del bene.

■ **Sull'assoggettamento delle piattaforme petrolifere all'ICI**

Francesco Maracino

Introduzione

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso n. 4 del 2013 (1), risalente ormai ad un paio di anni fa, attiene alla disamina di taluni profili di indubbio interesse inerenti al presupposto ICI, facendone emergere elementi di sicura pregnanza ed addivenendo a conclusioni ermeneutiche che si ritiene di dover condividere.

I profili che si intende disaminare sono a tutt'oggi rilevanti: l'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, infatti, individua il presupposto d'imposta ai fini IMU nel «possesso di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa», senza poi definire le nozioni di immobile, ecc. Il che, evidentemente, comporta la persistente attualità, anche ai fini IMU, dell'analisi dei profili relativi all'ICI, qui di seguito delineata.

Il caso materiale

Il Comune (molisano) di Termoli notifica, ad una ben nota compagnia nazionale per l'estrazione petrolifera, alcuni avvisi di accertamento ICI, contestando l'omessa dichiarazione o l'omesso pagamento del tributo, relativamente a due piattaforme petrolifere ubicate nel mare territoriale antistante.

La società petrolifera impugna gli atti impositivi innanzi alla Commissione tributaria molisana contestando l'esistenza del potere impositivo (assumendo che tale potere sarebbe limitato agli immobili esistenti sul suolo del territorio comunale), nonché l'assenza del presupposto d'imposta (deducendo che le piattaforme petrolifere

Francesco Maracino – Avvocato tributarista in Termoli

Nota:

(1) Il cui testo è riportato a seguire.

non potrebbero essere qualificate quali beni immobili, né essere iscritte in catasto).

La Commissione adita accoglie parzialmente i ricorsi, dichiarando inapplicabili le sanzioni irrogate dal Comune, e conferma, nel resto, gli opposti avvisi di accertamento.

Il problema della (pretesa) carenza di potere impositivo

Riguardo alla ipotizzabilità (o meno) del potere impositivo (ai fini ICI), il giudice tributario molisano si rifà, sostanzialmente, alla pronuncia di legittimità su una fattispecie simile (2), sottolineando, in particolare, che «tutto il territorio della Repubblica è diviso in Comuni, per cui non possono sussistere parti di territorio dello Stato italiano, e aggregati di persone viventi sullo Stato italiano, che non appartengono ad un Comune».

Il giudice tributario, richiamando ancora la pronuncia di legittimità menzionata, replica alla doglianza del ricorrente circa la (presunta) non coincidenza dei confini del Comune con quelli del mare territoriale (dodici miglia marine, *ex art. 2 del codice della navigazione*), arrestandosi, invece, i primi, sulla linea della battaglia (3): in senso contrario, si pone mente allo sviluppo della tecnologia, che, ormai, permette persino di realizzare la costruzione di vere e proprie isole su cui costruire insediamenti abitativi, utilizzando il mare a fini che, precedentemente, sarebbero stati totalmente impensabili; dal che, tra l'altro, il precipitato, laddove si volesse opinare per l'esclusione del potere impositivo ICI sui fabbricati insistenti su tali isole artificiali, della conseguente attribuzione, a quei fabbricati medesimi, di ingiustificati vantaggi fiscali.

Quanto, poi, all'invocata Convenzione internazionale sul diritto del mare (c.d. di Montego Bay), osserva, il giudice tributario, che il conferimento di poteri allo Stato, relativamente ad attività che si svolgono sul mare territoriale (l'attività inerente alle due piattaforme petrolifere) non deve affatto implicare l'impossibilità dell'attribuzione ad altre autorità amministrative di altri poteri, sempre con riguardo a quelle attività, pur se, ovviamente, nei limiti posti dalle norme.

Come accennato, l'interpretazione seguita dalla

Commissione, quanto al profilo della perimetrazione del potere impositivo del Comune, sembra condivisibile ed offre pure l'occasione per ulteriori spunti di riflessione.

Segnatamente, si vuole, al riguardo, sottolineare che il presupposto (da cui muove il contribuente) della non coincidenza del confine del Comune con quello del mare territoriale delle dodici miglia marine, ai fini della opzione ermeneutica della carenza di potere impositivo, comporta necessariamente la conseguenza (chiaramente inaccettabile) della configurazione di due territori, in cui dovrebbe compenetrarsi lo Stato italiano (e, quindi in ultima istanza, evidentemente, di due Stati): un territorio su cui la sovranità statale si esercita in un certo modo (quello della terraferma, in cui è possibile la concorrenza di ulteriori poteri e funzioni), ed un altro in cui si esercita in un altro modo (il mare territoriale, in cui l'esplicazione della sovranità non tollerebbe l'esistenza di altri poteri).

Come è di tutta evidenza, invece, lo Stato si compenetra di un solo territorio, di talché, come è configurabile la compresenza di poteri e funzioni riguardo ad una porzione di questo, la terraferma, allo stesso modo quella compresenza dovrà esser configurabile riguardo ad un'altra sua porzione, il mare territoriale.

Questa conclusione discende, pure, dall'evidenziazione di un'ulteriore contraddizione riguardo alla (presunta) incompatibilità dei poteri statuali esercitati sul mare territoriale con altri poteri di cui non sia titolare lo Stato: se l'esplicazione della sovranità statale non tollerasse la coesistenza di altri poteri e funzioni, tale limite, così come ravvisato riguardo al mare territoriale, dovrebbe ravvisarsi, per lo stesso motivo, anche riguardo alla terraferma, laddove, com'è noto, è pacifica la coesistenza di poteri funzionali dello Stato e di altre amministrazioni, enti territoriali e locali.

Proprio rimanendo all'esempio dell'esercizio

Note:

(2) Cass., 27 giugno 2005, n. 13794 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), l'unica sul punto, a quanto consta.

(3) L'assunto del ricorrente si evincerebbe in buona sostanza dalla Convenzione di Montego Bay del 10 dicembre 1982, ratificata in Italia con legge n. 689/1994, alla cui stregua, soggetto sovrano del mare territoriale e del relativo sottosuolo è sempre lo Stato.

del potere impositivo degli enti locali, è ben pacifico che tale esercizio non osti in alcun modo all'esplicazione del potere giurisdizionale (*ex* artt. 101 e 102 Cost.), da parte dei giudici, in ciascun ufficio giudiziario della terraferma appartenente al territorio dello Stato, laddove, invece, accettando l'impostazione del contribuente, dovrebbe trarsi la conclusione contraria.

In buona sostanza, allora, la distinzione propriamente da operare dev'essere quella fra sovranità dello Stato (che, laddove configurabile, deve poter esplicarsi pienamente e senza condizionamenti o interferenze da parte delle competenze degli enti territoriali e locali) e (esplicazione di) poteri e funzioni degli enti territoriali e locali (ipotizzabile, laddove si tratti di poteri e funzioni autonomi e distinti e non idonei ad interferire, indebolendola e limitandola, nella posizione internazionale dello Stato [inerente, appunto, alla sua difesa, alla polizia della navigazione, ecc.]). A questa distinzione corrisponde l'articolato normativo costituzionale di cui agli artt. 117 (riguardo al riparto della competenza legislativa e regolamentare fra Stato e Regioni) e 118 Cost. (riguardo alle funzioni amministrative, attribuite ai Comuni, alle Città metropolitane, alle Regioni ed allo Stato, in base al principio di sussidiarietà verticale).

Da ultimo, la configurabilità del potere impositivo ai fini ICI sul mare territoriale trova conforto nella stessa legge d'imposta, laddove si legga l'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992 alla luce dell'art. 1, comma 2, dello stesso decreto legislativo: se la norma sul presupposto dell'imposta si riferisce al possesso di fabbricati, ecc., «siti nel territorio dello Stato», e la norma sull'individuazione del soggetto attivo si riferisce al «territorio del comune» su cui insiste lo specifico bene immobile da tassare, ciò evidentemente implica che tutto il territorio dello Stato può (e deve) essere suddiviso in «territori» comunali (l'intero territorio, e non il territorio statale ad eccezione del mare territoriale).

La ricostruzione delineata, poi, trova conferma nella stessa giurisprudenza.

Per quanto attiene alla giurisprudenza costituzionale, si segnala la sentenza della Corte costituzionale n. 1031 del 1988 (in merito ad una controversia fra Stato e Regioni in materia di

parchi naturali): qui, il giudice delle leggi ritiene pacifico che il mare territoriale sia ricompreso nella circoscrizione regionale (in tal modo, evidentemente, affermando la possibile coesistenza, su questo, della sovranità statale con l'esercizio di poteri funzionali da attribuire alle varie Regioni, nell'ambito, appunto, di ciascuna circoscrizione di queste).

In virtù di tale premessa, la Consulta chiarisce che la Regione può esercitare i poteri di cui è titolare anche riguardo «al mare territoriale prospiciente alle proprie coste», dovendosi ripartire, su quel mare territoriale, i poteri funzionali di competenza dello Stato, con quelli di competenza, appunto, della Regione (risolvendosi, allora, il problema della tutela degli interessi della personalità internazionale dello Stato, alla luce del principio di competenza per materia).

Per quanto attiene alla giurisprudenza di legittimità, si segnala la sentenza della Corte di cassazione n. 13794 del 2005 (4).

In tale arresto giurisprudenziale si evidenzia che il territorio nazionale (unitariamente ed inscindibilmente inteso, quale spazio in cui si esercita la potestà d'imperio dello Stato) comprende sia la terraferma che il mare territoriale; si evidenzia che non sussistono elementi che possano far pensare ad una distinzione, qualitativamente, fra territorio comunale e territorio nazionale; si evidenzia, infine, che il conferimento allo Stato di determinati poteri riguardo al mare territoriale non implica l'impossibilità di conferirne di ulteriori, e sul medesimo bene, alle altre autorità amministrative.

Per quanto attiene, infine, alla giurisprudenza di merito, si segnala, nel senso della sussistenza del potere impositivo, la sentenza della Commissione tributaria regionale Molise 24 ottobre 2012, n. 82 (5): qui tale esito ermeneutico fa leva sulla necessaria configurabilità dell'adozione, quale esplicazione del potere statale nei confronti dei privati, di atti concessori, sia riguardo al demanio marittimo, sia riguardo al mare territoriale, essendo l'esercizio di quel potere del tutto simile in entrambi i casi.

Note:

(4) Cfr. nota 2.

(5) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Con la conseguenza dell'applicabilità dell'ICI anche riguardo agli immobili, oggetto di concessione, ubicati sul mare territoriale (esattamente come per quelli ubicati sulla terraferma, riguardo ai quali si configura la soggettività passiva, appunto, in capo ai concessionari) (6).

La tesi della Commissione molisana sulla (pretesa) assenza del presupposto d'imposta

Per quanto attiene la configurabilità (o meno) del presupposto ICI, riguardo alle piattaforme petrolifere, si pongono i problemi, da un lato, della loro qualificazione quali beni immobili (o meno) e, dall'altro, della loro iscrivibilità in catasto, profili entrambi risolti in senso negativo dal ricorrente.

Qualificabilità delle piattaforme petrolifere quali beni immobili

In senso contrario (positivo), la Commissione molisana, partendo dalla disposizione civilistica sulla distinzione relativa ai beni (art. 812 cc.), sottolinea come i beni sono immobili o mobili; *tertium non datur*.

Le piattaforme petrolifere, allora, costituirebbero beni immobili (alla stregua del dettato normativo che si riferisce alle costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere a tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo), in quanto saldamente infisse nel sottosuolo marino.

Il mare territoriale (per la superficie relativa all'allocazione delle piattaforme), poi, sarebbe «appartenente» al Comune di Termoli, in quanto, dall'autorizzazione della Capitaneria di Porto di Termoli, oltre che dalla concessione demaniale, risulterebbe che proprio rispetto a tale Comune si delineerebbe il punto di costa più vicino in linea retta.

Ciò, riguardo alla natura di beni immobili delle piattaforme.

Accatastabilità delle piattaforme petrolifere

Riguardo, poi, alla accatastabilità delle medesime, dopo aver richiamato (anche) una nota dell'Agenzia del Territorio, che la negava (7), la Commissione, non condividendo tale orientamento, opta per la soluzione positiva (e con ri-

guardo specificamente alla sola componente estrattiva delle piattaforme e non anche a quella di trattamento e di spedizione del minerale estratto).

Tale esito ermeneutico è argomentato dal giudice tributario facendo leva sulla disposizione della legge sul catasto (8) che non prevederebbe alcuna eccezione all'accatastabilità degli immobili, considerando tali «anche gli edifici sospesi o galleggianti stabilmente assicurati al suolo», con ciò dovendosi ricomprendere in tal novero, a dire del giudicante, anche le piattaforme petrolifere; opinare in senso contrario, prosegue la Commissione, significherebbe configurare una ingiustificata disparità di trattamento rispetto alle piattaforme estrattive ubicate sulla terraferma, in palese violazione dei parametri costituzionali (artt. 3 e 53 Cost.).

Per confermare questo assunto, la Commissione valorizza pure l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, alla cui stregua il presupposto ICI è costituito dal «possesso di fabbricati ... siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa», da ciò dovendosi desumere la ricomprensione nel presupposto d'imposta di tutti gli immobili, a qualsiasi uso destinati.

Né può valere in senso contrario, prosegue la sentenza, ai fini della tesi della non iscrivibilità in catasto delle piattaforme petrolifere, la non corretta interpretazione (da parte del ricorrente) dell'art. 2, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992 (secondo cui «per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano»), da cui dovrebbe evincersi l'esistenza di fabbricati non iscrivibili in catasto e, pertanto, non imponibili ai fini ICI.

Tale interpretazione sarebbe da rigettare in quanto confliggente con il principio di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 504/1992, secondo cui, in-

Note:

(6) Riguardo agli stabilimenti balneari, si cita Cass., 30 giugno 2010, n. 15470, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) Si tratta della nota n. 81608 del 1° dicembre 2008, in cui viene esclusa l'accatastabilità delle piattaforme marine poiché la mappa del catasto non include il mare territoriale.

(8) Ci si riferisce all'art. 4 del R.D.L. n. 652/1939.

vece, tutti (ed indistintamente) gli immobili, a qualsiasi uso destinati, sono soggetti ad ICI.

Ulteriore conferma in tal senso sarebbe rinvenibile nella stessa interpretazione letterale della norma, laddove si utilizza il sintagma «che deve essere iscritta», dovendosi con ciò intendere che possa configurarsi l'ipotesi di fabbricato che, pur dovendo essere iscritto, di fatto non lo sia stato.

Alcuni spunti di riflessione

Anche riguardo al profilo attinente al presupposto d'imposta, si ritiene di condividere la tesi della Commissione tributaria molisana, da cui si vuol partire aggiungendo alcuni spunti di riflessione.

Qualificabilità delle piattaforme petrolifere quali beni immobili

Riguardo, segnatamente, al punto della natura di beni immobili (o meno) delle piattaforme petrolifere, assumono rilievo preminente l'art. 812 c.c. e talune norme di diritto della navigazione.

L'art. 812 c.c. si riferisce, ai fini dell'individuazione dei beni immobili, alle «costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo».

L'elemento decisivo è costituito dal collegamento ad un suolo, e quindi, sembra, dall'ancoraggio alla terraferma rispetto alla linea delle acque (riva o alveo), con la conseguente assenza di riferimento al fondo marino.

Sembra decisivo, tuttavia, in senso contrario (e favorevole all'inclusione delle costruzioni ancorate al fondo marino), l'argomento, come accennato, della dicotomia beni immobili-beni mobili, con il precipitato della inconfigurabilità delle piattaforme petrolifere (per lo meno, di quelle saldamente infisse al fondo marino), laddove non le si voglia qualificare quali beni immobili, quali beni mobili: *tertium genus non datur*.

Su tale questione, si innesta quella relativa alla loro (possibile) qualificazione quali navi o galleggianti (o, comunque, relativa all'applicazione analogica della relativa normativa).

Innanzitutto, rileva preliminarmente una dovuta distinzione tipologica delle varie piattaforme petrolifere *off-shore* (talune sono sicuramente mo-

bili, ad es., i ccdd. *jack-up*, caratterizzati da gambe e che possono spostarsi tramite l'ausilio di rimorchiatori, ovvero le ccdd. *drill ships*, con struttura di vere e proprie navi).

Il problema, allora, si pone riguardo alle piattaforme diverse dai *jack-up* e dalle *drill ships*, ed *in primis*, cioè, riguardo alle piattaforme che, come nel caso di specie, sono stabilmente ancorate od infisse al fondo marino.

Riguardo a queste ultime, si afferma la loro qualificazione quali beni immobili *ex art.* 812, comma 1, c.c., in quanto assicurate, con sistemi diversi, al fondale marino (9).

La qualificazione di tali piattaforme quali beni immobili si configura anche alla stregua del comma 2 dell'art. 812 c.c. (10), mercé l'assimilazione agli *opus* assicurati alla terraferma (riva, alveo) e che «sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione».

In tal caso assume rilievo decisivo il requisito della permanenza dell'impianto *off-shore*, nella finalizzazione alla sua utilizzazione tipica (11).

Qui, l'obiezione circa il riferimento alla riva ed all'alveo può essere superata in considerazione della *ratio* della norma, mercé la quale l'impianto assicurato al fondale marino andrebbe ricompreso, appunto, nel suo ambito di applicazione.

Sempre riguardo a tale specifica problematica, come accennato, rileva altresì la normativa in materia di diritto della navigazione.

Segnatamente, viene in evidenza l'art. 136 cod. nav. che definisce la nave quale «qualsiasi costruzione destinata al trasporto per acqua, anche a scopo di rimorchio, di diporto o ad altro scopo», e che, al 3° comma, prevede l'applicabilità delle disposizioni sulle navi ai «galleggianti mobili adibiti a qualsiasi servizio attinente alla navigazione o al traffico in acque marittime o interne».

Note:

(9) Così, Corsalini, voce «Mobili e immobili (cose)», in *Dig. Disc. Priv. sez. civ.*, Torino, 1994, XI, pag. 382.

(10) Art. 812, comma 2, c.c.: «Sono reputati immobili i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione».

(11) Così, Biondi, voce «Cosa mobile ed immobile (diritto civile)», in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1959, IV, pag. 1028; D'Amelio, «Dei beni in generale», in *Codice Civile: Commentario*, diretto da D'Amelio, Libro della proprietà, Firenze, 1942, pag. 21.

La distinzione, poi, fra navi e galleggianti è riconducibile, *ex art.* 62 reg. nav. int., al requisito della propulsione propria (presente nelle prime ed assente nei secondi).

La Relazione al Re del ministro guardasigilli Grandi al testo del codice della navigazione (punto 89), infine, chiarisce, relativamente al quadro disaminato, che il concetto di «trasporto» coincide con il concetto di «navigazione», quale «spostamento in un determinato spazio di un qualsiasi corpo per qualsiasi fine».

Come si vede, allora, è chiara la conseguenza della non qualificazione della piattaforma quale nave (o galleggiante) (salva l'ipotesi relativa al periodo in cui si trova in navigazione) (12).

E, pertanto, risultano sicuramente da escludere, dal novero dei beni assoggettabili al regime delle navi ovvero dei galleggianti (e sono, quindi, da qualificare quali beni immobili), le piattaforme fisse fondate su palificazioni (13).

(Ergo, la loro iscrizione nei registri delle navi minori e dei galleggianti deve essere riguardata come avente valore solo e puramente formale, quale strumento di pubblicità) (14).

Accatastabilità delle piattaforme petrolifere

Si è fatto cenno, da ultimo, al problema dell'accatastabilità delle piattaforme petrolifere.

Il punto di partenza, al riguardo, è costituito dall'art. 2, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992, il quale stabilisce che «per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano».

Il concetto di fabbricato (ICI) iscritto/iscrivibile, come si vede, involge (quale suo elemento) il presupposto d'imposta e la sua perimetrazione.

Tale perimetrazione, a sua volta, si risolve nella questione attinente al concetto di immobile (in senso codicistico) (di cui si è già trattato), ed in quella attinente al concetto di fabbricato (secondo la legge catastale) (precisamente, al concetto di fabbricato iscrिवibile).

Oltre che a tali due questioni problematiche, il concetto di fabbricato (ICI) trova la sua delimitazione (pure) alla luce della stessa normativa ICI.

Precisamente, e riguardo a quest'ultima, in senso favorevole all'iscrivibilità delle piattaforme petrolifere, depone l'art. 3, comma 2, del D.Lgs.

n. 504/1992, che configura il presupposto, in caso di concessione demaniale (individuando il soggetto passivo nel) in capo al concessionario dell'area demaniale (come tale, titolare della proprietà superficiaria).

Ma, allora, ciò che conta è la configurabilità del diritto reale di superficie (*rectius*: del diritto di proprietà superficiaria) e, con questo, il titolo di tale diritto, che è costituito dal provvedimento concessorio (che ne determina l'acquisto a titolo originario, pur se in via temporanea, per la durata della concessione demaniale): e, si badi bene, tale diritto scaturisce non già dalla (a prescindere dalla) iscrizione nel catasto, bensì dalla fattispecie *ex art.* 952 c.c. (15).

Si deve, pure, aggiungere, riguardo all'analisi di questo elemento del presupposto d'imposta sul piano ancora più essenziale della sua considerazione alla luce del principio di capacità contributiva, che risulta evidente che la manifestazione di forza economica non è configurata (né può essere configurata) dall'atto amministrativo (di accertamento, qui, catastale), bensì dall'immobile (*rectius*: dal «possesso» dell'immobile, compendiato dalla sua fruizione, mercé la titolarità su di esso di diritto reale o personale di godimento).

Sicché, il presupposto d'imposta è dato dal «possesso» dell'immobile (in cui si esprime la natura del tributo quale imposta patrimoniale reale e speciale), e l'iscrizione (iscrivibilità) di quell'immobile vale, poi (con un passaggio logico giuridico successivo), ad individuare le diverse tipologie di immobile, ai fini della determinazione della base imponibile (ai fini di un raggruppamento per classi omogenee ed ai fini di una conseguente parametrizzazione razionale e ragionevole di questa).

Riguardo, poi, alla normativa catastale, ed al

Note:

(12) Grigoli, *Diritto della navigazione*, Torino, 1982, pagg. 73 e 74.

(13) Così, Pescatore, «Nave», «Diritto della navigazione», in *Enc. Giur.*, XX, pag. 2; sostanzialmente conforme, Gaeta, «Nave», «Diritto della navigazione», in *Enc. Dir.*, XXVII, pag. 607, nonché, Xerry Salamone, *Profili giuridici e programmatici dell'esplorazione marina*, Trieste, 1999, pag. 34.

(14) Così, Xerry Salamone, cit., pagg. 76 e 77.

(15) In tal senso: Cass., 9 marzo 2004, n. 4769; Id., 4 maggio 1998, n. 4402; Id., 4 agosto 2006, n. 17730; Comm. trib. reg. Molise, 24 ottobre 2012, n. 82; tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

concetto di fabbricato da questa enucleabile, cui sopra si faceva cenno, l'impianto delineato trova, pure, conferma nell'analisi della legge sul nuovo catasto edilizio urbano (R.D.L. n. 652/1939).

In essa, viene indicata, quale funzione del catasto, quella di accertamento dei fabbricati (e degli altri immobili urbani, come tali non censiti al catasto rustico) e di attribuzione, a questi, della relativa rendita (catastale), anche solo potenziale (art. 1 del R.D.L. n. 652/1939).

Tale funzione si esplica (con la conseguente qualificazione di fabbricati iscrivibili) con riguardo a tutti i fabbricati (e le costruzioni) (che siano) stabili (diversi da quelli rurali), esistenti sul territorio del Regno (art. 4 del R.D.L. n. 652/1939).

Sicché, posto che non può, di certo, escludersi la funzione di accertamento dei fabbricati per talune porzioni di quel territorio (determinando, in tal modo, una frustrazione di quella funzione di accertamento), si deve sicuramente ipotizzare un'interpretazione estensiva (e teleologica) dell'art. 4 cit., riguardo al requisito della stabilità, pervenendo, di conseguenza, ad un giudizio di inclusione delle piattaforme *off-shore* nel novero dei fabbricati iscrivibili (16).

In tal modo, v'è pure da aggiungere, si configura un'interpretazione dell'elemento del presupposto d'imposta (il «fabbricato» *ex art. 2* del D.Lgs. n. 504/1992), alla stregua dei canoni teleologico-funzionali relativi alla *ratio* ed alla natura del tributo di cui si tratta, costituzionalmente orientata (17), il cui tentativo è obbligatorio da parte del giudice *a quo* (18); e ciò senza confliggere con il principio costituzionale di ri-

serva di legge (relativa) *ex art. 23* Cost., ma, anzi, addivenendo ad un'interpretazione più pregnante relativamente al principio *ex art. 53* Cost. (avente funzione chiaramente solidaristica, quale scaturigine dell'art. 2 Cost.).

Per concludere, va da sé che, nel caso di fabbricato da accatastare sulla superficie del mare territoriale, non potrà di certo farsi luogo all'utilizzazione degli ordinari strumenti tecnici di accertamento utilizzabili sulla terraferma (*i.e.*, la formazione di una rete geodetica di diversi ordini e, all'interno di questa, di una rete trigonometrica) (19).

Orbene, sotto tale riguardo, non si deve operare, relativamente alla soluzione tecnica del problema, un'inversione logica.

E' la tecnica di accertamento a doversi adeguare al suo fine, non viceversa (negare la configurabilità giuridica di quel fine, in quanto la tecnica di accertamento «non è disposta» ad adeguarsi): se lo sviluppo tecnologico consente di realizzare un fabbricato stabile in mare, oggi la tecnica dovrà «accertare» (individuare), con un diverso procedimento, quell'immobile sul mare (e non più sulla terraferma), utilizzando le tecniche all'uopo necessarie (e facilmente intuibili).

Note:

(16) Un tale tipo di fabbricato può essere considerato stabile ed iscrivibile oggi (non potendosi, di certo, prevedere una tale fattispecie nel 1939, allorquando solo nel Golfo del Messico gli americani costruivano impianti moderni per la perforazione del mare, dovendosi attendere, in Italia, gli anni '70. Cfr., il sito: eniscuola.net).

(17) Corte cost. n. 149 del 1994 e n. 473 del 1995.

(18) Corte cost. n. 217 del 2010, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(19) Cfr.: Voce «Catasto», in *Enc. Giur. Treccani*, Dir. Trib., pag. 2.

■ Un'applicazione corretta di una tassazione senza senso economico

RL

La corretta sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso n. 4 del 2013 innesci riflessioni di sistema sulla giustificazione della tassazione locale immobiliare dei fabbricati industriali. Tale tassazione è indotta da un effetto di trascinamento, verificatosi con il passaggio dall'ILOR all'ICI, e l'abolizione (sia pure scaglionata nel tempo) dell'INVIM. Fu una mano-

vra che critica a suo tempo, oltre vent'anni fa (20), e che ancora produce inconvenienti, sia per gli immobili abitativi, come indicato in questo

Nota:

(20) R. Lupi, «Imprese individuali e società personali: due parole contro lo smantellamento dell'Ilor», in *Riv. dir. trib.*, 1991, 3, I, pagg. 177-182.

stesso numero nell'articolo dedicato al Catasto fabbricati (21), sia soprattutto per gli immobili commerciali. E' un effetto di trascinamento derivante dalla forzata assimilazione dei fabbricati ai terreni agricoli. Questi ultimi consentono una stima abbastanza attendibile del reddito medio ordinario derivante dalla coltivazione, così come pure basta un'occhiata per rendersi conto di quale sia la coltivazione e se vi sia una coltivazione, ovvero il terreno sia lasciato ai rovi e alle ortiche. Sotto un altro profilo, il terreno serve per la produzione agricola, cioè per una attività economica, mentre il fabbricato serve tipicamente ad una attività abitativa, oppure fa parte di diverse, innumerevoli e tipologicamente distinte attività produttive. Può trattarsi ad esempio di una raffineria, di un albergo, di una centrale elettrica e via enumerando, fino alle piattaforme petrolifere cui è dedicata la sentenza in rassegna. In questi casi, ed anche in quelli di locali ad uso commerciale (negozi, laboratori, ecc.), non è ipotizzabile un uso dell'immobile che non sia connesso a una qualche attività d'impresa ivi esercitata. Tanto è vero che la rendita fondiaria è in questi casi una componente del valore aggiunto, accanto agli interessi, ai salari e ai profitti. Una tassazione patrimoniale di questi immobili ha quindi lo stesso senso di una tassazione patrimoniale dell'attività d'impresa, anche dove essa ha un reddito negativo. Lo si conferma anche sotto il profilo dell'assurda idea di accatastamento, con attribuzione di un reddito medio ordinario, di una fabbrica di marmellata, di una acciaieria e via enumerando, con la stessa logica dell'attribuzione di un reddito medio ordinario a un appartamento per uso abitazione. Solo che l'appartamento uso abitazione può essere utilizzato da una pluralità indistinta di persone e di famiglie, mentre l'acciaie-

ria serve solo a un tipo di attività, ed è disegnata in base alle esigenze particolari della specifica impresa, tanto è vero che si parla di «immobili a destinazione speciale». E' difficile anche solo concepire un «reddito medio ordinario» di qualcosa che è collegato ad uno specifico *business*. Su questa confusione si innesta la tematica degli «imbullonati», come pure l'accatastamento di antenne telefoniche, pale eoliche, pannelli solari e piattaforme petrolifere; è un effetto di trascinamento perverso; la reazione a catena parte dalla determinazione forfetaria del reddito dei terreni, e arriva agli immobili commerciali, dopo essere passato per quelli abitativi (22); già per questi ultimi basta aprire gli occhi per rendersi conto che il Catasto fabbricati ha solo un ruolo di identificazione e «mappatura» della proprietà immobiliare, e che il riferimento «ai redditi» è solo un passaggio per arrivare ai valori patrimoniali. E' già un assurdo, che però si moltiplica per immobili che sono un tutt'uno con l'attività economica in essi svolta, e il cui valore imponibile eccede di gran lunga il valore commerciale del bene. Paradossale, infine, che il relativo tributo immobiliare sia espressamente dichiarato non deducibile ai fini della tassazione sul reddito d'impresa. Difficilmente si poteva fare peggio, e non ci venissero a dire che «servivano soldi». Per quello ci sono le aliquote (23).

Note:

(21) D. Stevanato, R. Lupi, «Catasto fabbricati: difficile riformare un equivoco tra valore e reddito», in questa Rivista, pag. 311.

(22) Come già rilevato in R. Lupi, «“Seconde case a disposizione”: l'eliminazione della tassazione reddituale “virtuale” di cespiti infertili», in *Dialoghi Tributarî* n. 3/2013, pag. 241.

(23) Sulla confusione tra determinazione della ricchezza e gettito ai fini dell'elaborazione del tributo, R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>.

■ La sentenza

Commissione tributaria provinciale di Campobasso, Sez. II, Sent. 17 gennaio 2013 (15 gennaio 2013), n. 4 - Pres. e Rel. Di Nardo

Svolgimento del processo

La s.p.a. EDISON e il suo legale rappresentante, Q.U., hanno impugnato n. 3 avvisi di accertamento ad essi notificati (uno per ciascuno dei ricorrenti per gli anni 2007, 2008 e 2009, ed un altro per la

sola EDISON per l'anno 2010), con cui il Comune di Termoli ha ad essi contestato l'omessa dichiarazione e l'omesso pagamento del tributo ICI, oltre sanzioni, per gli anni dal 2007 al 2010 per vari milioni di Euro (Euro 9.881.872,00 per i primi tre

anni ed Euro 3.363.313,00 per l'anno 2010) relativi alla realizzazione, in esecuzione di una concessione demaniale, di due piattaforme (Rospo di Mare A e Rospo di mare B) con annesse strutture di collegamento, per l'estrazione il trattamento e la spedizione del minerale estratto, ubicate nel mare territoriale antistante il Comune di Termoli.

I ricorsi sono stati tutti riuniti per l'evidente connessione soggettiva ed oggettiva.

I ricorrenti (dopo avere premesso il Q. che rimane incomprensibile la notifica del primo avviso anche a lui personalmente) hanno innanzitutto contestato l'esistenza del potere impositivo del Comune di Termoli deducendo che tale potere sarebbe limitato agli immobili esistenti sul solo territorio comunale dal quale dovrebbe ritenersi escluso il mare ove sono allocate le due piattaforme. Hanno ancora dedotto la carenza di detto potere assumendo che le piattaforme marine non sarebbero beni immobili e, in ogni caso, non potrebbero essere iscritte nel catasto né potrebbero produrre reddito fondiario.

In via subordinata hanno contestato il *modus procedendi* seguito dall'ente territoriale per determinare il presunto valore imponibile, aggiungendo che le dette piattaforme, se fossero accatastabili, dovrebbero essere ritenute esenti da ICI poiché inquadrabili nel gruppo catastale E. Quanto alle sanzioni ne hanno chiesto la non applicazione per obiettiva incertezza della normativa e, comunque, hanno invocato l'applicazione del beneficio della continuazione ex art.12 D.Lgs. n. 472 del 1997.

Hanno infine rilevato che questa Commissione si è già in precedenza pronunciata con due sentenze relative a pregresse annualità di imposta (1999/2004 e 2005/2006) avverso analoghi avvisi di accertamento ICI, in entrambi i casi accogliendo i ricorsi di essa EDISON fondando le decisioni sulla ritenuta non accatastabilità delle piattaforme marine.

Instauratosi il contraddittorio, si è costituito il Comune di Termoli il quale, premesso che le due precedenti sentenze di questa Commissione hanno accolto i ricorsi della EDISON solo per avere aderito, sia pure con qualche incertezza, alla tesi della non inscrivibilità in catasto delle piattaforme marine, ha dedotto che: 1) secondo quanto ritenuto dalla Suprema Corte (Cass. n. 13794/2005) non esistono parti del territorio nazionale che, oltre ad appartenere allo Stato, non appartengano anche ad un Comune, onde è del tutto infondata la tesi avversa secondo la quale il Comune di Termoli non avrebbe potestà impositiva sulle piattaforme situate nel mare territoriale antistante il Comune stesso; 2) che le piattaforme sono immobili strumentali all'impresa (per l'estrazione,

la trasformazione e la commercializzazione degli idrocarburi) e, in quanto tali, inscrivibili nel catasto, ex art. 1 D.Lgs. n. 504 del 1992, nella categoria D/7 e non già nella categoria E; 3) che, ai sensi degli artt. 7 e 10 D.Lgs. n. 504 del 1992 cit. tutti gli immobili sono accatastabili e per tutti sussiste l'obbligo della dichiarazione, essendo prevista l'esenzione solo per quelli specificamente indicati accatastabili nelle categorie da E/1 a E/9, ed essendo comunque dettati i criteri (ex art. 5 D.Lgs. n. 504 del 1992 cit.) per la tassabilità anche per gli immobili non accatastati (determinazione del tributo in base al costo di realizzazione desunto dalla contabilità del contribuente, previa detrazione delle spese per la realizzazione dei pozzi minerari); 4) che la non imponibilità confliggerebbe con il principio costituzionale (art. 53 Cost.) di contribuzione; 5) che, anche secondo quanto disposto dalle Circolari n. 4 del 13 aprile 2007 e n. 6 del 16 maggio 2006 dell'Agenzia del Territorio, la sola struttura sotterranea di trivellazione estrattiva può essere classificata nella categoria E, con conseguente esenzione dal tributo, mentre tutto il restante apparato (piattaforme, strutture di attracco, depositi, locali, condotte etc.) è accatastabile sotto la categoria D/1 (immobili a destinazione speciale) o D/7 (fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di una attività industriale).

L'opposto ente impositore ha quindi chiesto che siano rigettati i ricorsi, vinte le spese del giudizio. In corso di causa la Commissione Tributaria Regionale, decidendo sull'appello proposto avverso la prima sentenza (la n.99/1/08) di questa Commissione relativa al tributo ICI per gli anni dal 1999 all'anno 2004, con sentenza depositata in data 24 ottobre 2012 (la n. 82/3/12) ha accolto l'appello con esclusione delle sole sanzioni.

Quindi nella odierna pubblica udienza i difensori delle parti hanno concluso come da verbale in atti.

Motivi della decisione

Il ricorso è solo parzialmente fondato e deve essere accolto per quanto di ragione.

In ordine al primo motivo di doglianza, con cui i ricorrenti hanno dedotto che dovrebbe ritenersi escluso il potere impositivo del Comune sul mare territoriale, essendo lo stesso limitato al suolo comunale, giova semplicemente ricordare, per dimostrarne l'infondatezza, che, secondo l'autorevole e pienamente condivisibile insegnamento del giudice di legittimità: «sull'intero territorio dello Stato, ivi compreso il mare territoriale, convivono e si esercitano i poteri dello Stato contestualmente ai poteri dell'Ente Regione e degli Enti locali ... Non è con-

figurabile, quindi, che su una porzione del territorio, inteso in senso lato, su cui si esercita la sovranità dello Stato, non convivano i poteri delle autorità regionali e locali ... Se infatti per assurdo, su parte di questo territorio, ricoperto dal mare territoriale, non venissero esercitati i poteri amministrativi della Regione e del Comune, ne deriverebbe la necessaria conseguenza che, nell'ipotesi di costruzione su palafitte nel mare territoriale, i Comuni non avrebbero nessuna possibilità di esercitare le funzioni amministrative loro proprie ... il territorio nazionale comprende oltre la terraferma anche il mare territoriale ... nè, d'altra parte il fatto che siano espressamente stati conferiti allo Stato determinati poteri autoritativi aventi ad oggetto attività che si svolgono sul mare territoriale può significare che si sia voluto impedire ad altre autorità amministrative di esercitare il loro potere sul medesimo bene... tutto il territorio della Repubblica è diviso in Comuni, per cui non possono sussistere parti di territorio dello Stato italiano, e aggregati di persone viventi sullo Stato italiano, che non appartengono ad un Comune» (Cass. 13794/2005).

Assumono però i ricorrenti, censurando la decisione dei giudici di legittimità, che i confini del Comune non coincidono con quelli del mare territoriale (dodici miglia marine *ex* art. 2 Codice della navigazione) ma si arrestano sulla linea della battaglia, precisando che tanto si evincerebbe, oltre che dalle piante del Comune di Termoli, dalla Convenzione 10 dicembre 1982 delle Nazioni Unite (detta Convenzione di Montego Bay) ratificata dall'Italia con L. n. 689 del 1994, secondo la quale soggetto sovrano del mare territoriale e del relativo sottosuolo è sempre lo Stato.

La tesi non è però condivisibile poiché, come fu correttamente rilevato dalla cit. sentenza n. 13794, lo sviluppo della tecnologia permette la costruzione di vere e proprie isole sulle quali costruire insediamenti abitativi, utilizzando il mare a fini che, nei tempi passati, sarebbe stato impossibile prevedere, onde accogliere la tesi che i fabbricati che insistono su isole artificiali allocate nel mare territoriale sono esclusi dal potere amministrativo, e in particolare impositivo, degli enti locali significherebbe attribuire agli stessi ingiustificati vantaggi fiscali. Inoltre, per quanto concerne la invocata Convenzione internazionale sul diritto del mare (c.d. di Montego Bay recepita dallo Stato italiano con L. n. 689 del 1994) si osserva che il fatto che allo Stato siano stati conferiti poteri autoritativi relativi ad attività che si svolgono sul mare territoriale (nella specie le due piattaforme furono realizzate in base a concessione demaniale) non significa affatto che

si sia voluto impedire ad altre autorità amministrative di esercitare, nei limiti previsti dalla legge dello Stato, il loro potere sulle stesse attività.

Assumono ancora i ricorrenti che le piattaforme allocate in mare non sono beni immobili ai fini civili, catastali ed ICI.

La tesi non convince poiché, ai sensi dell'art. 812 c.c., i beni sono o immobili o mobili: *tertium non datur*.

Orbene secondo il dettato del primo comma dell'art. 812 c.c., cit. «sono beni immobili il suolo ... gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo». Come si evince dalla Consulenza di parte in atti (sulla quale non vi è contestazione) le due piattaforme sono saldamente infisse nel sottosuolo marino, onde non si vede come sia possibile considerarle beni mobili.

Sul punto giova ricordare che secondo Cass. n. 22124 del 2010 «I fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale... gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale... anche se fisicamente non incorporati al suolo». Pertanto ai fini della qualificazione di immobile rilevano, oltre alle due piattaforme fisse (RSMA e RSMB) anche il serbatoio fisso di stoccaggio della produzione (realizzato dalla trasformazione di una petroliera mediante asportazione di alcune parti) nonché l'ormeggio realizzato mediante una struttura a torretta.

Va poi precisato che, come risulta dall'autorizzazione della Capitaneria di Porto di Termoli, oltre che dall'atto di Concessione demaniale, le due piattaforme sono allocate nel mare territoriale antistante il Comune di Termoli, onde, per il principio che il mare territoriale appartiene (oltre che allo Stato) al Comune che ha il punto di costa più vicino in linea retta, nessun dubbio può porsi, in punto di competenza territoriale, circa la potestà impositiva del Comune di Termoli.

Nemmeno, poi, può trovare accoglimento la tesi, prospettata dai ricorrenti, secondo i quali le piattaforme marine in genere, e quindi anche quelle de quibus, non sarebbero suscettibili di accatastamento poiché, secondo i ricorrenti,; a) il Catasto non comprende il mare; b) il suolo, ai fini catastali, è quello della terraferma e non il fondo marino; c) le piat-

taforme non sono idonee a produrre un reddito proprio, reddito che invece dipende dalle caratteristiche del giacimento minerario in assenza del quale esse non avrebbero alcuna ragione di essere.

E' da premettere che questo giudicante non ignora le sue due precedenti sentenze (n. 99/1/08 e n. 123/1/10, riformata peraltro la prima dalla sentenza n. 82/3/12 della CTR Molise), sentenze con le quali fu ritenuta la non accatastabilità delle due piattaforme, e nemmeno ignora le determinazioni dell'Agenzia del Territorio (da ultimo v. nota n. 81608 del 1° dicembre 2008 nella quale viene esclusa l'accatastabilità delle piattaforme marine poiché la mappa del catasto non include il mare territoriale) ma ritiene di doversi discostare sia dalle precedenti due sentenze che dalle determinazioni amministrative per le ragioni appresso esposte.

Come è pacifico tra le parti tutto il complesso de quo è costituito da tre componenti, ovvero una prima struttura che è funzionale alla attività estrattiva ed altre due strutture che sono adibite al trattamento ed alla spedizione del minerale estratto. Il Comune ha limitato la sua pretesa alle strutture che hanno destinazione distinta dalla attività estrattiva (lavorazione del gas dopo la estrazione e beni di sussidio alla attività svolta, quali eliporto, attracchi, locale di dimora, imbarcadero officina di riparazione, etc).

Orbene nelle due prime sentenze citate emesse da questa Commissione la non accatastabilità fu ritenuta, nella prima, condividendosi appieno la tesi dell'Agenzia del Territorio circa l'esclusione del mare territoriale dal catasto, e nella seconda sul presupposto che le due predette strutture erano funzionali e strettamente dipendenti da quella destinata all'attività estrattiva, escludendosi la possibilità di autonoma utilizzazione delle stesse.

Tuttavia la prima tesi non è condivisibile poiché la stessa legge che disciplina l'accatastamento degli immobili (R.D.L. n. 652 del 1939) non prevede alcuna eccezione all'accatastabilità degli immobili, ed anzi all'art. 4 esplicitamente dispone che «si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti stabilmente assicurati al suolo» in tal modo disponendo l'accatastabilità di tutte le costruzioni stabili anche se sospese o galleggianti.

Né appare poi condivisibile la seconda tesi che ha escluso l'accatastabilità sul presupposto (erroneo) della dipendenza funzionale delle due strutture da quella estrattiva poiché l'art. 5 R.D.L. n. 652 del 1939 cit. espressamente dispone che «si considera

unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio», onde, anche a volere considerare le due strutture come parti di un complesso non potrebbero comunque sorgere dubbi sulla loro accatastabilità poiché è incontrovertito che il ciclo di lavorazione degli idrocarburi estratti, ovvero il trattamento e la spedizione del minerale estratto, avvengono proprio a mezzo delle due predette strutture, sì che esse costituiscono un complesso opificio avente autonomia funzionale e reddituale da ritenere accatastabile non diversamente dagli immobili sui quali avviene la coltivazione degli idrocarburi estratti ubicati sulla terraferma.

Opinare diversamente, ovvero ritenere la non accatastabilità e la non imponibilità delle piattaforme marine, significherebbe ammettere l'esistenza di una ingiustificata disparità di trattamento con quelle site sulla terraferma, con palese violazione di parametri costituzionali (artt. 3 e 53 Cost.).

Ma, anche a volere prescindere dalla concreta iscrizione in catasto, va rilevato che il presupposto dell'imposta ICI è «il possesso di fabbricati ... siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa» (art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992). Da tanto si evince che tutti i fabbricati, anzi tutti gli immobili, a qualsiasi uso destinati sono soggetti ad ICI.

La contraria tesi sostenuta dai ricorrenti secondo i quali vi sarebbero fabbricati non soggetti ad ICI perchè non iscrivibili nel catasto edilizio urbano si fonda su una non corretta interpretazione dell'art. 2, comma 1 lett.a, del cit. D.Lgs. n. 504 del 1992 che testualmente dispone che «per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano». Secondo l'interpretazione dei ricorrenti da questa disposizione si evincerebbe che esistono fabbricati non iscrivibili nel catasto e pertanto non imponibili ai fini ICI.

Tale interpretazione, come si diceva, è erronea poiché essa confligge palesemente con il principio posto dall'art. 1 secondo il quale tutti gli immobili, a qualsivoglia uso destinati, sono soggetti ad ICI. E' di tutta evidenza, pertanto, che l'espressione «che deve essere iscritta» è formulata per indicare l'ipotesi del fabbricato che, pur dovendo essere iscritto, di fatto non sia stato iscritto, altrimenti il legislatore avrebbe usato una diversa e più chiara terminologia (per es. che sia iscrivibile).

La riprova di quanto sopra affermato si rinviene nell'art. 5, terzo comma, del cit. D.Lgs. n. 504 del 1992 che, proprio esaminando la posizione dei fabbricati

classificabili nel gruppo catastale D (al quale, come si dirà di seguito, appartengono le due piattaforme de quibus) enuncia i criteri per la determinazione della rendita catastale distinguendo tra i fabbricati iscritti in catasto e quelli non iscritti in catasto.

Relativamente, infine, alla non idoneità delle piattaforme per la produzione di reddito separatamente dalla struttura estrattiva, è agevole osservare che, a parte la non condivisibilità della tesi (poiché in qualsivoglia opificio la materia prima che viene lavorata e commercializzata è in genere prodotta altrove), l'ICI è una imposta reale che colpisce la cosa in se, ovvero il patrimonio, prescindendo dalla capacità e produrre reddito che rileva ai fini delle imposte sul reddito.

Quanto alla classificazione catastale non sembra dubbio che le due piattaforme debbano essere inquadrare nel gruppo D (categoria 1 opifici, oppure gruppo 7 fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di attività industriali, senza che comunque nulla cambi quanto alla quantificazione dell'ICI) mentre nella categoria E, indicata dai ricorrenti ed esente da tributo, è inquadrabile la sola struttura estrattiva (per la quale nessuna pretesa avanza l'Ente impositore).

Relativamente, poi, alla determinazione del soggetto passivo del tributo non sorgono dubbi in ordine all'individuazione nella ricorrente EDISON, titolare della concessione demaniale. In proposito giova ricordare che il concessionario di un'area demaniale, sulla quale abbia avuto l'autorizzazione ad edificare un immobile, è titolare di una vera e propria proprietà superficiaria, sia pure avente natura temporanea e soggetta ad una peculiare regolamentazione in ordine al momento della sua modificazione, estinzione o cessazione, considerato che l'art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 504 del 1992 stabilisce che siano soggetti ICI anche i titolari del diritto di superficie e degli altri diritti reali (v.Cass. n. 9935/2008).

Passando, poi, all'esame delle domande subordinate proposte dai ricorrenti, ed escluso che nella categoria E possano essere inquadrare, per le ragioni già esposte, oltre che la struttura estrattiva (caratterizzata dalla destinazione a speciali esigenze pubbliche) per cui non vi è contrasto tra le parti, anche le altre due strutture che, in quanto funzionali all'attività di organizzazione, trasformazione e commercializzazione del materiale estratto, hanno evidente carattere privatistico e sono, come già detto, riconducibili alla categoria D, è da esaminare se risulti correttamente determinato l'imponibile ai fini dell'imposta ICI.

Premesso che è pacifico tra le parti che il Comune determinò la base imponibile mediante l'esame delle scritture contabili relative al costo di costruzione delle due piattaforme, si osserva che tale metodo appare corretto perché espressamente previsto dal terzo comma dell'art. 5 D.Lgs. n. 504 del 1992 per i fabbricati classificabili nella categoria D e non iscritti in catasto, sussistendo le due condizioni previste dalla norma, ovvero il possesso da parte di un'impresa e la distinta contabilizzazione (v. da ultimo Cass. n. 3160/2011).

Né appare sul punto condivisibile la doglianza dei ricorrenti che hanno lamentato la erronea inclusione, nel computo, del costo di un serbatoio galleggiante (la nave senza motore ALBA Marina), trattandosi di bene che, in quanto privato degli organi di trasmissione e saldamente ancorato al sottosuolo marino, aveva perso le caratteristiche di bene mobile divenendo anch'esso bene immobile.

Anche il detto subordinato motivo di ricorso non può pertanto essere accolto.

Merita invece accoglimento la doglianza con cui è stata censurata l'applicazione delle sanzioni.

Invero non può dubitarsi che nella specie siano ravvisabili obiettive condizioni di incertezza sulla portata ed ambito di applicazione della normativa, ex art. 8 D.Lgs. n. 546 del 1992, come è reso palese dalla esistenza di due sentenze di questa Commissione che accolsero (oltretutto con diverse motivazioni) il ricorso della Edison sulla stessa materia relativa a diverse annualità, nonché di una sentenza della CTR molise che riformò la prima delle due predette sentenze affermando la imponibilità delle piattaforme ai fini ICI e, infine dall'esistenza in materia di una sola sentenza della Suprema Corte (sent. n. 13795/2005) che, però, esaminò la sola questione del potere impositivo del Comune sul mare territoriale, limitandosi per il resto a rinviare per nuovo giudizio di merito.

Le medesime considerazioni e la peculiarità e novità della materia oggetto del processo, concretano giusto motivo per dichiarare integralmente compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie i ricorsi riuniti solo limitatamente alle sanzioni irrogate, sanzioni che dichiara inapplicabili. Conferma nel resto gli opposti avvisi di accertamento, Dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

Il «nuovo» canone RAI: un altro caso di tassazione esternalizzata su terzi

di Dario Stevanato, Alberto Marcheselli, Paolo Puri, Raffaello Lupi

La riprogettazione del canone RAI prefigurata dal disegno di legge di stabilità 2016 interviene sui meccanismi di riscossione del tributo, attraverso il coinvolgimento delle aziende erogatrici di energia elettrica, tenute ad addebitare il canone nelle bollette. Ma ancor prima sancisce una significativa modificazione delle regole concernenti l'accertamento del presupposto. Se infatti il canone RAI continuerà ad essere dovuto per la detenzione di un apparecchio televisivo, quel che viene ribaltato è l'onere della prova: sarà il cittadino, titolare di un'utenza elettrica, a dover dimostrare di non possedere la TV, attraverso una «dichiarazione giurata» la cui veridicità, però, ben difficilmente potrà essere contestata. Il velleitario tentativo di rivitalizzare il canone RAI costituisce un banco di prova per l'utilizzazione di terzi come «esattori per conto del Fisco».

■ Il «nuovo» canone RAI tra inversione dell'onere della prova, «dichiarazioni giurate» e riscossione in bolletta

Dario Stevanato

Le modifiche al canone RAI previste dal ddl di stabilità 2016

Ai dubbi sul gettito del «nuovo» canone RAI in bolletta espressi dal Servizio bilancio di Camera e Senato, vorrei aggiungere qualche considerazione critica sugli aspetti giuridici della riprogettazione del prelievo, muovendo proprio dal testo inserito nell'art. 10 del disegno di legge di stabilità 2016 (1).

Anzitutto, va osservato che il citato art. 10 (la cui rubrica, «Riduzione canone RAI», nasconde un ben più incisivo intervento) non modifica il presupposto impositivo, cioè il «fatto economico» che fa sorgere l'obbligo di corrispondere il canone, intervenendo piuttosto - vedremo tra un attimo con quali effetti - sul regime probatorio e i meccanismi di riscossione.

Va in proposito rammentato che la definizione del presupposto del particolare tributo risale al R.D.L. n. 246/1938, secondo cui «chiunque detenga uno o più apparecchi atti od adattabili alla ricezione delle radioaudizioni è obbligato al pagamento del canone di abbonamento».

Secondo la Corte Costituzionale, come noto, il canone radiotelevisivo avrebbe natura di vera e propria «imposta» (di scopo), correlata a un indice di capacità contributiva, ovvero il possesso di un apparecchio atto a captare le trasmissioni via etere dei programmi radiotelevisivi pubblici, indipendentemente dalla loro effettiva fruizione e finanche dalla concreta possibilità di riceverli. Per la Corte, «il cosiddetto canone di abbonamento ... benché all'origine apparisse configurato come corrispettivo dovuto dagli utenti del servizio riservato allo Stato ... ha da tempo assunto nella legislazione natura di prestazione tributaria. ... Ed è sotto tale profilo che questa Corte, chiamata a pronunciarsi in riferimento all'art. 53 della Costituzione, dichiarò non fondate le relative questioni, aventi ad oggetto gli artt. 1, 10 e 25 del R.D.L. n. 246/1938, ritenendo che l'indice di capacità contributiva consistente nel-

Nota:

(1) Cfr. ora commi 71-79 dell'art. 1 del disegno di legge di stabilità 2016 all'esame della Camera dei Deputati, A.C. n. 3444.

la mera detenzione di un apparecchio televisivo non potesse configurarsi irragionevole» (si veda la sentenza n. 284 del 2002, e ivi i riferimenti alle precedenti pronunce sul tema).

Orbene, il ddl di stabilità non contiene innovazioni quanto alla natura del fatto generatore dell'obbligo impositivo (il possesso di apparecchi radio-televisivi), incidendo tuttavia sulla «prova» di tale presupposto: la nuova disposizione sancisce infatti che «la detenzione o l'utilizzo di un apparecchio si presumono ... nel caso in cui esista una utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui un soggetto ha la sua residenza anagrafica», e che tale presunzione può essere superata soltanto con una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, da presentare all'Agenzia delle entrate, la cui falsità è punita ai sensi dell'art. 495 del codice penale. Quanto al pagamento del canone, questo avverrà mediante addebito sulle relative fatture da parte delle aziende erogatrici di energia elettrica, trasformate in «esattori per conto del Fisco», come avrebbe detto Luigi Einaudi (su questo aspetto tornerò più avanti).

Con riguardo alle disposizioni in esame si possono effettuare le seguenti riflessioni. In materia tributaria l'utilizzo di presunzioni legali («relative», cioè suscettibili di prova contraria) è generalmente ammesso dalla giurisprudenza costituzionale, purché si tratti di presunzioni dotate di un minimo di ragionevolezza, dato un certo legame probabilistico tra fatto noto e fatto ignoto. La Corte costituzionale si è tante volte pronunciata sui limiti entro i quali tali presunzioni possono ritenersi legittime, richiedendo che le stesse siano non arbitrarie, fondate su elementi concreti che le giustifichino razionalmente, rispettose del principio di ragionevolezza, pena una violazione dell'art. 53 e di altri parametri costituzionali (artt. 3, 24 etc.). Si pensi ad esempio alla recente sentenza sull'equiparazione a «compensi» dei prelevamenti bancari dei professionisti (n. 228 del 2014), o a sentenze più risalenti come la n. 200 del 1976 e molte altre precedenti.

L'irragionevole presunzione di possesso di un apparecchio TV desunta dall'esistenza di un'utenza elettrica

E qui veniamo al primo elemento di criticità:

non sembra proprio, in effetti, che la nuova presunzione di possesso di un apparecchio radiotelevisivo, desunta dall'esistenza di un'utenza elettrica, risponda ai requisiti posti dalla Corte, cioè quelli di ragionevolezza, non arbitrarietà, concretezza, ecc.: non esiste alcuna correlazione o nesso inferenziale tra un'utenza elettrica e il possesso di un televisore, non più di quanto esista riguardo a un tostapane, un impianto *hi-fi* o una lavatrice. Per far funzionare un apparecchio radio-TV vi è di norma bisogno dell'energia elettrica, ma il disporre di un'utenza elettrica (fatto noto) non ha alcun legame col fatto da dimostrare, ovvero la detenzione di un apparecchio TV. La titolarità di un'utenza elettrica non sembra insomma un elemento su cui fondare una non irragionevole presunzione di possesso di un apparecchio TV, dunque la presunzione introdotta dal ddl di stabilità rischia di non passare il vaglio della Corte, che verosimilmente sarà chiamata a esprimersi sulla questione.

Il secondo elemento su cui soffermarsi attiene alla prova contraria alla presunzione di possesso dell'apparecchio TV: questa, anziché essere «libera», è a regime vincolato, giacché l'unico mezzo per vincere la presunzione è la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (che a sua volta è una «dichiarazione giurata»). È evidente l'intendimento del legislatore: non potendo escludere in radice la possibilità di prova contraria (una presunzione assoluta sarebbe *de plano* incostituzionale), vincolarne l'esperimento ad una autodichiarazione assistita da sanzioni penali dovrebbe dissuadere i contribuenti dal dichiarare il falso.

Peccato che l'autodichiarazione, avente ad oggetto il «fatto» di non possedere - a una certa data - un apparecchio TV, non possa che valere per il momento in cui viene rilasciata. Nulla infatti impedisce di dichiarare che non si possiede una TV, e andare il giorno dopo a comprarla; oppure, per chi già la possiede, trasferirla il giorno dopo (regalandola, dandola in comodato, e così via) a un amico o parente, facendosela poi restituire. In materia di cose mobili la proprietà si trasferisce senza formalità di sorta, ed altrettanto semplice è spostare la detenzione di un bene su un altro soggetto.

È vero che l'art. 10 del R.D.L. del 1938 richiede

che l'utente che voglia dare disdetta del canone TV e sia intenzionato a cedere l'apparecchio deve comunicarlo all'Agenzia delle entrate insieme alle generalità del cessionario (che sarà, in ipotesi, un utente RAI), ma nessuna norma obbliga ad effettuare una analoga comunicazione in senso inverso, di ritorno del bene dal cessionario (che non voglia cessare la propria utenza) al cedente. Il quale, alla scadenza dell'anno successivo, potrà ritrasferirlo nuovamente e quindi dichiarare di non possedere alcun apparecchio (ammesso che l'autodichiarazione vada effettuata annualmente).

Lo spauracchio della «dichiarazione giurata» e il velleitario accertamento del mendacio

Ma anche a prescindere da tutto questo, il possesso di un televisore può essere appurato soltanto a seguito di un accesso domiciliare, ammissibile soltanto se autorizzato dal Procuratore della Repubblica in caso di gravi indizi di violazioni della normativa tributaria: mezzo di accertamento che, francamente, si fatica ad immaginare impiegato a tappeto per entrare nelle case degli italiani onde verificare se possiedono la TV. Ed anche a quel punto, non vedo come potrebbe essere contestato il mendacio dell'autodichiarazione, visto che l'accertamento del possesso di una TV in presenza di una previa autodichiarazione «negativa» potrebbe soltanto significare che il possesso è iniziato successivamente alla data di riferimento della dichiarazione, e non che quest'ultima era falsa.

Il punto è che l'autodichiarazione sostitutiva ha senso se deve attestare l'esistenza di *status* soggettivi (ad esempio, l'essere o meno sposato), aver conseguito un titolo di studio, e altre situazioni rilevanti come fatti storici, riscontrabili documentalmente o comunque in modo oggettivo. Il possesso di una cosa mobile può invece essere acquisito o perso in qualsiasi momento, senza alcuna formalità. Dunque la presunzione introdotta dal ddl di stabilità rischia soltanto di produrre effetti criminogeni, inducendo i cittadini a rilasciare dichiarazioni mendaci la cui falsità non potrà in concreto essere contestata.

L'autodichiarazione di «non possedere una TV» rimanda a strumenti probatori arcaici, all'istituto del «giuramento», come quello che Matteo Pe-

scatore proponeva di deferire ai contribuenti per costringerli a dichiarare di avere o no riscosso interessi per il possesso di rendite estere (2). E la sua inadeguatezza conferma, su un piano più generale, l'avventurismo insito in ogni ipotesi di imposizione di stampo patrimoniale estesa a beni non tracciabili, cioè la cui titolarità non risulti da pubblici registri (come immobili o partecipazioni societarie) o da altre evidenze oggettive.

Il coinvolgimento delle aziende elettriche nella riscossione del canone. Un nuovo «esattore per conto del Fisco»?

Ulteriori spunti di riflessione suscitano infine i meccanismi di riscossione del «nuovo» canone. Come sopra accennato, il ddl di stabilità prevede che il canone venga riscosso mediante addebito nelle fatture emesse dall'azienda erogatrice di energia elettrica al presunto titolare dell'apparecchio TV. L'azienda elettrica, si noti, non agirebbe in veste di vero e proprio «sostituto di imposta», in quanto il debito tributario non è posto a suo carico, né del resto tali aziende sono debitrice di somme nei confronti dei contribuenti «sostituiti». Le *utilities* dell'energia elettrica dovrebbero soltanto operare un addebito in fattura nei confronti dell'utente-contribuente, e riversare le somme riscosse a titolo di «canone» all'Erario. Nel silenzio della legge non può dunque operare nei loro confronti il principio del «non riscosso per riscosso», dunque le stesse non saranno tenute ad anticipare allo Stato gli importi dei canoni addebitati nelle fatture ma rimasti non pagati. Né l'addebito da operare in fattura può essere assimilato a una rivalsa del debito IVA che sorge in capo al soggetto passivo, cedente o prestatore. Nell'IVA il soggetto passivo, cioè l'operatore economico, è l'effettivo debitore nei confronti dell'Erario, salvo il diritto di rivalersi nei confronti della propria controparte contrattuale; nel canone RAI addebitato in bolletta, invece, l'azienda erogatrice di energia elettrica non assume una analoga posizione, essendo soltanto tenuta a fungere da riscossore per conto dello Stato, senza assumere all'origine la qualifica di debitore dell'imposta. Il debito

Nota:

(2) *La logica delle imposte*, Torino, 1867, pag. 144.

dell'azienda elettrica verso l'ente impositore sorgerebbe soltanto a seguito del fruttuoso esercizio dell'addebito in bolletta, e non prima di tale momento.

Per ragioni uguali e contrarie, data l'inoperatività degli schemi della sostituzione d'imposta, nel caso di mancato riversamento all'Erario dei canoni riscossi attraverso le fatture, non dovrebbero essere applicabili le sanzioni amministrati-

ve o penali previste dalla legge per il sostituto inadempiente, anche se naturalmente l'Erario avrebbe azione per l'indebito arricchimento e potrebbe in casi limite astrattamente configurarsi il reato di appropriazione indebita in capo all'azienda elettrica. Si tratta di temi su cui varrà la pena di ritornare con maggiore approfondimento, se e quando la norma prevista dal ddl di stabilità sarà effettivamente approvata.

■ L'ircocervo fantasioso della tassa sul servizio di polizia delle reti

Alberto Marcheselli

Desidero anche io sviluppare qualche considerazione lungo due direttrici. La prima è quella di ribadire, a mio avviso, la implausibilità della configurazione «patrimoniale» del canone RAI. La domanda «ma quale ricchezza mai è concretamente rappresentata dalla detenzione di un televisore?» crea non poco imbarazzo: nelle aule universitarie è uno degli argomenti che più diverte e appassiona gli studenti.

Non ha alcun senso, a mio avviso, pensare di giustificare l'imposta come gravante sul televisore come elemento del patrimonio (imposta patrimoniale). Ciò per il semplice fatto che essa non è in alcun modo parametrata al bene su cui dovrebbe incidere: essa è indipendente dal valore del bene (è identica, sia che si tratti di un vecchio apparecchio a valvole o un modernissimo apparecchio «4k» a schermo curvo), dal numero di apparecchi posseduti e, in qualche caso, può persino uguagliare o superare il valore stesso del bene (è certo possibile pagare televisori meno di 100 euro) e sicuramente lo supera nel turno di pochi esercizi.

Si tratterebbe di un caso di scuola di imposta «paraconfiscatoria» (3). E di una imposta assurda, attesa la compresenza usuale negli immobili di beni di equivalente o maggior valore. Non è certamente incostituzionale una imposta patrimoniale che colpisca solo certi beni, ma la scelta del bene patrimoniale «televisore» è indubbiamente tra il balzano e il senza senso, in questa prospettiva.

Né, se non in preda ad allucinazioni, magari in-

dotte proprio dalla programmazione televisiva, verrebbe da ritenere che il televisore possa essere un «reddito». Neppure è possibile riportare il prelievo al genere delle imposte sui consumi. Per il fatto che, anche ammesso che la fruizione di programmi sia un consumo che manifesta capacità contributiva, il tributo non appare in alcun modo parametrato o parametrabile ad esso. Si impone, a questo punto, un'alternativa. Se il canone RAI è un'imposta, essa è, lo si dica come il bambino della favola di Andersen diceva «Il Re è nudo», incostituzionale, per il semplice fatto che non colpisce un presupposto idoneo a giustificarla. Le giustificazioni addotte dalla Corte costituzionale in proposito rammentano, in effetti, certi episodi che avvengono talvolta nelle aree di rigore durante le partite di calcio. Così come talvolta gli arbitri fischiano un cd. «fallo di confusione», cioè ritengono che nella mischia in area sia avvenuto qualcosa di men che lecito, pur senza averlo individuato, così il canone Rai sarebbe giustificato da una ricchezza (che sarà pure da qualche parte, anche se non si vede).

Meriterebbe, forse, di essere esplorata - ma con lo spirito effettivo di un esploratore in terre assolutamente esotiche - una strada alternativa. La Corte, in due dei (tanti) giudizi costituzionali

Alberto Marcheselli - Professore di Diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Nota:

(3) Talvolta riscontrabile anche nella tassa di possesso delle autovetture (c.d. «bollo auto»).

che hanno «processato» il canone (4), menziona, senza approfonditamente soffermarvisi, una possibile diversa giustificazione: le funzioni di «polizia e amministrazione dell'etere su cui lo Stato è sovrano» spettanti al soggetto pubblico. Esse, ammesso che esistano, più che non alla natura di imposta, non potrebbero riportare, con un curioso ritorno del pendolo alla posizione iniziale, a una tassa? Il possessore di televisori, in questa prospettiva, potrebbe forse essere chiamato a contribuire ai costi del servizio di «vigilanza e amministrazione delle frequenze» (o qualcosa di simile) svolto dallo Stato, che garantisce, a lui e agli altri possessori di televisori (e, magari, altri apparecchi), la fruizione dei programmi televisivi (e altro)?

Forse sì, o probabilmente no, ma questa strada pare meno impervia che non il riferimento al possesso dell'apparecchio televisivo. Curiosamente (ma confusamente) il collegamento con il consumo elettrico, come «sintomo», potrebbe avere in questa prospettiva una maggiore valenza indiziaria (potendosi magari collegare a funzioni di «polizia» di reti di più ampia portata?).

La difficoltà di collegare l'indizio al fatto da provare permarrrebbe, ma sarebbe forse minore. Il secondo profilo riguarda la effettiva ingenuità della «dichiarazione giurata». In effetti, quand'anche essa fosse trasformata in una vera e propria dichiarazione periodica e rivolta al passato, a consuntivo («non aver posseduto nell'anno apparecchi»), essa sarebbe certo un po' meno goffa e facilmente eludibile (la dichiarazione volta al futuro può essere immediatamente superata da un acquisto, come osserva Stevanato), ma ugualmente insuscettibile di efficace controllo e quindi sostanzialmente inefficace.

E' da esplorare se, ammesso che la fantasiosa tassa che ho sopra ipotizzato abbia un qualche senso economico, se connessa a un concetto più lato di «rete» e di «servizio di polizia delle reti», non potrebbero incrociarsi i dati con altre utenze (cellulari, reti dati, del possessore dell'immobile o dei soggetti ivi anagraficamente residenti, ecc.) per avere un controllo più efficace.

Nota:

(4) Corte cost. n. 535 del 1988 e n. 284 del 2002.

■ Canone RAI in bolletta e diffusione del modello del mandato nell'interesse del Fisco

Paolo Puri

Se il canone RAI è un'imposta (ancorché non reddituale) sarebbe più facile riscuoterlo nell'ambito delle imposte sui redditi

Le riflessioni di Dario Stevanato e Alberto Marcheselli a proposito del canone RAI in bolletta dimostrano a sufficienza che «l'effetto annuncio» forse paga in politica, ma non aiuta la ragionevolezza del sistema impositivo. Le riflessioni contenute nei due scritti sono a mio parere tutte largamente condivisibili e dunque non varrebbe «mischiare altre voci al sonito» per rimanere invece «vergin di servo encomio e di codardo oltraggio».

Proverò invece a sviluppare alcuni passaggi che mi sembrano meritevoli di approfondimento.

Entrambi gli Autori ricordano che il presupposto dell'imposizione del canone RAI non viene modi-

ficato e consisterebbe nel possesso di un apparecchio radiotelevisivo, una sorta di mini-patrimoniale di cui - specie Marcheselli - sottolinea l'illogicità e l'incongruità stante il modesto valore dell'apparecchio TV (specie in ragione della rapida obsolescenza tecnologica degli stessi) rispetto al peso dell'imposta (ed infatti ritiene si tratti di un caso di scuola di imposta paraconfiscatoria).

Immaginare un'imposta patrimoniale su di un bene mobile come il televisore poteva avere un senso quando gli italiani si recavano a casa dei pochi fortunati (e ricchi) vicini possessori di un apparecchio per vedere «lascia e raddoppia», non certo oggi in cui qualsiasi programma si può vedere in ogni istante su innumerevoli

Paolo Puri - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università del Sannio

«piattaforme tecnologiche» (*personal computer*, iPad, telefonini, schermi montati sugli autoveicoli, ecc.).

Meglio avrebbe fatto allora il legislatore a semplificare la vita della Corte Costituzionale che presto e tardi sarà chiamata a giudicare su di un'imposta per cui non sarà facile ribadire la non irragionevolezza di un «indice di capacità contributiva consistente nella mera detenzione di un apparecchio televisivo». Se infatti è proprio indispensabile continuare a finanziare la RAI TV tanto vale sottolineare il carattere del servizio pubblico piuttosto che il valore dell'apparecchio televisivo. Se infatti si sceglie - ed è una scelta unicamente politica - che lo Stato debba garantire un servizio di informazione e di intrattenimento ai suoi cittadini, tanto vale far pagare questo servizio alla fiscalità generale. In altre parole non è il possessore dell'apparecchio TV a dover pagare, ma qualunque residente indipendentemente dal possesso del televisore e dalla circostanza che esso rimanga spento o acceso.

Si poteva allora abolire il canone così come tradizionalmente strutturato stante la datazione della tradizione (1938) e che dunque non è difficile immaginare necessitante un qualche aggiornamento; il canone impone infatti ai giudici autentiche acrobazie logico-giuridiche per giustificare quale percorso logico abbia portato all'assetto attuale. Si rileva che «benché all'origine apparisse configurato come corrispettivo dovuto dagli utenti del servizio ... ha da tempo assunto, nella legislazione, natura di prestazione tributaria, fondata sulla legge» (5) avente natura di imposta che «non trova la sua ragione nell'esistenza di uno specifico rapporto contrattuale che legghi il contribuente, da un lato, e l'Ente RAI, che gestisce il servizio pubblico radiotelevisivo, dall'altro, ma costituisce una prestazione tributaria, fondata sulla legge, non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio *de quo*» (6).

Si sarebbe potuto cancellare il Regio Decreto del 1938 e con esso l'arcaico istituto del canone, divenuto un'imposta patrimoniale, e immaginare un'imposta di scopo in misura fissa (per il finanziamento del servizio pubblico radiotelevisivo) riscossa attraverso la dichiarazione ed i ver-

samenti IRPEF. Non ostava a tale soluzione la diversa natura di imposta di scopo laddove storicamente la dichiarazione dei redditi è stata il ricettacolo delle imposte più varie e fantasiose (per tutti il contributo per l'Europa e il contributo al SSN).

Si poteva così coniugare sicurezza del gettito, semplicità di imposizione e a parità di gettito un abbattimento della misura in virtù dell'allargamento dei soggetti passivi (tutti i residenti tenuti a presentare la dichiarazione indipendentemente dalla detenzione di un apparecchio radiotelevisivo). E si poteva evitare il coinvolgimento delle società erogatrici di elettricità che non sarà semplice né indolore.

Veniamo dunque a questo secondo profilo.

Il coinvolgimento delle aziende erogatrici dell'elettricità attraverso un mandato nell'interesse del Fisco

Il coinvolgimento delle aziende erogatrici di elettricità nella fase della riscossione del canone RAI è sinteticamente - almeno per ora - previsto dal disegno di legge di stabilità 2016 attraverso una disposizione che: «per i titolari di utenza per la fornitura di energia elettrica» sostituisce l'attuale modalità di riscossione del canone con un «pagamento ... previo distinto addebito del medesimo sulle relative fatture, di cui costituisce distinta voce, emesse dalle aziende di vendita di energia elettrica». Queste ultime attraverso le regole contenute in un futuro D.M. riverseranno il canone riscosso e comunicheranno i dati utili ai fini del controllo e, salvo diversa volontà dell'utente, potranno considerare: «le autorizzazioni all'addebito diretto sul conto corrente bancario o postale rilasciate dai titolari di utenza per la fornitura di energia ... estese al pagamento del canone di abbonamento televisivo» non rispondendo, neppure in termini di anticipazione, «in caso di morosità e inadempimento del pagamento del canone».

Questo coinvolgimento, come condivisibilmente ritiene Stevanato, non rappresenta un'ipotesi di

Note:

(5) Corte cost., 26 giugno 2002, n. 284.

(6) Cass., SS.UU., 20 novembre 2010, n. 24010, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

sostituzione d'imposta né comporta l'applicazione del principio del «non riscosso per riscosso», né infine l'emersione di un fenomeno di esercizio di una forma di rivalsa sul modello dell'IVA. Sulla scorta di ciò lo stesso Autore ritiene che «l'azienda erogatrice di energia elettrica non assume una analoga posizione, essendo soltanto tenuta a fungere da riscossore per conto dello Stato, senza assumere all'origine la qualifica di debitore dell'imposta. Il debito dell'azienda elettrica verso l'ente impositore sorgerebbe soltanto a seguito del fruttuoso esercizio dell'addebito in bolletta, e non prima di tale momento». Le c.d. *utilities* assumerebbero quindi la funzione di quelli che Einaudi chiamava come «esattori per conto del Fisco».

In realtà a me sembra che l'ipotesi delineata dal disegno di stabilità ricalchi un diverso modello applicativo del tributo ugualmente molto diffuso, simile anche per le tecnologie interessate. Si tratta dell'applicazione della Tassa di Concessione Governativa sugli apparecchi radiomobili dovuta esclusivamente dall'utente, per ciascun contratto di abbonamento da questi stipulato, come si ricava senza incertezze dal tenore dell'art. 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, secondo cui la tassa di concessione governativa colpisce la «licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione» e, cioè, un'utilità imputabile proprio a colui che, un tempo, era titolare della licenza ed oggi è intestatario del contratto di abbonamento *ex art.* 3, comma 2, del D.M. n. 33/1990.

Anche in questo caso abbiamo un soggetto - la compagnia telefonica - coinvolto nel meccanismo applicativo del tributo secondo un'impostazione tradizionalmente, ma erroneamente identificata dalla giurisprudenza di legittimità come sostituto (o responsabile) d'imposta; la responsabilità riguarderebbe il debito tributario assunto «in luogo del» (o «insieme con il») contribuente nei confronti del soggetto attivo. Occorre dunque evitare fin d'ora che alle stesse conclusioni si giunga per le aziende erogatrici di elettricità coinvolte nel prelievo del canone RAI.

E' anche per questo che non ritengo del tutto soddisfacente la definizione come esattore per

conto del Fisco, essendo molto probabile che l'Amministrazione e la giurisprudenza si adagi su istituti come la sostituzione d'imposta nel caso di specie assolutamente inadeguati a descrivere il fenomeno (7).

Mi sembra invece che anche questo caso possa essere riconducibile allo schema del mandato nell'interesse del Fisco.

Pur nella scarsa disposizione attualmente in essere diversi argomenti sostengono tale ricostruzione.

Tralasciando quelli di ordine letterale - poiché nel testo di legge si parla solo di pagamento tramite le aziende fornitrici dell'energia elettrica - mi sembra che anche in questo caso il ruolo di queste ultime sia di mera partecipazione alla sola fase esattiva. Prova ne è l'obbligo di riversare solo quanto effettivamente riscosso dai clienti e di comunicazione dei contribuenti inadempienti per i quali l'Amministrazione mantiene gli ordinari poteri di controllo e verso i quali dovranno indirizzarsi le azioni amministrative di recupero. Nulla è invece detto a proposito di un possibile aggio di riscossione che spetterebbe alle *utilities* di cui pure già si comincia parlare nel dibattito in corso. Aggiungo che se venisse effettivamente riconosciuto dovrebbe essere ugualmente pagato anche alle compagnie telefoniche per la riscossione della summenzionata tassa di concessione governativa.

Ebbene dalla disciplina così, seppur sinteticamente, descritta dal legislatore, emergono molti degli elementi che in un mio precedente scritto (8) ho ritenuto caratterizzare lo schema del mandato nell'interesse del Fisco: sul rapporto tributario tra l'Erario ed il soggetto passivo si innesta il mandato che quest'ultimo, in forza della legge, conferisce all'azienda elettrica al fine di versare attraverso la «bolletta» il tributo dovuto. Che si tratti di un mandato mi sembra desumersi

Note:

(7) La differenza è evidente sulla scorta della circostanza che il sostituto (come anche il responsabile) è obbligato nei confronti dell'Erario a prescindere dall'esercizio della rivalsa o dall'esistenza di una provvista, essendo egli titolare *iure proprio* del debito tributario. Mentre, in questo caso, le aziende elettriche sono tenute al riversamento delle sole somme riscosse, e giammai oltre detto ammontare, proprio in quanto trattasi non già di debitori del tributo.

(8) *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013.

dalla previsione che solo con il pagamento anche del canone il contribuente incarica l'azienda mandataria a versare quanto dovuto all'Erario. Mandato che è addirittura automatico - salvo disdetta - per gli addebiti in conto già esistenti.

L'azienda elettrica è a sua volta garantita dal rapporto di provvista (che abbiamo visto essere addirittura automatico per gli addebiti in conto esistenti) ed è - come per la compagnia telefonica - obbligata al riversamento in Tesoreria delle sole somme riscosse, e mai oltre. In entrambi gli schemi affrontati in questo capitolo mi sembra dunque prevalere quella parte dell'attività del

mandatario che è inquadrabile nella figura del c.d. *adiectus solutionis causa* con effetto liberatorio ai sensi dell'art. 1188 c.c.

Gli utenti, infatti, sono liberati con il (e al momento del) versamento all'azienda elettrica (c.d. rapporto di provvista) e, in caso di mancato versamento dell'imposta, sono i soli a rimanere obbligati nei confronti dell'Erario.

A sua volta l'azienda elettrica può essere considerata titolare del debito tributario nei confronti dello Stato solo quando riceva il rapporto di provvista e si completi così il suo mandato nell'interesse del Fisco.

■ Canone RAI: una «tassa capitaria» del terzo millennio

Raffaello Lupi

Nel concordare con gli Autori che mi hanno preceduto, trovo adatta, sul piano teorico, l'idea del canone RAI come tassazione capitaria collegata alla possibilità di una persona di fruire, in vari modi, di una sterminata offerta di trasmissioni radiotelevisive. Su questa premessa poggia l'adeguamento di un canone un tempo legato al «monopolio pubblico» ed oggi giustificato con la mera necessità di una «presenza pubblica» nel settore radiotelevisivo.

Come tutti gli istituti giuridici, anche il canone RAI tende a perpetuarsi nel tempo; sono abbastanza vecchio per ricordare quando il rivenditore dei televisori acquisiva le generalità dell'acquirente, per trasmetterle all'apposito Ufficio tributario; quest'ultimo avrebbe poi richiesto il pagamento del canone, a sua volta legittimato dal «servizio pubblico radiotelevisivo» con relativo monopolio (9).

Il gettito del canone RAI, pari a circa 1,5 miliardi di euro, è cospicuo rispetto all'assenza pressoché totale di un sistema di indagini sul territorio. I milioni mancanti all'appello, rispetto al gettito teorico, sono solo 500, tutto sommato pochi. Forse è merito della pubblicità televisiva (10), delle lettere, dal tono vagamente intimidatorio, spedite dalla solerte Agenzia delle Entrate di Torino (11), cui fa capo l'applicazione del tributo.

Il tasso di adempimento del tributo è quindi ele-

vatissimo rispetto all'effettiva possibilità di controllo, il che smentisce ancora una volta i luoghi comuni «autorazzisti» della disonestà fiscale degli italiani (12).

Sul piano del bilancio del consenso c'è da chiedersi perché il Governo abbia voluto aprire un fronte proprio su questo tema, invece di continuare ad acquisire, a costo politico zero, il cospicuo gettito indicato sopra, accompagnando il tributo verso la morte lenta che meritava.

Probabilmente non è solo questione di soldi, relativamente pochi per di più, ma di finanziamento della TV pubblica, per definizione «permeabile» alle istanze di comunicazione dei Governi

Note:

(9) Sarebbe da chiedersi se la gestione di quest'anagrafe specifica dei proprietari sia caduta in desuetudine per una scelta normativa, oppure per la naturale perdita di controllo del territorio da parte dei poteri pubblici.

(10) Cui si collegano i sorteggi di una specie di lotteria legata al pagamento del canone, denominata «Radiotelefortuna», che i più vecchi ricorderanno, e che veniva ripetuta insistentemente dalle «signorine buonasera», cioè le annunciatrici TV, specie oggi estinta.

(11) Il valore giuridico di queste lettere, inviate senza alcuna formalità giuridica, era inesistente, ma ha generato l'inquietudine nei destinatari delle lettere tanto da accrescere l'effetto deterrente dell'evasione del tributo proprio in virtù della amplificata e distorta percezione di un certo grado di controllo del territorio.

(12) Su questi luoghi comuni R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, scaricabile online da <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario, par.4.5>.

in carica. Per la spesa pubblica in generale recuperare alcune centinaia di milioni di euro non è un risultato apprezzabile. Per una emittente televisiva invece il medesimo gettito permetterebbe di «mantenere le posizioni». Pur essendo un tributo, infatti, il canone RAI non va a finire nel calderone generale delle pubbliche entrate, ma confluisce direttamente nelle casse dell'emittente (13). Un sostegno economico alla televisione pubblica, ossia una distrazione di 100 milioni dal bilancio pubblico a favore della RAI avrebbe comportato probabilmente per il Governo critiche, anche in sede europea. Recuperare invece un tributo, già destinato alla RAI, ha costi politici assai inferiori. Forse per questo il Governo si è imbarcato in una «grana» ben poco produttiva sul piano del consenso immediato. All'orizzonte vi sono una serie di grane amministrative con le società elettriche già indicate dagli Autori che

precedono. Sarà necessario in proposito esentare i locali commerciali, le rimesse e i *garages*, gli studi professionali, le seconde case. Si avranno necessariamente dei riflessi diretti sulla qualificazione delle utenze elettriche, da rimettere a fuoco in relazione ai differenti profili appena menzionati. C'è da chiedersi poi quali poteri di controllo possano avere le società elettriche sulle tipologie abitative dichiarate dai clienti. Sulle dichiarazioni di non possedere apparecchi televisivi, sul loro valore giuridico e sulla gestione della procedura «utenti-società elettriche-Fisco» sarà il caso di ritornare.

Nota:

(13) Ed è persino soggetto ad IVA, con buona pace di chi, a proposito della tassa rifiuti, riteneva inconcepibile l'assoggettamento ad IVA di un tributo.

Sull'omesso versamento di tributi una sanzione che pecca di genericità eccessiva?

di Giuseppe Ingraio, RL

La crisi economica ha certamente incrementato i casi di tardivo versamento di ogni tipo di tributi, sia diretti che indiretti, in relazione ai quali viene irrogata la sanzione del 30%, prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, la cui collocazione legislativa farebbe a prima vista pensare a un ambito di applicazione limitato alle imposte sui redditi e all'IVA. Nonostante la correttezza formale del riferimento a tutti i tributi del titolo secondo del decreto suddetto, ci sono rischi che la sua applicazione dipenda dalla mera, e controversa, attribuzione di natura tributaria a una determinata entrata, nonché sussistono problemi di coordinamento con sanzioni specificamente previste dalle normative di settore. E' inoltre sostenibile una interpretazione restrittiva della norma, conforme alla «ratio» del sistema sanzionatorio, che esclude l'irrogazione della sanzione per tardivo versamento in relazione a quella molteplicità di tributi ove manca la distinzione tra fase determinativa e fase esattiva.

■ La sanzione per tardivo versamento non è applicabile ai tributi per i quali manca una fase determinativa

Giuseppe Ingraio

E' nota agli operatori del settore la tesi dell'Agenzia delle entrate, che ha trovato riscontro nella giurisprudenza della Cassazione, secondo cui la sanzione del 30% per tardivo versamento di tributi, prevista in modo inequivocabile con riferimento alle imposte sui redditi e dell'IVA dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, possa applicarsi anche ad altri tributi indiretti, per i quali le specifiche disposizioni non prevedono una sanzione per tale violazione.

Sono, tuttavia, ancora sfuggenti sia la motivazione sistematica dell'estensione del campo di applicazione della norma, sia l'effettivo ambito di applicazione, e cioè se essa riguardi solo i casi di tardivo versamento relativo a tributi che prevedono un adempimento dichiarativo, ovvero anche a quei tributi in cui manca una distinzione tra fase di determinazione della prestazione e fase della riscossione.

Il problema suscita peraltro interesse, poiché l'ampliamento della nozione di tributo, da parte

della giurisprudenza (1), determina evidentemente un'estensione dei casi in cui trova applicazione la sanzione in parola.

Interrogarsi sulla sfera applicativa della sanzione del 30% non è, quindi, questione riguardante solamente l'imposta di bollo, i tributi doganali, le accise, ecc.; essa involge, infatti, altre prestazioni patrimoniali quali i diritti camerali, il canone rai, le tasse aeroportuali, i contributi previdenziali versati dai professionisti, e in genere tutte quelle prestazioni amministrative cui la giurisprudenza, con tutte le perplessità indicate nella nota che precede, ha riconosciuto natura tributaria.

Giuseppe Ingraio - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Messina - Dottore commercialista in Messina

Nota:

(1) Persino la quota annua di iscrizione all'albo avvocati è stata considerata un tributo, con argomenti che giustificano l'interrogativo di R. Lupi, sulla possibilità di considerare tale persino la quota condominiale (cfr. il post dal titolo «La quota condominiale è un tributo?», in www.fondazionestudtributari.com).

La tesi del Fisco e della giurisprudenza: possibile critica

Tutto ruota attorno alla previsione residuale di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; già nella prima fase di vigenza della norma, le circolari 10 luglio 1998, n. 180/E e 23 luglio 1998, n. 192/E, e la risoluzione 15 luglio 2002, n. 1/T (2), affermarono che il tardivo versamento di qualsiasi tributo indiretto, pur non essendo sanzionato espressamente nel D.Lgs. n. 473/1997, che ha appunto ad oggetto le sanzioni per tali tributi, è ugualmente punibile con la suddetta sanzione del 30%. Ciò in quanto l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 al comma 2 precisa che la sanzione del 30% si applica a «ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto».

Anche la giurisprudenza ha prestato adesione alla tesi ministeriale. Ed, infatti, la Cassazione nella sentenza n. 21449 del 2009 (3), in materia di imposta di bollo, ha affermato la legittimità dell'irrogazione della sanzione per tardivo versamento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, perché tale disposizione prevede una sanzione generalizzata per tutte le ipotesi di versamento tardivo. Analoghe affermazioni sono contenute, tra le altre, nelle pronunce della Cassazione n. 23517 del 2008, in materia di accise, n. 14303 del 2009, in materia di imposta di consumo del gas, e n. 5206 del 2012, in materia di imposta di consumo dell'energia elettrica (4).

Orbene, la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate ed avallata dalla giurisprudenza è, in effetti, criticabile nella sua indiscriminata assolutezza; manca infatti un chiaro e preciso riferimento normativo per l'irrogazione della sanzione per tardivo versamento ai tributi indiretti, violandosi uno dei principi fondamentali in tema di sanzioni tributarie amministrative, enunciati nel D.Lgs. n. 472/1997, qual è quello di legalità (5). Potrebbe, infatti, sostenersi che l'interpretazione dell'espressione «tutti i tributi» contenuta nel secondo comma dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, deve restare confinata nell'ambito delle imposte sui redditi e dell'IVA, in linea con le altre previsioni sanzionatorie del decreto legislativo. Essa, quindi, non alluderebbe a qualsiasi tributo, ma ad «ogni ipotesi di mancato pagamento», cioè ogni ipotesi oltre i versamenti in

acconto, periodici e a saldo risultanti dalla dichiarazione relativa ai tributi indicati nel comma 1, della norma in questione, e cioè IRPEF, IRES e IVA. La precisazione normativa potrebbe essere intesa nel senso di includere nel campo di applicazione dell'art. 13 anche le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Le criticità sulla applicazione generalizzata della sanzione per tardivo versamento sono inoltre riconducibili al fatto che sia la relazione illustrativa di accompagnamento al D.Lgs. n. 471/1997, sia il parere della Commissione Parlamentare dei trenta sullo schema di decreto legislativo, non contengono alcuna affermazione circa l'intenzione di introdurre nell'ambito del D.Lgs. n. 471/1997 sanzioni generalizzate applicabili a tutti i tributi del sistema fiscale.

In definitiva, per i predetti motivi potrebbe solidamente sostenersi che il tardivo versamento di tributi differenti dalle imposte sui redditi e l'IVA non sia un comportamento valutato dal legislatore in previsione di una conseguenza sanzionatoria. Sussisterebbe, nel caso dei tributi indiretti, una minore della gravità del comportamento del contribuente rispetto a quanto avviene alle imposte sui redditi ed all'IVA (6). Non vi sarebbe violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, in quanto le situazioni comparate sono differenti. Il «peso» dell'imposizione diretta e dell'IVA nel contesto del sistema fiscale è certamente superiore all'imposta di bollo ed agli altri tributi indiretti.

Una differente ricostruzione del fondamento giuridico della pretesa sanzionatoria per i tardivi versamenti di «altri tributi indiretti»

Se la tesi del Fisco non risulta pienamente convincente, è comprensibile che nascano ricorsi da

Note:

(2) Tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(3) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(4) Tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) Secondo cui nessuno può essere assoggettato ad una sanzione, se non in forza di una espressa previsione di legge, la quale peraltro deve essere entrata in vigore prima della commissione della violazione (art. 3).

(6) Le scelte del legislatore sulla sanzionabilità o meno delle violazioni alle norme tributarie sostanziali sono frutto delle sue valutazioni discrezionali, le quali comunque devono uniformarsi al canone della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

parte dei contribuenti. Immaginiamo il caso di un soggetto che si trovi in uno stato di difficoltà finanziaria e debba decidere se corrispondere o meno ad esempio l'imposta di bollo (da assolvere con il sistema virtuale) alle scadenze previste dalla legge. E' evidente che se dalla lettura delle disposizioni sanzionatorie sull'imposta di bollo risulta individuata solo l'ipotesi dell'omesso versamento e non quella del tardivo versamento (cfr. art. 25 del D.Lgs. n. 642/1972), il contribuente possa comprensibilmente decidere di versare in ritardo, mettendo in conto la corresponsione dei connessi interessi, ma ritenendosi al riparo da conseguenze sanzionatorie. Basta una media sensibilità giuridica per capire che le sanzioni si applicano solo se esiste una chiara base normativa; d'altra parte non si può di certo ipotizzare che le sanzioni per tardivo versamento dell'imposta di bollo siano contenute in un corpo normativo che disciplina le imposte sui redditi e l'IVA.

Va però detto che un fondamento giuridico alla richiesta delle sanzioni per tardivo versamento dei tributi indiretti esiste, anche se non è stata messa in luce né dall'Agenzia delle entrate, né dalla giurisprudenza.

Ed infatti, la rubrica del D.Lgs. n. 471/1997 menziona non solo le sanzioni in materia di imposte dirette e di IVA ma anche quelle in tema di riscossione di tributi. Non a caso il decreto in questione è strutturato in due titoli: il primo riguarda le sanzioni in tema di imposte dirette e di IVA; il secondo disciplina le sanzioni in materia di riscossione. L'art. 13 ricade nel titolo secondo. Trattandosi di sanzioni in materia di riscossione è sostenibile che l'intenzione del legislatore sia quella di individuare una fattispecie sanzionatoria che travalichi l'ambito di applicazione delle imposte sui redditi e dell'IVA. Per esigenze di semplicità nella stesura delle disposizioni normative, in luogo di riscrivere per ogni tributo indiretto la sanzione per tardivo versamento, si è scelta questa soluzione, che può essere giudicata poco chiara e trasparente, ma sul piano formale è comunque valida. Peraltro, l'unica disposizione in grado di avere un'applicazione generalizzata è proprio l'art. 13, perché l'art. 14 si occupa delle violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte, istituto che

notriamente riguarda le sole imposte sui redditi, e l'art. 15 contiene la fattispecie sanzionatoria dell'incompletezza dei documenti di versamento, violazione che la generalizzazione delle modalità telematiche di versamento non è di fatto riscontrabile. Non vi sono altre disposizioni in questo capo.

Da quest'ultimo punto di vista non v'è dubbio che la sanzione per tardivo versamento possa essere legittimamente richiesta per qualsiasi tributo, trattandosi di una sanzione in materia di riscossione. Non può, però, disconoscersi che «fare economia» nella stesura dei testi legislativi sulle sanzioni non è stata proprio una scelta azzeccata, in quanto nella massa degli operatori sorge un dubbio solido, anche se infondato, sull'esistenza di una chiara base normativa per una eventuale pretesa sanzionatoria. Peraltro, potrebbe anche sostenersi che la sanzione in questione non sia comunque irrogabile perché il contribuente versa in una situazione di legittimo affidamento, nel senso che scorrendo le disposizioni sanzionatorie specificamente riguardanti un determinato tributo indiretto non abbia rintracciato in modo chiaro ed immediato una conseguenza sanzionatoria. Una sorta di obbiettiva incertezza normativa che, anziché riguardare la norma sostanziale, involga paradossalmente la norma sanzionatoria.

Inapplicabilità della sanzione per tardivo versamento ai tributi per cui manca una fase determinativa

Assodato che le sanzioni per omesso o tardivo versamento, riguardando la fase della riscossione, possono applicarsi a qualsiasi tributo diretto ed indiretto, occorre chiedersi però se è praticabile una interpretazione restrittiva che metta al riparo dalle conseguenze sanzionatorie tutti quei tardivi versamenti di tributi che vengono riscossi senza la presentazione della dichiarazione.

Facciamo però un passo indietro, ricordando che la sanzione per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 si applica «fuori dei casi dei tributi iscritti a ruolo», e ciò in quanto in tali ipotesi vi è un precedente accertamento di maggiori imposte con le connesse sanzioni per infedele dichiarazione. Quest'ultima sanzione assorbe anche quella di omesso versamento.

Dobbiamo peraltro ricordare che il rischio di una duplicazione di sanzione era stato ipotizzato a seguito dell'introduzione del c.d. accertamento esecutivo (D.L. n. 78/2010), che ha determinato la scomparsa del ruolo (7). Ma il successivo D.L. n. 70/2011 ha espressamente chiarito che non si applica la sanzione del 30%, essendo stata irrogata quella per infedele dichiarazione.

Orbene, a nostro avviso, la constatazione per cui se c'è un accertamento di maggiori tributi non c'è sanzione consente una interpretazione restrittiva del secondo comma dell'art. 13, per evitare che l'obbligo di corrispondere la sanzione del 30% riguardi qualsiasi prestazione tributaria.

Al proposito bisogna fare una premessa: le sanzioni in tema di riscossione cui fa riferimento il D.Lgs. n. 471/1997, pur nella generalità del titolo terzo, si innestano nell'ambito di tributi la cui fase esattiva segue l'adempimento dichiarativo. Si tratta, in altri termini, di quei tributi per cui vi è una fase determinativa a cui segue una fase esattiva. Il contribuente prima quantifica l'entità del tributo mediante la dichiarazione e successivamente provvede al versamento. Per questa tipologia di tributi, il tardivo o omesso versamento è certamente sanzionato, salvo che a monte vi sia anche una irregolarità nell'adempimento dichiarativo.

Con riguardo, invece, ai tributi nei quali questa distinzione non esiste, non può invocarsi l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, riguardante le sanzioni per omesso o tardivo versamento.

Ciò tuttavia non esclude che per i tributi senza dichiarazione si possa applicare una specifica sanzione per omesso o tardivo versamento, ma è necessario che vi sia una autonoma previsione normativa contenuta nella legge istitutiva del tributo.

I casi del canone RAI, del diritto camerale, per citarne alcuni, sono emblematici: secondo quanto espressamente statuito nelle relative normative, chi non corrisponde tali tributi entro i termini di scadenza è soggetto ad autonome sanzioni. In conclusione, l'ampiezza del catalogo delle prestazioni amministrative qualificabili come tributi impone un'interpretazione restrittiva dell'art. 13, comma 2, conforme alla *ratio* del sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. n.

471/1997, escludendo la sua applicazione per i tributi la cui riscossione non è preceduta da una dichiarazione, salvo che esista una specifica previsione nella legge istitutiva del tributo.

Nota:

(7) In effetti, si era ipotizzato che tale comportamento potesse determinare l'applicazione della predetta sanzione, richiamando quanto avveniva per gli accertamenti IVA, notificati prima dell'unificazione della riscossione mediante ruolo, quando appunto gli Uffici finanziari richiedevano le sanzioni per il mancato pagamento delle somme risultanti dall'atto impositivo. Sul punto cfr. la recente Cass., 12 maggio 2011, n. 10388, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, la quale ha affermato che tali sanzioni venivano travolte a seguito dell'annullamento dell'avviso di accertamento, in quanto si trattava di sanzioni applicate in occasione della riscossione frazionata, che per sua natura è provvisoria, e quindi legate alle vicende del provvedimento impositivo.

■ Una sanzione (forse) troppo generale

RL

Ingrao ha certamente ragione nel rilevare che la portata generale dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 contenga una sorta di trappola, nell'economia del decreto 471. Non c'è infatti omogeneità tra le sanzioni sulla determinazione delle imposte sui redditi e dell'IVA, e le disposizioni sulla riscossione; queste ultime non riguardano infatti le imposte sui redditi e l'IVA, ma la generalità dei tributi. Dopo i titoli primo e secondo, riferiti alle sanzioni in materia di imposte dirette e di IVA, il titolo terzo si presenta come riferito a tutte le violazioni in materia di riscossione; ciò avviene sia per la riscossione in sede di autodeterminazione del tributo, sia per la riscossione in sede di riscossione d'ufficio, come avviene per gli avvisi di liquidazione delle imposte di registro e assimilate (8). La sensata ipotesi interpretativa proposta da Ingrao, secondo cui la sanzione dovrebbe essere limitata ai casi in cui l'obbligo di versamento è preceduto da una fase determinativa, va forse integrata riferendo questa fa-

se determinativa anche all'autodeterminazione delle ritenute e dell'IVA periodica, mensile o trimestrale; in tal caso la fase determinativa avviene nella documentazione interna del contribuente, ma esiste. Nella prassi, tuttavia, la sanzione in esame mi sembra applicata anche per imposte, come quella sul possesso degli autoveicoli, che sono sprovviste di una fase determinativa, e sono in somma fissa, per cavalli fiscali, che il contribuente deve semplicemente pagare alle prescritte scadenze.

Nota:

(8) Non è neppure esclusa una duplicazione con sanzioni per omessa dichiarazione, perché la mancanza di sanzioni per il tardivo versamento delle imposte dovute in base all'accertamento esecutivo derivava dall'equiparazione di quest'ultimo al ruolo. Per il tardivo pagamento di tributi iscritti a ruolo la sanzione in esame è espressamente esclusa; la disposizione normativa, precauzionalmente elaborata per escludere la sanzione in esame per tardivo versamento di imposte oggetto di accertamento esecutivo, sarebbe stata comunque superflua per questo motivo.

Società estinta e processo: un «fritto misto» tra diritto civile e tributario

di **Fabio Gallio, Raffaello Lupi**

Anche la sentenza in rassegna conferma che il compito di inquadrare problemi concettuali non spetta alla giurisprudenza, impegnata a «smaltire pratiche» in modo inevitabilmente estemporaneo, mescolando, come in questo caso, istituti del processo civile e tributario. Se infatti la liquidazione della società sopravviene durante il processo, quest'ultimo potrebbe anche proseguire nei confronti dei soci, assimilati agli eredi secondo la nota tesi delle Sezioni Unite della Cassazione. A questo punto però è assurdo ritenere estranea alla materia del contendere la questione della responsabilità dei soci, per aver o meno integrato i relativi presupposti, come aver percepito attività a seguito della liquidazione.

■ Equiparazione della liquidazione della società alla morte della persona fisica: un caso di effetti processuali perversi

Fabio Gallio

Estinzione della società in pendenza di processo

Gli effetti processuali della liquidazione della società in pendenza di processo sono stati esaminati dalla Commissione tributaria regionale del Veneto nella sentenza n. 1696 del 2015 (1) in modo quantomeno singolare, e vale quindi la pena di segnalare il caso.

La Commissione tributaria regionale del Veneto si è pronunciata relativamente ad un ricorso in appello presentato dall'Agenzia delle entrate dopo che la società di capitali in liquidazione era stata dichiarata estinta e cancellata dal registro delle imprese, successivamente alla decisione di primo grado, in data 9 giugno 2014. L'Ufficio aveva pertanto presentato appello nei confronti dei soci, i quali si erano costituiti in giudizio eccependo che, non avendo ricevuto nulla dalla società negli ultimi due anni e durante la fase di liquidazione, il giudizio si doveva estinguere, dal momento che erano privi della relativa capacità sostanziale e processuale passiva.

I giudici di secondo grado hanno, però, accolto

l'appello dell'Agenzia delle entrate, ritenendo fondati i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento notificato alla società e riguardanti l'IRES, l'IVA e l'IRAP.

Inoltre, è stato sancito che, con la cancellazione della società dal registro delle imprese, si è creato un fenomeno di tipo successorio e, pertanto, l'appello notificato ai soci non doveva essere dichiarato inammissibile. Le parti appellate sono state anche condannate alle spese processuali per entrambi i gradi di giudizio.

Le conclusioni a cui giungono i giudici della Commissione tributaria regionale del Veneto non sono del tutto condivisibili, dal momento che violerebbero quanto sancito dalla normativa prevista per la cancellazione delle società di capitali.

Fabio Gallio - *Cultore di Diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato tributarista, Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Terrin Associati di Padova e Milano*

Nota:

(1) Il cui testo è riportato a seguire.

Richiami alla concezione «successoria» della cancellazione delle società di capitali

Dal punto di vista civilistico, gli effetti della cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese sono disciplinati dall'art. 2495, secondo comma, del codice civile, in conformità del principio della responsabilità limitata di tali soggetti.

Per questo la norma stabilisce che «ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione».

Da quanto emerge chiaramente da tale disposizione, i soci rispondono dei debiti della società, inclusi quelli di natura fiscale, nei limiti di quanto riscosso sulla base del bilancio finale di liquidazione.

Dal punto di vista tributario, oltre alla norma del codice civile, è necessario fare riferimento anche all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, che si occupa della riscossione dei tributi a seguito delle operazioni di liquidazione. In particolare, il terzo comma stabilisce che la responsabilità dei soci è limitata a quanto hanno ricevuto in danaro o sotto forma di altri beni sociali, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, o nel periodo di liquidazione.

Le pretese dell'Ufficio nei confronti dei soci devono essere comunque eccepite con un avviso di accertamento, che deve accertare le relative responsabilità, come richiesto dal penultimo comma dello stesso art. 36.

E' necessario, a questo punto, ricordare che tale norma è stata modificata dall'art. 28, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 175/2014, cd. decreto «Semplificazioni fiscali», il quale ha previsto anche che: «ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta della cancellazione dal Registro imprese».

Tale modifica normativa stabilisce che l'effetto estintivo della società (di persone o di capitali),

qualora derivi da una cancellazione dal registro delle imprese disposta su richiesta, sia differito per cinque anni, con differimento limitato al settore tributario e contributivo («ai soli fini»), nel senso che l'estinzione intervenuta durante tale periodo non fa venir meno la «validità» e l'«efficacia», sia degli atti di liquidazione, di accertamento, di riscossione relativi a tributi e contributi, sanzioni e interessi, sia degli atti processuali afferenti a giudizi concernenti detti tributi e contributi, sanzioni e interessi.

Con riguardo all'ambito temporale di efficacia della norma, giova osservare che questa intende limitare (per il periodo da essa previsto) gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendo parzialmente per la società una capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al «solo» fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiedere tributi o contributi, con sanzioni ed interessi. Nella relazione illustrativa al decreto legislativo si afferma che l'obiettivo della norma è quello di «evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate». Il legislatore, in altri termini, ha voluto disciplinare l'imputazione alla società di rapporti e situazioni nella sfera di relazioni con i suddetti «enti creditori» durante il periodo quinquennale successivo alla richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, stabilendo nei confronti (solo) di tali enti e per i suddetti rapporti la temporanea inefficacia dell'estinzione della società eventualmente verificatasi in quel periodo (2).

Soci come «eredi» della società: una commistione di discipline

La sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto ha stabilito che i soci della società ricorrente, a causa della sua estinzione avvenuta dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale competente, sono diventati successori universali nel rapporto processuale dell'ente giuridico, così come sancito dalla Cor-

Nota:

(2) Così Cass., 2 aprile 2015, n. 6743, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

te di cassazione con la sentenza 12 marzo 2013, n. 6070 (3).

Secondo i giudici di legittimità, infatti, l'estinzione della società, determinata dalla sua cancellazione dal registro delle imprese, non comporta di per sé il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla compagine sociale.

E' difatti possibile che alcuni rapporti giuridici sopravvivano all'estinzione della società per cui i soci rispondono dei diritti e degli obblighi sopravvissuti alla cancellazione dal registro delle imprese.

In questo caso si verifica un fenomeno di tipo successorio che coinvolge i soci, rilevante, non solo sotto il profilo del diritto sostanziale, ma anche sul piano processuale.

Ciò troverebbe conforto nella *ratio* della norma *ex art. 2495 c.c.*, che risiederebbe nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto. Ma questo risultato si realizzerebbe appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati. In altri termini, secondo i giudici di legittimità, il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo farebbe naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori.

Pertanto, come stabilito dalla Corte di cassazione, con la sentenza 1° ottobre 2015, n. 19611 (4), a seguito della sua estinzione, la società perderebbe la sua capacità processuale, la quale si trasferirebbe, ai sensi dell'art. 110 del codice di procedura civile, in capo ai soci in situazione di litisconsorzio necessario.

Quest'ultima sentenza, però, fa anche presente, che, dal punto di vista tributario, esiste una norma, l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, che porta ad affermare che il processo tributario iniziato nei confronti della società non può proseguire, una volta che questa è estinta, nei confronti dei soci, dal momento che questi rispondono solo se hanno ricevuto denaro o beni.

Soci come continuatori del processo: dubbi sul piano del diritto di difesa

Le conclusioni a cui giungono i giudici veneti con la sentenza in commento non hanno tenuto conto del fatto che i soci, chiamati in causa, hanno dimostrato di non avere ricevuto nulla dalla società, né durante la liquidazione, né in fase di chiusura, né negli anni precedenti al suo inizio.

E' evidente che, secondo quanto previsto dalla normativa, sia civilistico che fiscale, la distribuzione dell'attivo e la riscossione delle relative somme costituiscono, non solo il limite della responsabilità del soci, ma anche una condizione di legittimazione passiva o il presupposto per ravvisare l'interesse del creditore a convenire che gli stessi soci siano subentrati nella posizione debitoria della società.

Tale principio, sarebbe stato confermato anche dalla Corte di cassazione, che, con la sentenza 12 marzo 2013, n. 6071 (5), ha stabilito che i soci «sono sempre destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione, fermo però restando il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità riferito all'ammontare di quanto abbiano riscosso in base al bilancio finale di liquidazione (art. 2495 c.c.). Con la conseguenza che ove tale limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire».

Pertanto, l'Agenzia delle entrate, per potere chiamare in causa i soci, avrebbe dovuto accertarsi che gli stessi avessero riscosso delle somme dalla società; solo in questo caso gli stessi sarebbero divenuti successori universali.

Infatti, tale qualifica non la acquisiscono i soci in quanto tali, ma questi lo diventano solo alle specifiche condizioni disciplinate dalla legge.

Questa impostazione, dove i soci sono considerati successori universali della società, nei limiti di quanto ricevuto da quest'ultima, comporta una palese violazione del loro diritto di difesa, sancito dall'art. 24 della Costituzione.

Note:

(3) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(4) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(5) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Infatti, gli stessi sono stati investiti della causa di appello, non solo senza avere partecipato al primo grado di giudizio, ma anche senza conoscere fino in fondo le pretese dell'Ufficio, dal momento che, essendo soci di capitale, potevano non avere avuto alcuna informazione in merito alle pretese del Fisco.

Non a caso, al fine di evitare questa violazione del diritto di difesa, l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 prevede specificatamente che venga notificato un avviso di accertamento per stabilire le relative responsabilità e procedere, se del caso, alla riscossione di quanto dovuto.

Le sentenze della Corte di cassazione, che hanno stabilito la successione universale dei soci, a prescindere dalla circostanza che abbiano incassato qualcosa dalla società, giustificano le loro conclusioni sulla base del fatto che, ragionando diversamente, i creditori sociali potrebbero essere privati del loro diritto di recuperare le somme vantate nei confronti dell'ente collettivo estinto. Questa conclusione, però, si contraddice con lo scopo della normativa prevista per i soci, in quanto, se nulla a questi è stato distribuito, i creditori non subiscono alcun ingiustificato pregiudizio, stante l'incapienza del patrimonio sociale rispetto ai crediti da soddisfare.

Di tale esigenza si è accorto il legislatore tributario che, modificando l'art. 36 di cui sopra, ha previsto una responsabilità della società per 5 anni dopo la sua estinzione. Questo permetterebbe all'Agenzia delle entrate di avere più tempo per accertare la relativa responsabilità ed ai soci di esercitare il relativo diritto alla difesa.

In tale senso, la modifica *de qua* confermerebbe che, per le cancellazioni delle società avvenute precedentemente alla sua entrata in vigore (13 dicembre 2014), come per quella esaminata dalla Commissione tributaria regionale del Veneto, il creditore Erario, almeno per quanto riguarda l'IRRES, non potrebbe sostenere una successione universale dei soci, nel caso in cui questi abbiano eccepito e dimostrato di non avere ricevuto nulla dalla società nei tempi richiesti dalla normativa.

Del resto, la stessa giurisprudenza, facendo riferimento ad altri istituti, ha sostenuto che i successori universali debbano essere informati delle pretese del Fisco per potersi difendere.

Infatti, è stato stabilito (6) che, in caso di morte

del *de cuius* (nel caso in esame la società estinta), gli eredi (nel caso in esame i soci) devono essere a conoscenza della pretesa dell'Ufficio, affinché non venga leso il diritto di difesa. Quindi agli stessi eredi (nel caso in esame agli stessi soci) dovrebbe essere notificato l'avviso di accertamento, senza alcuna prosecuzione del (vecchio) processo in capo al contribuente defunto.

Appartenenza della responsabilità dei soci alla materia del contendere

Ma immaginiamo per assurdo corretta questa impostazione, definibile in un certo senso civilistica, come sembra avessero fatto i soci della società in esame. Essi sembravano infatti aver accettato la logica della «prosecuzione del processo» nei loro confronti, come fossero eredi. In quest'ottica i soci, in sede di costituzione in giudizio, correttamente eccepirono di non avere mai ricevuto nulla dalla società e, per tale motivo, sostennero la mancanza di responsabilità e di legittimazione passiva, chiedendo l'estinzione del processo. E' sorprendente a questo punto che i giudici abbiano escluso questa tematica dall'oggetto del processo, ritenendola estranea alla materia del contendere. Infatti, se si ritiene che il processo debba proseguire nei confronti dei soci, considerati come «eredi», l'accertamento dei limiti di questa responsabilità appartiene per definizione alla materia del contendere. Non a quella oggettiva del tributo dovuto dalla società, ma quantomeno a quella soggettiva della soggezione da parte dei soci alle pretese impositrici dell'Agenzia delle entrate. Se può apparire contrario ad esigenze di economia amministrativa o processuale emettere nei confronti dei soci il nuovo atto impositivo di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 sopra citato, è anche uno spreco di energie proseguire un processo verso chi non potrà essere escusso dal Fisco, in quanto privo dei presupposti della responsabilità.

Condanna alle spese

Infine, sorprende che i giudici della Commissione tributaria regionale del Veneto abbiano condannato i soci alla refusione delle spese di lite anche per il primo grado.

Nota:

(6) Comm. trib. reg. Molise, 23 aprile 2012, n. 36 e 37, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Dal momento che questo diritto è stato attribuito all'Agenzia delle entrate a seguito di una sentenza a sfavore della società estinta, sorge il dubbio se le stesse potranno essere richieste legittimamente ai soci. Infatti, anche in questo caso, dovrebbe prevalere quanto stabilito dal codi-

ce civile che prevede che i creditori sociali (l'Agenzia lo sarebbe diventata per le spese legali, dal momento che la pronuncia è stata emessa contro la società) non soddisfatti possono rivalersi nei confronti dei soci nel limite del patrimonio ricevuto.

■ Anche sull'estinzione un miscuglio tra processo e provvedimento impositivo

Raffaello Lupi

Stranezza del caso e necessità di remissione degli atti

La sentenza in esame conferma che, in materia di diritto non giurisdizionale, nel caso di specie destinato alla determinazione amministrativa dei tributi, per il tramite della determinazione della ricchezza, la giurisprudenza non è una soluzione, ma è il problema. Non perché giudica male, ma perché, come ho in altra sede spiegato, viene investita di un numero eccessivo di controversie, finendo per deresponsabilizzare gli Uffici tributari, inducendoli a «far decidere il giudice». Mentre in diritto civile il giudice è l'istituzione di riferimento, di fronte a due privati in lite, in diritto tributario tale istituzione è rappresentata dall'Ufficio tributario, che usa il giudice per «non decidere» rinviando le scelte a un soggetto per definizione meno responsabilizzato. Per questo, in materia tributaria, la soluzione data dalle Sezioni Unite della Cassazione alla questione dell'estinzione della società rischia di provocare i pasticci emergenti dalla sentenza in rassegna. Tali pasticci sono connessi al riferimento, ad un contesto amministrativistico di impugnazione di atti, di una giurisprudenza riferita all'accertamento di rapporti. E' infatti del tutto normale che l'erede subentri nella posizione processuale del *de cuius*, mentre si può convenire con Gallio che far subentrare il socio della società estinta (7) nella posizione processuale della società lo privi almeno di un grado di giudizio nel far valere le proprie eccezioni personali, ad esempio appunto la qualità di erede o le limitazioni alla propria responsabilità.

La fattispecie di cui alla sentenza in rassegna appare abbastanza singolare, in quanto la chiusura della liquidazione di una società con una

controversia tributaria in corso mi pare una contraddizione in termini, ma sorvoliamo. Mi sembra però ragionevolmente sostenibile che, in linea di principio, gli atti dovessero essere rimesi in capo al socio, in base all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, con apposita motivazione dei presupposti della responsabilità.

In alternativa: la necessità di accertare nel processo la responsabilità del socio

Tuttavia, anche volendo seguire la tesi secondo cui l'estinzione della società è sostanzialmente equiparata alla morte della persona fisica, la sentenza è criticabile, come rileva correttamente l'articolo di Gallio. Se si adotta infatti l'ottica civilistica del socio come «erede», con la continuazione in capo a lui del processo intentato dalla società contro l'atto impositivo, occorre portarla avanti fino in fondo. Così come nel processo civile la successione dell'erede nella posizione del *de cuius* comporta l'accertamento della relativa qualità, e degli eventuali limiti di responsabilità, anche nel caso in esame le eccezioni del socio, basate sulla mancata percezione di somme a seguito della liquidazione dovevano essere esaminate. Esse non potevano cioè venire considerate «estrane alla materia del contendere», come incomprensibilmente la sentenza in rassegna dichiara. L'ottica civilistica va accettata o respinta in blocco, e qualora la si segua solo in parte occorre spiegare perché. Cosa che è completamente omessa dalla motivazione della sentenza in rassegna.

Nota:

(7) Ma il discorso varrebbe anche per l'erede.

Liquidazioni: una modifica normativa di dubbia utilità

Con l'occasione rileviamo che la disposizione normativa tendente a mantenere in vita ai fini tributari le società estinte è una statuizione di cui è difficile capire l'effettiva utilità per gli Uffici tributari. La norma assomiglia molto alla possibilità degli Uffici tributari di notificare agli eredi che non abbiano notificato le loro generalità agli Uffici tributari gli accertamenti intestati al defunto nell'ultimo domicilio di quest'ultimo (art. 65 del D.P.R. n. 600/1973). Rispetto a quest'ultima disposizione, quella in tema di società estinte è però probabilmente un palliativo, considerando anche le successive fasi procedurali necessarie per portare a buon fine la riscossione dei crediti tributari in esame. La notifica degli atti di accertamento alla società «estinta» è infatti solo un primo passo per il recupero del credito tributario. La società estinta è infatti per definizione priva di risorse, in quanto liquidata e cancellata dal registro delle imprese. Occorre un ulteriore passaggio per la riscossione dei crediti tributari, facendo valere la responsabilità dei soci in base all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, già menzionato da Gallio. Mentre per gli eredi delle persone fisiche, come indicato sopra, la notifica nell'ultimo domicilio del defunto è sicuramente efficace, lo stesso non vale per i soci di società estinte. Secondo consolidata giurisprudenza, infatti, il diritto di difesa del contribuente responsabile in solido per le imposte dovute da altri contribuenti non può essere compresso a tal punto da impedire loro di contestare le risultanze dell'accertamento resosi definitivo in capo al debitore principale (nel nostro caso la società). In sede di esecuzione coattiva nei loro confronti, quindi, i soci o i liquidatori potranno comunque

far valere, in omaggio al loro diritto di difesa, qualsiasi eccezione che avrebbe potuto far valere la società. Serve a poco quindi, agli Uffici tributari, considerare la società estinta come tributariamente «non morta» *ex lege*, ai fini della possibilità di essere destinataria di un accertamento. Quest'ultimo andrà infatti ripetuto, *de iure condito*, in capo ai soci o ai liquidatori, per farne valere la responsabilità sopra indicata, ai sensi dell'art. 36 del decreto sulla riscossione delle imposte sui redditi. L'artificioso mantenimento in vita della società ai fini della notifica dell'accertamento agevola nell'immediato la notifica degli atti impositivi, ma non modifica le lungaggini del precedente schema relativo alla liquidazione, di diritto o di fatto, delle società di capitali. Le innovazioni legislative del 2014 sfiorano i nodi appena indicati, ma non li affrontano; ad esempio, per quanto riguarda il soggetto legittimato ad impugnare, l'ipotesi di usare l'ultimo dei liquidatori non vale a responsabilizzare i soci assegnatari di beni sociali, che quindi andranno comunque accertati personalmente, come conferma l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 a proposito della necessità di un atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, e che quindi anche sotto questo profilo si conferma distinto dall'atto di accertamento riguardante la società estinta, cui si riferisce il comma 4 dell'art. 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175. A parte la comodità immediata di notificare l'atto alla società estinta, e di chiudere la pratica, non si vede l'economicità amministrativa del passaggio verso un soggetto che fiscalmente viene forzatamente considerato «non morto»; sembra un modo di eludere i veri problemi, che riguardano la gestione della pretesa fiscale spostata su liquidatori e soci.

■ La sentenza

Commissione tributaria regionale Veneto, Sez. XXVI, Sent. 12 novembre 2015 (4 maggio 2015), n. 1696 - Pres. Tamborra - Rel. Lavazza Seranto

In fatto

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso propone appello avverso la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso

(Sento n. .../03/2014) che accoglie parzialmente il ricorso proposto dalla ... avverso l'avviso d'accertamento alla stessa notificato per l'anno d'imposta 2006, non avendo la predetta società presentato il

Modello Unico SC 2007, pur essendovi tenuta a mente degli artt. 2 e 8 del D.P.R. n. 322/1998.

In particolare la ... società esercente il commercio di parti ed accessori di autoveicoli, dal 2006 in poi ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi e dal 2007 ha omesso di presentare il Modello IVA (ad esclusione dell'anno 2012).

L'Ufficio, pertanto, notificava alla Società l'atto impositivo, in questa sede contestato, e, successivamente alla conclusione negativa dell'instaurato procedimento di adesione, la contribuente impugnava tale atto innanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale.

I primi Giudici con la sentenza qui appellata, accoglievano parzialmente il ricorso; rideterminavano la pretesa impositiva, annullando il reddito accertato della società e riconoscendo dovuta l'imposta IVA rideterminata nella somma di € ...

Spese compensate.

Successivamente a tale decisione, in data 9 giugno 2014 la società veniva cancellata dal Registro delle Imprese di Treviso, con la conseguente sua estinzione.

L'Ufficio, in data 29.10.2014, proponeva appello avverso tale decisione, chiamando in giudizio gli ex soci della ..., sig.ri ..., e ..., ed argomentando che in virtù dell'art. 2495 c.c. così come interpretato e letto dalla giurisprudenza della Suprema Corte, di aver citato in giudizio gli ex soci, poiché gli stessi, successivamente alla cessazione della Società, sono tenuti a rispondere dei debiti sociali ancora in essere, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione.

Nel merito, poi, la parte appellante contesta:

1) La nullità della sentenza per omessa pronuncia in relazione alle determinazioni assunte dall'Ufficio con riferimento all'IRAP - Violazione del combinato disposto degli artt. 7 D.Lgs. n. 546/1992 e 112 c.p.c.

2) Travisamento dei fatti e conseguente violazione e falsa applicazione dell'art. 84 del T.U.I.R. e dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997.

3) Illegittimità della decisione appellata per la mancata applicazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471/1997 art. 1.

4) Travisamento dei fatti e conseguente violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 19, 30 e 55 del D.P.R. n. 633/1972 nonché degli artt. 8 e 8 bis del D.P.R. n. 322/1998.

Chiede, pertanto l'Ufficio la totale riforma della sentenza di primo grado con la conferma dell'avviso d'accertamento notificato alla Società e la rifusione delle spese di lite per entrambi i gradi di giudizio.

Si costituiscono i sig.ri ... al solo fine di sentir dichiarare l'inesistenza o la nullità e/o l'inefficacia o giuridica irrilevanza dell'appello loro notificato ovvero di sentir dichiarare l'intervenuta cessazione della materia del contendere, considerata la cancellazione della società.

A tal proposito gli appellati osservano che, ai sensi dell'art. 2495 c.c. e dell'ormai uniforme giurisprudenza e dottrina, i soci di una società cessata rispondono dei debiti sociali ancora in essere limitatamente alle somme dagli stessi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Assumono, quindi, gli appellati che dall'esame degli atti della liquidazione emerge chiaramente che non vi è stata alcuna distribuzione di utili tra i soci, con la conseguenza che alcuna richiesta può essere fatta nei loro confronti.

Concludono, quindi, i sig.ri ... chiedendo sia dichiarata la giuridica inesistenza ovvero la nullità assoluta e/o l'inefficacia o la giuridica irrilevanza dell'atto impugnato e, conseguentemente, dichiarata cessata la materia del contendere, il tutto con la condanna dell'Amministrazione Finanziaria al rimborso delle somme eventualmente percepite nelle more del giudizio con vittoria di spese competenze ed onorari.

Con memoria illustrativa dimessa il 24 aprile 2015 il sig. ... oltre a ribadire quanto già argomentato circa la propria carenza di legittimazione passiva assume che, essendo stata cancellata la ... prima dell'entrata in vigore della novella che ha modificato l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, la responsabilità stabilita da tale norma riguarderebbe, nel caso in cui il socio avesse ricevuto delle somme in esito alla liquidazione, unicamente l'IRES e non, quindi l'IRAP e l'IVA.

Il sig. ... eccepisce, inoltre, la mancanza di una corretta instaurazione del contraddittorio con la conseguente lesione del proprio diritto alla difesa, essendo lo stesso venuto a conoscenza delle richieste dell'Agenzia unicamente dopo aver ricevuto l'atto d'appello.

Insiste, dunque, il contribuente per l'accoglimento delle conclusioni già formulate.

Motivi della decisione

Preliminarmente va affrontata la questione sollevata dai sig.ri ...relativamente alla loro legittimazione passiva, richiamando quanto deciso sul punto dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite a cui è d'uopo adeguarsi (Cass. Sez. Unite n. 6070/2013).

Con tale sentenza i Giudici di legittimità hanno fissato i seguenti principi di diritto:

«Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, Si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, né i diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato».

Di conseguenza, va riconosciuta che correttamente ha agito l'Agenzia delle Entrate nel chiamare in giudizio gli ex soci della Società, cancellata dal registro delle imprese nelle more del giudizio, e nei confronti della quale era stato emesso l'atto impositivo di cui si discute.

Ugualmente, considerato il fenomeno di tipo successorio che con la ricordata cancellazione della società si è venuto a creare, al fine di non vedersi dichiarare inammissibile l'appello se non instaurato nei confronti della «giusta parte», la notifica del ricorso non poteva che essere fatta agli ex soci, che hanno assunto, a tal fine, la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva a mente dell'art. 110 c.p.c. e conseguentemente sono divenuti parti a tutti gli effetti del processo, ancorché estranei al precedente grado dello stesso.

Non può, quindi, ritenersi che gli odierni appellati siano stati privati del proprio diritto alla difesa, così come dagli stessi lamentato.

Considerato, poi, che l'oggetto del presente giudizio riguarda unicamente l'avviso d'accertamento notificato alla ... relativo all'anno d'imposta 2006, le ulteriori questioni che i sig.ri ... sollevano circa i limiti della loro responsabilità diretta per il pagamento delle somme derivanti da detto avviso d'accertamento, non possono essere oggetto di decisione esulando dalla materia del contendere.

Tali problematiche potranno essere, se del caso, trattate in altra sede e con un diverso giudizio.

Nel merito si osserva che sono sicuramente raccogliabili le doglianze espresse dall'Ufficio, in parti-

colare, per quanto attiene la ripresa RAP è da sottolineare come la difesa svolta dalla contribuente risulti assolutamente vaga, non chiarendo le ragioni secondo cui la ricostruzione fatta dall'Agenzia della produzione netta della Società risulterebbe essere «troppo grossolana», considerato che, nell'effettuare tale conteggio l'Ufficio ha rigorosamente applicato quanto previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

Per ciò che attiene, poi, alla ripresa a tassazione delle somme ai fini IRES, annullata dai primi Giudici perché ritenuta di fatto compensata con le asserite perdite pregresse, in linea con la giurisprudenza della Suprema Corte, richiamata per altro dalla stessa parte appellante, si ritiene che la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, così come è avvenuto nel caso in esame, impedisca al contribuente di esercitare la facoltà di avvalersi della deduzione delle perdite fiscali pregresse, posto che «Tale opzione integra l'esercizio di un potere discrezionale di scelta nell'«*an*» e del «*quando*» riconducibile ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto che è diretta ad incidere sull'obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento all'imposta» (Cass. n. 7294/2012).

Nel caso che ci interessa, dunque, non avendo presentato, la società ricorrente alcuna dichiarazione dei redditi, omettendo così di manifestare la propria volontà in ordine alla deduzione o meno delle perdite pregresse, correttamente ha agito l'Ufficio nel non tener conto di tali perdite al fine di una eventuale compensazione. Ciò posto, dunque, l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso va accolto e per l'effetto in totale riforma dell'impugnata decisione si conferma l'avviso d'accertamento notificato alla ..., con la condanna delle parti appellate alla rifusione delle spese di lite che si determinano per entrambi i gradi di giudizio in complessivi € ..., oltre accessori come per legge.

Ciò posto la Commissione Regionale di Venezia

P.Q.M.

Accoglie l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso avverso la contestata sentenza e, per l'effetto, in totale riforma della stessa, si conferma l'avviso d'accertamento notificato alla ... con la condanna delle parti appellate alla rifusione delle spese di lite che si determinano per entrambi i gradi di giudizio in complessivi € ..., oltre accessori come per legge.

Ancora sugli effetti, per le società (italiane o estere), dello scudo fiscale del socio

di **Valentina Perrone, Raffaello Lupi**

Molte disponibilità all'estero, specie se riconducibili al piccolo capitalismo familiare, corrispondevano a ricchezza occultata commettendo reati tributari in qualità di amministratori di società, vuoi per omissione di ricavi, vuoi per costi fittizi, sempre con controparti estere. Correttamente la sezione penale della Corte di cassazione esclude formalismi punitivi rispetto all'imprenditore individuale e consente anche al «dominus» della società, autore materiale dell'evasione, di giovare delle esimenti connesse all'effettuazione dello scudo fiscale. L'interpretazione è correttissima, anche se conferma la «doppia natura» dello scudo fiscale a proposito dei «capitali esteri» formati con redditi a loro volta evasi.

■ Scudo fiscale del socio e posizione fiscale delle società italiane ed estere: conferme sull'estensione della non punibilità per i reati tributari

Valentina Perrone

Rapporti tra scudo del socio e società

In un precedente articolo pubblicato su *Dialoghi* (1) ci eravamo soffermati sui possibili riflessi correlati al rimpatrio dei capitali da parte del socio nei confronti delle società, e in particolare sull'estensibilità in capo a queste ultime dell'effetto premiale di preclusione dell'accertamento per le attività esportate dall'Italia, nonché per quelle comunque costituite direttamente al di fuori del territorio dello Stato (a fronte, per esempio, del conseguimento di un reddito erogato all'estero), evidenziando la necessità di distinguere i predetti effetti rispetto alle società italiane, le cui violazioni non avrebbero potuto beneficiare della copertura offerta dallo scudo del socio, dai medesimi effetti rispetto alle società estere, nei confronti delle quali, al contrario, sarebbe risultata estensibile l'inibizione dei poteri di accertamento.

Cogliamo l'occasione per riprendere quelle riflessioni traendo spunto da una recente sentenza emessa dalla Cassazione penale (2) - intervenuta sulla delicata questione dell'estensione alle società di capitali (*rectius*, agli amministratori di

queste ultime) della causa di esclusione della punibilità per i reati tributari prevista dalla normativa sullo scudo fiscale - che sembrerebbe, sia pure indirettamente, confermare in qualche misura la correttezza delle conclusioni cui si era giunti nel citato contributo.

Presupposti dell'estensione soggettiva della causa di esclusione della punibilità per i reati tributari che riguardano società di capitali

La sentenza resa dalla Cassazione si riferisce ad un caso di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici consistente in un ingegnoso sistema di sottofatturazione realizzato da una società di

Valentina Perrone - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma e Avvocato in Roma

Note:

(1) Cfr. M. Giorgi, R. Lupi, «“Scudi fiscali”, rientro dei capitali e riflessi sulle società», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2014, pag. 365.

(2) Cfr. Cass., Sez. III pen., 2 dicembre 2014, n. 50308, successivamente confermata da Id., 7 luglio 2015, n. 28775. Il testo di entrambe è riportato a seguire.

capitali tramite canalizzazione della parte di corrispettivi sottofaturati su conti esteri riferibili al *dominus* della società stessa. Chiamata a pronunciarsi circa l'ambito applicativo della causa di esclusione della punibilità prevista dalla disciplina in tema di scudo fiscale nel caso di rimpatrio o regolarizzazione di attivi qualificabili come il profitto o il prodotto di reati tributari commessi da amministratori di società di capitali, la Suprema Corte ha recepito un orientamento già espresso in una precedente occasione in materia cautelare (3), che aveva peraltro suscitato non poche polemiche. Secondo tale indirizzo, in particolare, l'esclusione della punibilità offerta dallo scudo non sarebbe estensibile automaticamente alle società di capitali, ma opererebbe in maniera selettiva, ossia esclusivamente «con riferimento a quei soggetti che, all'interno della società, possiedono i requisiti di diritto e di fatto per essere considerati appartenenti alla categoria del *dominus*».

Ne deriverebbe pertanto, che nei casi in cui la società avesse ad esempio tre soci, ciascuno dei quali fosse titolare di una partecipazione paritaria al capitale sociale (ossia, un terzo), quand'anche tutti e tre avessero effettuato operazioni di rimpatrio o regolarizzazione, la causa di esclusione dalla punibilità per i reati commessi dall'amministratore non potrebbe comunque trovare applicazione, per la semplice ragione che nessuno di loro potrebbe essere considerato quale *dominus*, ossia come il soggetto che ha il concreto dominio o la gestione della società (4). In altre parole, dunque, tale ricostruzione sembrerebbe ammettere, secondo un approccio giustizialista decisamente illogico, che se a scudere fosse stato un solo soggetto, che magari avesse sottratto a imposizione a suo esclusivo vantaggio attività successivamente oggetto di rimpatrio o regolarizzazione, questo non sarebbe punibile per i reati commessi come amministratore purché sia identificabile con il *dominus* della società, mentre se la provvista all'estero fosse stata costituita da più soci e tutti avessero provveduto a effettuare operazioni di emersione, non si potrebbe tener conto, ai fini dell'estensione della causa di non punibilità alla società medesima, delle somme scudate dai predetti soggetti, in quanto - appunto - meri soci, ma non *dominus*.

Le conclusioni raggiunte, peraltro, secondo la Corte di cassazione trarrebbero sostegno da un preciso orientamento dell'Agenzia delle entrate che - sempre ad avviso dei giudici di legittimità - sarebbe stato espresso in un passaggio della circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E (5), attraverso il quale quest'ultima avrebbe inteso ampliare gli effetti dello scudo alle società (di persone o di capitali) nei casi di «ricorso a tale istituto da parte di soggetto ritenuto *dominus*», ossia, appunto, con riguardo alle ipotesi in cui le operazioni di emersione siano state effettuate dal soggetto che detiene il potere gestorio. Peraltro, sebbene l'Amministrazione finanziaria avesse circoscritto gli effetti di tale estensione (dello scudo) ai fini tributari, la Suprema Corte ha ritenuto che potesse valere anche ai fini penali.

In realtà proprio da questo punto della sentenza (che peraltro si limita a riprodurre pedissequamente e acriticamente una precedente pronuncia intervenuta sulla medesima questione) (6) emerge chiaramente come la Cassazione abbia del tutto travisato i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, la quale nel citato contributo di prassi non ha inteso affatto riconoscere un'estensione degli effetti dello scudo del socio in termini di preclusione dell'accertamento nei confronti delle società, ma si è limitata semplicemente ad avallare un'interpretazione estensiva della «clausola di salvaguardia», in base alla quale, cioè, ritenere che il rimpatrio o la regolarizzazione non avrebbero potuto in ogni caso costituire elemento utilizzabile come fonte di innesco o di riscontro per verifiche fiscali, non solo nei confronti del contribuente, ma anche nei confronti di soggetti a questo riconducibili in qualità di *dominus*, ossia, appunto, nei confronti delle società (7).

Note:

(3) Cfr. Cass., Sez. IV pen., 28 ottobre 2013, n. 44003.

(4) Non a caso, nella citata pronuncia n. 44003 del 2013, la Cassazione aveva escluso che lo scudo operato dai soci di una srl, nessuno dei quali ricopriva il ruolo di *dominus* della società, fosse idoneo ad evitare la contestazione di evasione fiscale a carico di quest'ultima.

(5) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(6) Ossia, appunto, la già citata sentenza n. 44003 del 2013.

(7) Erroneamente, infatti, la Cassazione ha citato a supporto della presunta estensione degli effetti delle operazioni di emersione un

(segue)

Ora però, come già evidenziato nel precedente articolo pubblicato su questa *Rivista*, un conto è l'interpretazione estensiva della clausola di salvaguardia, che offre sì una qualche forma di tutela alle società, ma semplicemente da un'eventuale utilizzo della notizia di scudo a loro danno, altro conto è l'inibizione delle attività di verifica nei confronti delle società, che dovrebbe conseguire all'ampliamento degli effetti del rimpatrio operato dal socio ed è destinata ad operare diversamente, come vedremo, a seconda che si tratti di società estere ovvero di società italiane.

Un'implicita conferma della potenziale idoneità dello scudo a schermare la società estera

Malgrado il percorso argomentativo seguito risulti piuttosto debole, la sentenza in commento appare comunque interessante perché, laddove individua quale condizione per l'estensione «soggettiva» della causa di non punibilità per i reati tributari commessi dall'amministratore la necessità che a scudare sia stato il *dominus* della società, offre spunti per confermare le conclusioni cui eravamo giunti nel più volte citato articolo di *Dialoghi* in merito ai riflessi dello scudo del socio.

Sebbene non lo espliciti, infatti, è verosimile ritenere che l'interpretazione della Cassazione si basi sul presupposto di una vera e propria immedesimazione tra le somme scudate dal socio in quanto tale e quelle riferibili alla società di cui lo stesso costituisce il *dominus*, per cui sembrerebbe quantomeno poco sensato escludere la punibilità del socio che abbia effettuato l'operazione di emersione in quanto persona fisica e non ammettere nel contempo l'operatività della medesima causa di esclusione per i reati dallo stesso commessi in qualità di amministratore.

Si tratterebbe, insomma, di un ragionamento analogo a quello formulato nel precedente contributo, a sostegno della tesi secondo cui, qualora il flusso reddituale si fosse prodotto integralmente all'estero, la copertura offerta dallo scudo sarebbe giocoforza estensibile anche alla società estera, precludendo eventuali accertamenti nei suoi confronti.

In quell'occasione, infatti, come si ricorderà, era stato affermato che, nei casi in cui le disponibili

lità estere oggetto di regolarizzazione si siano formate direttamente all'estero, la società ivi localizzata non è altro che lo strumento per la detenzione di capitali esteri da parte del socio italiano, venendosi di conseguenza a realizzare una sorta di immedesimazione tra le somme rimpatriate dal socio e la stessa società estera. Questo accade soprattutto quando i flussi scudati corrispondono all'intero patrimonio della società per ipotetiche evasioni poste in essere nella propria qualità di soggetto non residente.

E proprio in virtù di tale immedesimazione, per evitare reiterazioni di tassazione sulla persona fisica con depositi esteri e la società estera strumentale alla detenzione di capitali esteri, è parso del tutto naturale riconoscere che lo scudo del socio giovasse anche alla società estera, non essendovi ostacoli di sorta sul piano logico-giuridico alla fruizione degli effetti della regolarizzazione in capo a quest'ultima, soggetto non residente ma comunque riconducibile alla persona fisica che ha effettuato le operazioni di emersione.

Sarebbe invero del tutto illogico, oltre che contraddittorio, al di là di tutte le considerazioni politiche sull'opportunità dello scudo, consentire al socio di regolarizzare la sua posizione per poi lasciare esposta ad accertamento la società non residente per il medesimo capitale costituente reddito.

Nota:

(segue nota 7)

passaggio del paragrafo 10 della citata circolare, dedicato per l'appunto agli «effetti del rimpatrio e della regolarizzazione», nel quale si afferma: «Ai soli fini tributari, si ritiene che tale divieto valga con riferimento non solo ai procedimenti riferibili direttamente al contribuente che ha effettuato le operazioni di emersione, ma anche a quelli concernenti soggetti riconducibili al contribuente stesso in qualità di *dominus*». In realtà, tuttavia, il divieto cui si riferisce la circolare non è altro che quello previsto dal comma 3 dell'art. 13-bis del D.L. n. 78/2009, in base al quale le operazioni di emersione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente in ogni sede amministrativa o giudiziaria, civile, amministrativa ovvero tributaria (si tratta della c.d. «clausola di salvaguardia»); e nel passaggio estrapolato e riportato nella sentenza in commento, l'Agenzia delle entrate, lungi dal prospettare un ampliamento dell'efficacia preclusiva dell'accertamento nei confronti delle società, si limita semplicemente ad affermare che le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione effettuate dal *dominus* di una società di capitali non possono essere utilizzate ai fini dell'avvio o nell'ambito di un'attività di controllo fiscale nei confronti della medesima società.

Resterebbe invece impregiudicata la situazione delle società italiane, nel senso che - come già evidenziato in altra sede - lo scudo non coprirebbe le violazioni di una società residente da cui provenissero le risorse finanziarie estere, ad esempio in contropartita della deduzione di costi fittizi o dell'omessa tassazione di ricavi in Italia, posto che tali violazioni, pur essendo magari simultanee, costituirebbero vicende italiane concettualmente preliminari rispetto alla formazione della provvista all'estero (8). Ciò denota come la normativa sullo scudo legittimi una palese violazione della neutralità delle forme giuridiche, consentendo all'imprenditore persona fisica di sottrarsi ad accertamento per i redditi scudati e lasciando esposte ad attività di verifica sia le società di persone che le società di capitali residenti.

E' pur vero, tuttavia, che se si fosse arrivati ad ammettere l'estensione della copertura offerta dal rimpatrio dei capitali anche alle società italiane, quest'ultimo non avrebbe più potuto presentarsi come una sanatoria sugli interessi del capitale estero costituito mediante evasione, ma avrebbe finito col diventare a tutti gli effetti un condono sulla formazione del capitale, con redditi sottratti a tassazione in Italia. Ecco perché la predetta violazione della neutralità delle forme giuridiche appariva in qualche misura giustificata: diversamente da quanto osservabile per le società; infatti, quando si trattava dello stesso contribuente, l'effetto condonistico dello scudo era considerato tollerabile in quanto il rimpatrio sarebbe equivalso ad una sorta di autodenuncia per un'evasione propria.

In definitiva, dunque, anche alla luce delle indicazioni desumibili dall'interpretazione della Cassazione penale, ci pare di poter confermare

le conclusioni esposte nell'articolo pubblicato sul precedente numero di *Dialoghi*, nè sembrerebbe esservi alcuna contraddizione tra il pieno effetto condonistico per le società estere e il mancato effetto condonistico per le società italiane. Quanto alle società estere, infatti, riconoscere che la presentazione della c.d. «dichiarazione riservata» ex art. 13-bis del D.L. n. 78/2009, quando si è in presenza di una vicenda già in radice «estera», sia naturalmente «assorbente» rispetto a qualsivoglia attività accertativa nei confronti di tali soggetti appare pienamente conforme alla stessa *ratio* dello scudo; quest'ultimo intende infatti evitare duplicazioni tra il prelievo dallo stesso introdotto e quello ordinario, in capo allo scudante o a società di cui egli costituisce il *dominus*; questa *ratio* risulterebbe vanificata laddove, una volta ammesso il ricorso alla regolarizzazione, il reddito rimpatriato rimanesse suscettibile di accertamento in capo ad altri soggetti comunque riconducibili a quello che ha scudato.

Quanto alle società italiane a carico delle quali si dovesse essere formata la provvista per costituire la disponibilità estera del socio, invece, proprio per le ragioni sopra esposte, rimarrebbero impregiudicati i poteri di accertamento: la mancata estensione della copertura deriva, infatti, come detto, dalla riscontrabilità di distinte violazioni «a monte» a carico di queste ultime, non suscettibili di essere sanate dalle operazioni di emersione.

Nota:

(8) Non pare revocabile in dubbio, invero, che l'emissione di fatture false o l'occultamento di ricavi sono sempre prodromiche rispetto alla formazione di risorse estere a disposizione del socio o di un suo prestanome.

■ I capitali esteri formati attraverso società e la diversa protezione dello scudo fiscale a seconda che siano italiane o estere

Raffaello Lupi

Lo scudo come ambigua forma di condono

Le vicende in esame confermano l'ambiguità dello scudo fiscale del 2009, il cui onere era equilibrato, per i contribuenti, qualora avessero dovuto sanare solo gli interessi sui capitali detenuti all'estero. Lo scudo era invece un «condono

regalato» quando a sua volta il capitale era formato con redditi evasi e ancora accertabili (9).

Nota:

(9) Anche per questo molti contribuenti finsero di possedere capitali esteri da scudare, al solo scopo di sanare evasioni domestiche.

Quest'ambiguità di fondo è stata superata, oggi, dalla c.d. *voluntary disclosure*, molto più precisa nel distinguere i due profili suddetti. La possibilità di addurre lo scudo a giustificazione di tutti i redditi suscettibili di aver formato le disponibilità estere fu però riconosciuta con timidezza, proprio per l'ambiguità che caratterizzava l'istituto. Quest'ultimo appariva logico per i redditi evasi, con cui erano stati formati i capitali esteri, anche se sarebbe stato razionale aumentare, in questi casi, il «costo» dello scudo. Sarebbe bastato, infatti, qualora i capitali esteri si fossero formati con redditi ancora accertabili, aumentare la somma da pagare rispetto a quella dovuta per sanare i soli redditi di capitale non dichiarati. La macchinosità di questa pur razionale impostazione spinse a regalare il condono a tutti coloro che avessero, come persone fisiche, redditi di fonte estera o italiana non dichiarati; il conseguimento di redditi in forma societaria, anziché personale, creò problemi in questa doppiezza normativa, finendo per discriminare i redditi evasi attraverso società italiane rispetto a quelli evasi «in proprio». Per i primi rimaneva infatti, nonostante lo scudo fiscale del socio, la passività potenziale in capo alla società.

Su questi presupposti, come rileva correttamente Perrone nell'articolo che precede, è del tutto normale che l'esimente fosse inapplicabile alle società residenti (10). Il rapporto tra scudo dei soci di comando e posizione fiscale delle società sottostanti era probabilmente presente agli ispiratori tecnico-politici dello scudo; esso stabiliva infatti che lo scudo non potesse essere usato come argomento per presumere ricchezza evasa, sottintendendo anche in capo ad altri; il riferimento alle società del «capitalismo familiare», che avevano registrato minori ricavi o costi fittizi (o «gonfiati»), a fronte delle disponibilità estere personali del socio, è facile da cogliere (11). È infatti verosimile che la ricchezza si sia formata direttamente all'estero, in contropartita di costi dedotti, o di mancati ricavi, delle società italiane controllate dalle persone fisiche beneficiarie del trasferimento.

Protezione solo dai reati tributari riferiti alle società italiane

Sarebbe stato troppo se lo scudo fiscale avesse protetto le società residenti di cui al punto prece-

dente dall'accertamento tributario; è però normale che, come affermano le sentenze in rassegna, lo scudo in questi casi protegga penalmente il socio. Quest'ultimo in genere è anche amministratore della società o concorrente nel reato tributario (12). Lo scudo quindi protegge penalmente il socio dai reati tributari connessi alla formazione della «provvista estera». Al tempo stesso, infatti, il socio era il detentore della provvista estera «scudata» e il responsabile del reato commesso dalla società italiana. Quest'ultima aveva infatti distratto ricavi o gonfiato costi per formare la provvista estera poi scudata dal socio. Il «condono mascherato», offerto al socio attraverso lo scudo, lo copre quindi sia dalle responsabilità tributarie proprie (come percettore di «utili extra bilancio»), sia dalle responsabilità penali come amministratore della società da cui gli utili extra bilancio erano stati prelevati. Tuttavia sarebbe stato eccessivo, e troppo a buon mercato, estendere la protezione anche alla maggiore imposta accertabile in capo alla società italiana.

Protezione anche tributaria per le società estere

Se invece il socio, per evadere le somme oggetto dello scudo, avesse utilizzato una società estera interposta, è perfettamente comprensibile non solo la protezione penale, ma anche quella tributaria. Sarebbe infatti contraddittorio scudare il capitale e poi permetterne l'accertamento in capo alla società estera utilizzata per formarlo. Nel caso della società italiana c'era un'evasione «da costi» o da «omessi ricavi», di cui i capitali scudati erano la contropartita; per la società estera invece i capitali scudati coincidevano coi ricavi non dichiarati. Nel caso della società italiana, rispetto al capitale scudato, abbiamo fenomeni simmetrici e contrapposti. Nel caso della società estera il reddito evaso coincide col capitale scu-

Note:

(10) Che invece, con trasparenza, possono ricorrere alla *disclosure* interna, che converrà qualora - come spesso accade - alle disponibilità estere del socio corrisponda ricchezza evasa dalla società.

(11) Salvo pensare ingenuamente che le disponibilità estere derivassero dal trasporto oltrefrontiera di contanti incassati «in nero» da piccoli commercianti o artigiani.

(12) In quanto nella società non si muove foglia che la «proprietà» non voglia.

dato, essendo il riflesso economico del fenomeno patrimoniale sottostante. Del resto potrebbero esserci, in parallelo, anzi normalmente ci sono, sia una società estera sia una società italiana, dove la società estera potrebbe essere usata dal socio italiano per addebitare a una controparte estera o anche italiana un ricavo teoricamente imponibile in Italia anche in capo a un soggetto non residente. Ad esempio una società estera potrebbe essere stata utilizzata dal socio per prestare un servizio

fiscalmente imponibile in Italia. La stessa logica della non accertabilità in capo al socio scudante che ha proceduto personalmente è chiaramente riferibile alla società estera di cui esso si è eventualmente servito per realizzare lo stesso obiettivo. Appare quindi perfettamente logica la distinzione, sostenuta dall'autrice che precede, tra l'inutilizzabilità tributaria dello scudo, da parte della società italiana, e la sua utilizzabilità, da parte di quella estera.

■ La sentenza

Cassazione, Sez. III pen., Sent. 7 luglio 2015 (10 giugno 2015), n. 28775 - Pres. Fiale - Rel. Mengoni

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza del 2/12/2014, il Tribunale del riesame di Ancona rigettava il ricorso proposto da M.S. e, per l'effetto, confermava il decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari presso lo stesso Ufficio il 29/10/2014;

all'indagato era contestata la violazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2, per aver - avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti - indicato nelle dichiarazioni annuali del 2008 elementi passivi fittizi.

2. Propone ricorso per cassazione il M., a mezzo del proprio difensore, deducendo - con unico motivo - la violazione dell'art. 325 c.p.p., l'erronea applicazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, nonchè per omessa motivazione. In sintesi, il Tribunale di Ancona avrebbe ritenuto non applicabile la disciplina del c.d. scudo fiscale alle società commerciali (quale quella amministrata dal ricorrente), anche nel caso in cui le operazioni di emersione siano state poste in essere dal dominus delle stesse; orbene, si tratterebbe di un'interpretazione errata, contraria alla lettera della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10/10/2009, pur richiamata nell'ordinanza, e palesemente contraddetta dalla sentenza di questa Corte n. 50308 del 2014, riferibile ad un caso del tutto uguale a quello in esame. Ancora, il provvedimento gravato avrebbe riconosciuto il fumus del reato pur in difetto dei presupposti richiesti.

Considerato in diritto

3. Il ricorso è fondato.

Occorre premettere che il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 bis, (Provvedimenti anticrisi, nonchè proroga di termini), - convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, ulteriormente modificato dal D.L. sempre del 3 agosto 2009, n. 103, a sua volta convertito dalla L. 3 ottobre 2009, n. 141 -, sotto la rubrica «Disposizioni concernenti il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato», ha previsto l'istituzione di un'imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali: a) detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni; b) a condizione che le stesse siano rimpatriate in Italia da Stati non appartenenti all'Unione Europea, ovvero regolarizzate o rimpatriate perchè detenute in Stati dell'Unione Europea e in Stati aderenti allo Spazio economico Europeo che garantiscono un effettivo scambio di informazioni fiscali in via amministrativa. Il comma terzo della citata disposizione afferma che «Il rimpatrio ovvero la regolarizzazione si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nè comporta l'obbligo di segnalazione di cui al D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, art. 41, relativamente ai rimpatri ovvero alle regolarizzazioni per i quali si determinano gli effetti di cui al comma 4, secondo periodo». Per quanto concerne gli effetti conse-

guenti all'effettivo pagamento dell'imposta, l'art. 13 bis, comma 4, precisa che detto pagamento «comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui alla già vigente L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), e successive modificazioni; resta ferma l'abrogazione dell'art. 2623 c.c., disposta dalla L. 28 dicembre 2005, n. 262, art. 34». Il comma 6, infine, precisa ulteriormente che l'imposta straordinaria di cui sopra «si applica sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 (dunque, senza alcun limite per quelle detenute in data antecedente a tale data, n.d.r.) e rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 30 aprile 2010». Infine, la richiamata L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), in particolare prevede che «l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, nonché per i reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623 c.c., quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. L'esclusione di cui alla presente lettera non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa». In sintesi, dunque, la norma consente al contribuente che detiene, in violazione alle norme sul monitoraggio fiscale, attività finanziarie e patrimoniali all'estero, da una data precedente al 31 dicembre 2008, di rimpatriare (per gli Stati non appartenenti all'Unione Europea o che comunque non garantiscono un adeguato scambio di informazioni fiscali in via amministrativa) o di regolarizzare tali attività, attraverso il pagamento di un'imposta straordinaria.

Quanto agli effetti penali dei capitali detenuti all'estero rimpatriati o regolarizzati, l'art. 13 bis, comma 4, richiama, come visto, la L. n. 289 del 2002, art. 8, comma 6, lett. e), che prevede, in favore del contribuente, «l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, nonché per i reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623 c.c.». Ne deriva che chi si è avvalso dello scudo fiscale non è punibile con riferimento ad una serie di

reati e, in particolare, in ordine ai delitti tributari ed alle condotte di falso. Solo per le fattispecie codicistiche deve, però, sussistere un rapporto di connessione teleologica o consequenziale con i reati tributari: l'esclusione della punibilità, infatti, opera soltanto qualora le prime siano stati commesse per eseguire o occultare i secondi, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferite alla stessa pendenza o situazione tributaria. Quel che deve costituire prova da parte del contribuente.

Così ricostruita la complessa disciplina normativa di riferimento, rileva il Collegio che - come affermato dal ricorrente - questa Corte ha recentemente affrontato la questione relativa all'estensione soggettiva del c.d. scudo fiscale, specie con riguardo alle società commerciali ed ai soggetti che, in ordine ad esse, operano quali domini (Sez. 3, n. 50308 del 15/10/2014, Carignano, Rv. 261391); questione determinante nella vicenda in esame.

Orbene, questa Terza sezione ha innanzitutto rilevato che il precedente analogo istituto, introdotto nel 2002 come c.d. «scudo persone» (D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla L. 23 novembre 2001, n. 409), ed esteso poi nel 2003 anche alle persone giuridiche come c.d. «scudo società» (D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito dalla L. 23 aprile 2002, n. 73), aveva un ambito applicativo molto più esteso di quello del 2009, qui in esame, che si applica soltanto «alle persone fisiche, agli enti non commerciali, alle società semplici ed alle associazioni equiparate». Restano esclusi, pertanto, gli enti commerciali, nonché le società, siano esse società di persone o società di capitali, ad eccezione delle società semplici; come peraltro ribadito anche dalle successive circolari dell'Agenzia delle Entrate e, in particolare, dalla n. 43/E6 del 10/10/2009, citata nel ricorso. Tale documento, peraltro, ancora con riguardo all'ambito soggettivo, nel paragrafo 10 afferma:

«Ai soli fini tributari, si ritiene che tale divieto valga con riferimento non solo ai procedimenti direttamente riferibili al contribuente che ha effettuato le operazioni di emersione, ma anche a quelli concernenti soggetti riconducibili al contribuente stesso in qualità di dominus.... Con riferimento agli effetti penali delle operazioni di emersione, si evidenzia che l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria dovuta sulle attività rimpatriate o regolarizzate rende non punibili i reati indicati nella L. n. 289 del 2002, art. 8, comma 6, lett. c)».

Si è posta, dunque, la questione dell'effettiva portata di tale documento amministrativo, e dei suoi effetti. Innanzitutto, questa Corte (Sez. 4, n. 44003 del

19/07/2013, Lanari, Rv. 257577; di seguito, Sez. 3, sentenza n. 38695 del 2014, 2/07/2014, Seeber; Sez. 3, sentenza n. 41947 del 2014, 2/07/2014, Società Rentcar Chartering GmbH, non massimate) ha già affermato, in materia cautelare, che «le circolari non hanno una natura normativa e non possono modificare o interpretare in modo autentico le leggi»; «che l'estensione dello scudo alle società predicata dall'Agenzia delle Entrate è limitata ai soli effetti tributari», e quindi «anche a voler ritenere giuridicamente operante l'estensione, essa è limitata alle sole operazioni di emersione effettuate dal dominus della società».

Tale ultima considerazione deve esser ripresa anche in questa sede.

Ed invero, il Collegio aderisce all'indirizzo sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, ossia che gli effetti dello «scudo fiscale» possono riguardare, con riferimento alle società (di persone o di capitali), anche i casi di ricorso a tale istituto da parte di soggetto ritenuto dominus dell'ente medesimo. In particolare, e come già sostenuto (Sez. 3, n. 50308 del 15/10/2014, Carignano, non massimata), «sebbene la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 2009 limiti gli effetti di tale estensione al campo tributario, per ciò che concerne l'ulteriore estensione al campo penale occorre tener conto di quanto dispone il D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, al comma 4: "l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), e succ. mod.". Tale richiamata disposizione stabilisce che "il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta per ciascuna annualità oggetto di integrazione ...: c) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, nonché dei reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491

bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623 c.c., quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria". Alla luce della specifica normativa concernente il "vecchio scudo" del 2002-2003, espressamente richiamata, per quanto concerne i profili penali, da quella relativa ad analogo istituto del 2009, e tenendo conto altresì dei più recenti orientamenti giurisprudenziali, si può dunque pervenire alla seguente conclusione: sempre che ne sussistano tutti i presupposti richiesti dalla normativa disciplinatrice dell'istituto (capienza, date, soggetti, collegamento fra scudo e reati commessi), alla luce del c.d. diritto vivente (giurisprudenza e documenti di prassi), anche nell'ambito delle società (di persone e di capitali) l'istituto può operare, ma solo con riferimento ai soggetti che, all'interno delle società, possiedono i requisiti di diritto e di fatto per essere considerati appartenenti alla categoria del "dominus"».

Orbene, ribadite e pienamente condivise queste considerazioni, osserva il Collegio che delle stesse non ha fatto buon governo il Tribunale di Ancona, il quale - pur apparentemente (ed apoditticamente) riconoscendo al M. il ruolo citato nella Rays s.p.a. - ha negato l'operatività dello scudo fiscale alla luce di un'errata lettura della più volte citata circolare 43/E, senza alcun accertamento ulteriore.

Si impone, pertanto, l'annullamento con rinvio dell'ordinanza gravata affinché il Collegio di merito verifichi, in primo luogo, se al M. possa esser effettivamente riconosciuta la veste di *dominus* della società in oggetto e di seguito, se ricorrano le condizioni per ritenere perfezionata, la procedura di rimpatrio/regolarizzazione dei capitali.

P.Q.M.

Annulla con rinvio l'ordinanza impugnata al Tribunale di Ancona.

■ La sentenza

Cassazione, Sez. III pen., Sent. 2 dicembre 2014 (15 ottobre 2014), n. 50308 - Pres. Squassoni - Rel. Scarcella

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 31/03/2014, depositata in data 15/04/2014, la Corte d'appello di Genova, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Geno-

va del 19/10/2012 appellata da C.M.A., dichiarava non doversi procedere in ordine al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, per essere estinto per prescrizione, rideterminando la pena ad anni 1 e

mesi 8 di reclusione e confermando nel resto l'impugnata sentenza; giova precisare, pertanto, che il reato per cui è stata confermata la sentenza di condanna è quello previsto dagli artt. 110 e 48 c.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, (fatti contestati come commessi Omissis).

2. Ha proposto ricorso la C.M.A., a mezzo del difensore fiduciario cassazionista, impugnando la predetta sentenza e deducendo cinque motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606 c.p.p., lett. b), per erronea applicazione della legge penale in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, con particolare riferimento all'erronea qualificazione dell'elemento di fattispecie del «mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento».

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello ritenuto configurabile il delitto in esame nonostante fosse emerso dagli atti che la società Sansicario s.r.l., di cui la ricorrente era amministratrice, non avesse mai realizzato una sottofatturazione dei ricavi conseguiti per effetto del rapporto contrattuale con la Jumbo Grandi Eventi S.p.A.; ciò sarebbe confermato dalle dichiarazioni testimoniali (M.), che avrebbero chiarito come, a fronte dei 5 milioni e mezzo di Euro corrisposti dalla Jumbo, solo 3.700.000 Euro risultavano registrati in contabilità, mentre 1.200.000 Euro non risultavano registrati; la Corte d'appello sostenebbe erroneamente - quanto all'individuazione del mezzo fraudolento D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 3, - che al dirottamento di parte dei bonifici dal conto della Sansicario al conto fiduciario è corrisposta la creazione di documentazione bancaria alterata, in cui erano sottorappresentati i pagamenti eseguiti dalla Jumbo alla Sansicario, sicché in tale accorgimento bancario consisterebbe il mezzo fraudolento strumentale alla falsa rappresentazione contenuta nelle scritture contabili, a sua volta poste alla base della dichiarazione fraudolenta; tale affermazione sarebbe errata in quanto la società Sansicario non ha registrato nelle proprie scritture contabili tutti gli estratti conto, nè l'incasso degli importi in realtà bonificati dalla Jumbo, non avendo dichiarato ai fini delle imposte sui redditi i ricavi nella loro integrante; la condotta che la Corte d'appello ha ritenuto integrare la fattispecie penale, ossia la destinazione di parte dei ricavi su conto fiduciario riferibile alla ricorrente, non è tale da integrare l'elemento oggettivo richiesto, in quanto la Corte avrebbe confuso l'ostacolo all'accertamento sulla falsa registrazione nelle scritture contabili, con l'o-

stacolo all'accertamento della destinazione dei ricavi non registrati nelle scritture contabili e, quindi, non dichiarati; in realtà, la Sansicario aveva rappresentato fedelmente negli estratti conto trasmessi alla Jumbo l'ammontare dei ricavi pattuiti e corrisposti, sicché il dirottamento di parte dei ricavi (in cui consisterebbe l'artificio contestato) si collocherebbe in un momento ulteriore rispetto al falso contabile, con la conseguenza che la Corte d'appello avrebbe annullato la differenza tra il delitto di cui all'art. 3 e quello di cui all'art. 4; ne conseguirebbe, dunque, l'insussistenza del fatto, in quanto la fattispecie concreta non sarebbe riportabile al modello astratto, che impone la presenza, accanto al falso contabile, del mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento del predetto falso contabile.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606 c.p.p., lett. e), per mancanza della motivazione in merito al motivo 2^a dell'atto di appello, concernente l'inidoneità del mezzo fraudolento, ove ritenuto sussistente.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per non aver la Corte d'appello motivato in ordine al motivo n. 2 dell'atto di appello, in cui veniva dedotta la subordinata questione dell'idoneità del ritenuto mezzo fraudolento, individuato nella parziale destinazione dei ricavi conseguiti dalla Sansicario a conto corrente fiduciario; la sentenza della Corte territoriale non tratterebbe minimamente la questione, come del resto sarebbe desumibile agevolmente dalla semplice lettura della pag. 1 della sentenza che, nel riassumere i motivi di impugnazione, trascurerebbe proprio il motivo 2^a dell'appello; nè potrebbe sostenersi che la Corte abbia rigettato implicitamente tale motivo, non emergendo dalla lettura della sentenza impugnata alcuna indicazione in tal senso, non avendo neppure motivato sulla natura giuridica del reato in questione, ossia se si tratti di reato di pericolo astratto o concreto, con gli inevitabili riflessi in punto di idoneità del mezzo fraudolento all'ostacolo dell'accertamento del falso contabile.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di cui all'art. 606 c.p.p., lett. e), per illogicità della motivazione con riguardo alla ritenuta esistenza del dolo specifico di evasione.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello ritenuto che il dolo specifico di evasione si accompagnasse all'intento di tutela patrimoniale della Sansicario, in quanto se la finalità esclusiva della ricorrente fosse stata quella difensiva, avrebbe potuto e dovuto, una volta messe al sicuro le somme dirottate su conto fiduciario,

annotare nelle scritture contabili e indicare in dichiarazione la totalità dei ricavi percepiti da Jumbo, così realizzando la fedeltà dichiarativa cui si sostiene che l'imputata non volesse sottrarsi, laddove, invece, le omissioni annotative e dichiarative avrebbero confermato unicamente la finalità di evasione richiesta dalla norma incriminatrice; detta motivazione sarebbe illogica in quanto la Corte, ammettendo la finalità di tutela patrimoniale, avrebbe dovuto tener presente che tale finalità sarebbe perdurata anche successivamente alle Olimpiadi del 2006, atteso che gli inadempimenti contrattuali contestati dalla Jumbo non si sarebbero prescritti in così breve tempo; inoltre, la sentenza avrebbe fatto leva su presunti doveri dichiarativi ed annotativi dei ricavi celati dalla Sansicario, dimenticando però di considerare che la ricorrente aveva posto in essere la procedura di emersione (c.d. scudo fiscale) disciplinata dal D.L. n. 78 del 2009; l'aver quindi, da un lato, censurato la condotta della ricorrente per non aver fatto emergere all'attenzione dell'Erario i ricavi riservati e, dall'altro, affrontato il tema della rilevanza penale della procedura di emersione delle attività finanziarie (così riconoscendo che la stessa imputata aveva fatto emergere i ricavi riservati), sarebbe illogico.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, il vizio di cui all'art. 606 c.p.p., lett. b), per erronea interpretazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, (c.d. scudo fiscale), con riguardo alla portata ed effetti dell'istituto.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello escluso l'applicazione della causa di non punibilità prevista dal D.L. n. 78 del 2009; la Corte d'appello avrebbe frainteso, anzitutto, tra i presupposti di applicazione della procedura ed i suoi effetti (il D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, non limiterebbe la regolarizzazione alle attività finanziarie che non siano frutto di reati tributari, ma richiederebbe esclusivamente che il contribuente abbia trasferito all'estero dette attività senza rispettare le norme sul monitoraggio fiscale né avrebbe rilievo che le somme in questione derivino da mero illecito amministrativo ovvero da illecito penale tributario); la Corte, inoltre, avrebbe erroneamente affermato che i reati tributari che possono essere non punibili per effetto dell'adesione alla procedura di regolarizzazione, sarebbero esclusivamente quelli aventi ad oggetto la mancata dichiarazione a fini fiscali delle attività possedute all'estero nel periodo intercorrente tra l'esportazione e l'emersione, in sostanza affermando che realizzi un reato tributario in dichiarazione il con-

tribuente che non dichiara le attività finanziarie possedute all'estero; tale affermazione sarebbe erronea, in quanto la condotta in esame costituisce un illecito amministrativo, contemplato dal D.Lgs. n. 231 del 2007, sicché sia nel 2009 (epoca in cui era possibile aderire allo scudo fiscale) sia in precedenza, non realizzava un reato tributario il contribuente che si fosse limitato a non riportare in dichiarazione le attività finanziarie detenute all'estero in violazione delle norme in materia di monitoraggio fiscale; in definitiva, quindi, la Corte avrebbe mal interpretato il D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, per aver ritenuto che la causa di non punibilità ivi disciplinata non si applichi mai ai reati commessi prima del trasferimento all'estero del denaro o delle altre attività.

La ricorrente, peraltro, prosegue precisando che la stessa avrebbe potuto giovare della causa di non punibilità atteso che gli effetti penali dello scudo fiscale sarebbero disciplinati esclusivamente dalla L. n. 289 del 2002, art. 8, con conseguente esclusione della punibilità per i reati commessi dal soggetto quale legale rappresentante di una persona giuridica, nella specie di una società commerciale; in particolare, si osserva, le norme definitorie concernenti il soggetto che agisca quale rappresentante legale di società, non modificano la struttura della fattispecie incriminatrice, ma hanno la funzione specifica di consentirne l'applicazione anche al fatto commesso dall'amministratore, sicché il reato tributario commesso dalla persona fisica in quanto tale non si differenzerebbe dal reato tributario commesso dalla persona fisica quale legale rappresentante di società; tale principio, si osserva in ricorso, sarebbe stato seguito anche da questa stessa Corte, affermando che la causa di non punibilità in questione si applica anche al legale rappresentante di società, qualora questi possa esserne definito il dominus (il riferimento, in ricorso è a Cass. Pen., sez. 4, 28 ottobre 2013, n. 44003); sul punto, dalla deposizione di un teste (Barre) emergerebbe pacificamente che la ricorrente era l'unico soggetto di riferimento della società Sansicario, dunque il dominus.

2.4. Deduce, con il quinto motivo, il vizio di cui all'art. 606 c.p.p., lett. e), per travisamento della prova documentale attestante la sopportazione da parte della società Sansicario s.r.l. di costi non documentati.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello escluso l'applicazione della causa di non punibilità prevista dal D.L. n. 78 del 2009, in quanto la ricorrente avrebbe sottoposto a regolarizzazione l'importo di 1.345.000 Euro a

fronte di un importo complessivo di ricavi non registrati, pari ad Euro 1.825.061; in particolare, la difesa assumeva nel giudizio di merito, avvalendosi di documenti, che anche l'Agenzia delle Entrate avesse riconosciuto l'esistenza di costi non documentati da parte della società, in particolare all'atto della conciliazione giudiziale dei processi tributari scaturiti dall'impugnazione, ad opera della Sansicario, degli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Entrate - per quanto qui di interesse - relativi all'esercizio 2005/2006; la Corte d'appello sarebbe incorsa nel vizio di travisamento probatorio nell'affermare che l'ammontare di tali costi non sarebbe stato provato in alcun modo nè che sarebbe stato determinato l'ammontare in via conciliativa, asserendo esservi in atti solo una proposta di conciliazione giudiziale proveniente dall'imputata indirizzata alla Direzione provinciale di Genova ma depositata nè approvata dall'ufficio Finanziario; in realtà, osserva la ricorrente, detta proposta datata 25/01/2012 proviene dalla Direzione provinciale di Genova e non dall'imputata, è stata regolarmente sottoscritta dal direttore provinciale, risulta accettata dalla ricorrente rappresentata dal procuratore speciale, riconosce l'esistenza di costi non documentati per un importo pari ad Euro 326.000 ed, infine, contiene quale allegato il mod. F24 attestante il versamento della prima rata delle imposte dovute per effetto della conciliazione (Euro 32.782,21); quanto sostenuto in sentenza, quindi, contrasterebbe con un dato documentale incontrovertibile, dato di assoluto rilievo in quanto se la Corte d'appello avesse tenuto conto di quei costi non documentati, non avrebbe potuto sostenere che la Sansicario non li avesse sostenuti e che non poteva giustificarsi la regolarizzazione di un importo (Euro 1.345.000) inferiore rispetto a quello (Euro 1.825.061) costituito dall'ammontare dei ricavi non registrati nelle scritture contabili della stessa Sansicario, dovendosi attribuire la differenza tra i due importi al sostenimento di costi non documentati nella gestione dell'impresa ad opera della Sansicario medesima; conseguentemente, quindi, la Corte d'appello avrebbe dovuto diversamente decidere in punto di riconoscimento degli effetti penali dello scudo fiscale e, in particolare, della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 bis citato.

Considerato in diritto

3. Il ricorso dev'essere accolto per le ragioni di seguito esposte.

4. Seguendo la sistematica imposta dalla struttura dell'impugnazione di legittimità, possono essere

esaminati congiuntamente i primi tre motivi di ricorso, mediante i quali la ricorrente pone delle censure afferenti la sussistenza dell'elemento oggettivo e soggettivo del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, donde l'opportunità di un loro esame contestuale attesa l'omogeneità dei profili di doglianza mossi con la cesure proposte.

Al fine, peraltro, di meglio chiarire le ragioni che hanno condotto questa Corte ad adottare la decisione di annullamento, si palesa necessario un, seppur sintetico, inquadramento fattuale della vicenda che, come premesso, concerne esclusivamente i fatti contestati al capo b) della rubrica, attesa l'intervenuta sentenza di proscioglimento quanto ai fatti sub a).

4.1. Nel corso degli anni dal 2004 al 2006 la società Sansicario 2006 s.r.l. (d'ora in poi Sansicario), di cui la ricorrente era amministratrice, riceveva dalla committente Jumbo Grandi Eventi (d'ora in poi Jumbo) pagamenti per circa 5 milioni e mezzo di Euro a titolo di corrispettivo della prestazioni rese dalla Sansicario in esecuzione di un accordo contrattuale stipulato tra le parti il 12 luglio 2004; i pagamenti vennero eseguiti dalla Jumbo mediante bonifici bancari disposti sul c/c di Sansicario, senza tuttavia che la Sansicario avesse preventivamente provveduto all'emissione delle fatture, sul presupposto che sulle prestazioni fornite dalla Sansicario non fosse dovute l'IVA. In base ad accordi intervenuti tra la ricorrente e il direttore della filiale di (Omissis) dalla Banca Intesa San Paolo, tale R.M. (coimputato nei cui confronti di è proceduto separatamente a seguito della presentazione di istanza di patteggiamento), una parte dei bonifici venne deviata dal c/c della Sansicario al c/c acceso presso la stessa filiale ed intestato alla società San Paolo Fiduciaria S.p.A., di cui fiduciante era tale Ma.Lu., figlia dell'attuale ricorrente. La somma complessivamente oggetto della «deviazione» risultava pari a circa 1.800.00 Euro, corrispondente alla differenza tra l'ammontare dei pagamenti eseguiti dalla Jumbo e l'ammontare dei ricavi che la Sansicario aveva annotato nelle proprie scritture contabili e successivamente indicato nelle dichiarazioni annuali delle imposte sui redditi. La stessa ricorrente, in sede di dichiarazioni rese a più riprese nel corso delle attività di verifica, descriveva l'operazione, indicando nel R., il quale aveva le competenze tecniche necessarie, l'ideatore dell'espedito utilizzato per la «deviazione» di parte dei bonifici eseguiti dalla Jumbo, attuata in modo tale che non rimanesse alcuna traccia sul c/c della Sansicario.

4.2. Premesso in fatto quanto sopra, la Corte terri-

toriale ha ritenuto configurabile nella condotta della ricorrente la fattispecie penale di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3.

In particolare, si legge nell'impugnata sentenza, scomponendo la fattispecie penale in esame, ai fini della configurabilità dell'illecito occorrono tre distinti elementi: a) la falsità della rappresentazione contenuta nelle scritture contabili obbligatorie; b) l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di detta falsità; c) la conseguente indicazione nella dichiarazione annuale, per quanto rileva nel caso in esame, di elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo. Orbene, osservano i giudici liguri, non contestandosi da parte della ricorrente gli elementi sub a) e sub c), la stessa sosteneva (e sostiene anche davanti a questa Corte) che non vi sia stato uso di mezzi fraudolenti perchè l'omissione dichiarativa consistette semplicemente nella mancata indicazione della dichiarazione di una parte dei ricavi corrisposti dalla Jumbo; a riprova dell'assenza di mezzi fraudolenti, la ricorrente, già in sede di appello, aveva osservato che l'omissione dichiarativa venne scoperta grazie al semplice raffronto tra l'ammontare dei pagamenti eseguiti dalla Jumbo, cui corrispondevano altrettante quietanze rilasciate dalla Sansicario, ed il minore importo dei ricavi risultante dalle scritture contabili ed indicato in dichiarazione dalla Sansicario medesima.

Tale tesi, tuttavia, venne confutata dalla Corte territoriale evidenziando come, diversamente, dagli atti emergeva che in base agli accordi suindicati tra la ricorrente ed il R., venne creata documentazione bancaria alterata proprio al fine di convalidare le falsità rappresentative contenute nelle scritture contabili della Sansicario. Pertanto, si aggiunge in sentenza, nei rapporti tra le parti, a tutti i bonifici emessi dalla Jumbo corrispose l'emissione da parte della Sansicario di altrettanti «estratti conto» di importo corrispondente, aventi la funzione di quietanza. Nelle scritture contabili della Sansicario, invece, si sottolinea nell'impugnata sentenza, venne annotata solo una parte dei pagamenti eseguiti mediante i bonifici suddetti e, per fare in modo che la documentazione bancaria convalidasse tali annotazioni, solo una parte dei bonifici della Jumbo venne fatta affluire sul c/c della Sansicario, mentre un'altra parte, per un ammontare di circa 1.800.000 Euro venne dirottata sul c/c fiduciario sopra indicato, senza lasciare alcuna traccia sul c/c della Sansicario. Al dirottamento di parte dei bonifici dal c/c della Sansicario al conto fiduciario corrispose la creazione di documentazione bancaria alterata, nel-

la quale erano sottorappresentati i pagamenti eseguiti dalla Jumbo alla Sansicario. In tale accorgimento, in particolare, i giudici d'appello individuano il mezzo fraudolento strumentale alla falsa rappresentazione contenuta nelle scritture contabili, a sua volta posta a base della dichiarazione fraudolenta. Infatti, aggiungono, l'istituto di credito, se richiesto di fornire chiarimenti circa l'ammontare dei ricavi conseguiti dalla Sansicario nell'ambito dei rapporti contrattuali con la Jumbo, avrebbe confermato la corrispondenza tra i pagamenti eseguiti dalla Jumbo e le corrispondenti annotazioni eseguite nelle scritture contabili della Sansicario.

4.3. La difesa della ricorrente, come anticipato nell'esposizione dei motivi di ricorso, sostiene, da un lato, che la condotta che la Corte d'appello ha ritenuto integrare la fattispecie penale (ossia la destinazione di parte dei ricavi su conto fiduciario riferibile alla ricorrente), non è tale da integrare l'elemento oggettivo richiesto, in quanto la Corte avrebbe confuso l'ostacolo all'accertamento sulla falsa registrazione nelle scritture contabili, con l'ostacolo all'accertamento della destinazione dei ricavi non registrati nelle scritture contabili e, quindi, non dichiarati; in realtà, si sostiene, la Sansicario aveva rappresentato fedelmente negli estratti conto trasmessi alla Jumbo l'ammontare dei ricavi pattuiti e corrisposti, sicchè il dirottamento di parte dei ricavi (in cui consisterebbe l'artificio contestato) si collocherebbe in un momento ulteriore rispetto al falso contabile; dall'altro, poi, censura comunque l'idoneità del mezzo fraudolento all'ostacolo dell'accertamento del falso contabile, questione su cui la Corte territoriale non avrebbe speso alcuna argomentazione.

Ritiene il Collegio che entrambe le doglianze, seppur suggestive, debbano essere rigettate.

Ed infatti, è emerso che la Sansicario non aveva registrato in contabilità la somma di 1.800.000 Euro rispetto alla somma per intero corrispostagli dalla Jumbo (pari, come detto, a circa 5 milioni e mezzo di Euro); l'accertata evasione venne verificata sulla base di un riscontro contabile, in quanto presso la Jumbo vennero reperiti gli estratti conto emessi dalla Sansicario che, come detto, fungevano da quietanze di pagamento, trattandosi di elemento contabile che la Jumbo utilizzava per giustificare le uscite sostenute quale corrispettivo della prestazioni eseguite dalla Sansicario, sicchè detti estratti conto erano stati regolarmente contabilizzati dalla Jumbo. Non può sostenersi, tuttavia, come invece tenta di fare la difesa, che difetterebbero, nel caso in esame, quegli strumenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento del falso contabile, in

quanto il dirottamento di parte dei ricavi (in cui la Corte d'appello individua l'artificio), si collocherebbe in un momento successivo al falso medesimo, tant'è che lo stesso sarebbe emerso dal mero raffronto tra la documentazione contabile della Sansicario (come «fedelmente» rappresentato negli estratti conto trasmessi alla Jumbo) e l'indicazione «infedele» nelle scritture contabili e nelle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi.

Per meglio comprendere la soluzione di questo Collegio, è sufficiente richiamare la previsione sanzionatoria. Dall'esame dell'art. 3, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), emerge come la condotta che realizza il reato in esame richiede una pluralità di comportamenti, richiedendosi la compresenza dei seguenti componenti: 1) indicazione, in una, delle dichiarazioni annuali riguardanti le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o di dati attivi per un ammontare al di sotto di quello reale, o di elementi passivi fittizi; 2) la «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie» del predetto mendacio; 3) l'utilizzo, infine, di «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento» ad opera degli organi investigativi all'uopo preposti. Esaminando, per quanto di interesse in questa sede, la seconda componente, è indubbio che la mendacità della dichiarazione si manifesta attraverso i dati economici inerenti o gli elementi attivi e passivi che saranno indicati nella denuncia dei redditi, oppure i valori che influiscono sulla determinazione di tali elementi. Questa stessa Sezione, in particolare, ha confermato che la «falsa rappresentazione» può realizzarsi anche in forma omissiva (Sez. 3, n. 1200 del 02/12/2011 - dep. 16/01/2012, Ciotti e altro, Rv. 251894; Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012 - dep. 16/01/2013, Stecca, Rv. 254136), dunque rientrandovi anche comportamenti, come quello in esame, in cui la condotta è consistita nella mancata registrazione di ricavi nelle scritture contabili. E' certo, comunque, anche ove possibile la realizzazione in forma omissiva della fattispecie penale, che tale condotta deve essere in ogni caso accompagnata da un «quid pluris» di natura commissiva, grazie al quale si passa dall'area di competenza della dichiarazione infedele a quella della dichiarazione fraudolenta e tale ulteriore elemento si identifica nel terzo componente della catena criminosa, ossia l'utilizzo da parte del contribuente di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

Trattasi di elemento della condotta penalmente rilevante di difficile definizione, come già accaduto per la L. n. 516 del 1982, art. 4, comma 1, lett. f).

Secondo alcuni autori, che si sono pronunciati nella vigenza della disciplina precedente, il reato deve essere costruito a «forma libera», poichè è pressochè impossibile definire in un'unica precisa elencazione i comportamenti fraudolenti preordinati all'evasione fiscale. Con il termine «mezzi» si vuole indicare, non tanto l'oggetto materiale, ma piuttosto una condotta od un insieme di condotte predisposte per uno scopo. Il predicato «fraudolenti», invece, richiama una condotta di frode, e non una semplice intenzione soggettiva dell'agente, di modo che il comportamento materiale del contribuente deve essere idoneo a trarre in inganno gli organi competenti, facendo sembrare la realtà difforme da come sarebbe in concreto. Fra i «mezzi fraudolenti», rilevanti ai fini dell'applicabilità della norma, rientra l'ipotesi dell'utilizzazione di falsa documentazione, ovviamente diversa dalle fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, considerati dall'art. 2 del medesimo decreto. La falsità, che può essere tanto materiale che ideologica, inoltre, deve riguardare documenti aventi direttamente od indirettamente rilevanza fiscale.

Orbene, osserva il Collegio, elementi utili al fine di attrarre nella nozione di mezzi fraudolenti anche i comportamenti posti in essere dalla Sansicario si traggono dalla Relazione ministeriale (al punto 3.1.2), la quale asserisce che la formula legislativa in parola, «senza qualificare tout court come artificio la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, lascia all'interprete la possibilità di determinare, nel caso concreto, se essa - per le sue particolari modalità, connesse anche al carattere di sistematicità, o per le circostanze di contorno (quali, ad esempio, la tenuta e l'occultamento di una contabilità nera), che eventualmente le conferiscano una particolare insidiosità - rientri nel paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta». Ed allora, osserva questa Corte, che di mezzi fraudolenti si sia trattato non può essere posto in dubbio, atteso che risulta dall'impugnata sentenza che all'omessa annotazione dei ricavi per 1.800.000 Euro da parte della Sansicario corrispose sì la redazione degli estratti conto con funzione di quietanza trasmessi alla Jumbo, estratti conto che ovviamente vennero reperiti esclusivamente nella contabilità della Jumbo medesima (e non, invece, nella contabilità della Sansicario), creando, peraltro, artificialmente (e, dunque, fraudolentemente) un'apparente regolarità bancaria - con il compiacente concorso del funzionario della banca su cui era acceso il c/c della Sansicario e della fiduciaria verso il quale i ricavi occultati vennero «deviati» - atteso che, co-

me la stessa sentenza evidenzia, l'istituto di credito avrebbe confermato, ove richiesto, la corrispondenza delle risultanze contabili della Sansicario con le risultanze bancarie.

Ed allora, non v'è dubbio che nel caso in esame sussista quel «quid pluris» rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, quella condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012 - dep. 16/01/2013, Stecca, Rv. 254136; Sez. 5, n. 36859 del 16/01/2013 - dep. 06/09/2013, Mainardi e altri, Rv. 258041), non potendosi quindi sostenere, come invece la difesa della ricorrente ha tentato argutamente di sostenere, che la Corte territoriale abbia fatto confusione tra l'ostacolo all'accertamento del falso contabile e l'accertamento della destinazione di ricavi non dichiarati.

4.4. Perde, quindi, di spessore argomentativo l'ulteriore doglianza difensiva secondo cui la condotta posta in essere dalla Sansicario (e, per essa, dall'amministratrice C.) difetterebbe dell'idoneità dell'atto ad ostacolare l'accertamento.

Sul punto, osserva il Collegio è ben vero che i mezzi fraudolenti devono essere idonei ad ostacolare l'accertamento, non rientrandovi solo quelle operazioni che, benchè aventi l'obiettivo esclusivo di diminuire la base imponibile, senz'altra giustificazione economica, siano poste in essere in modo totalmente trasparente senza, cioè, che sia esposta una situazione di fatto diversa da quella reale, consentendo così all'Erario di agire secondo gli strumenti dell'ordinamento per eliminare i benefici fiscali che ne derivino (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 7, comma 1). Per «accertamento» deve comprendersi, sia quello compiuto dall'Erario, sia quello effettuato dai tribunali ai fini penalistici. L'idoneità ad ostacolare l'accertamento non deve consistere necessariamente nella capacità di rendere difficoltosa o impossibile in modo assoluto la ricostruzione dei redditi o del giro d'affari del contribuente, essendo sufficiente che la condotta dell'agente abbia reso necessari, per la scoperta della mendacità dichiarata, accertamenti fiscali ed indagini penali, diversamente non necessari.

Non agevole, in linea generale, è la misurazione di una tale idoneità ad ostacolare (non ad impedire: si badi alla differenza terminologica rispetto, ad esempio, alla fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, ed alla L. Fall., art. 216, comma 2) l'attività di accertamento: ritenendo necessario il frapponimento di un ostacolo assoluto ed insormontabile, infatti, si finirebbe con il limitare di

molto le potenzialità della fattispecie, il cui ambito di applicazione risulterebbe circoscritto ai soli casi nei quali gli organi accertatori, nonostante l'impiego di tecniche di ricostruzione contabile anche sofisticate, risultassero in definitiva impotenti al cospetto dell'attività decettiva realizzata. Si è in presenza di una formula alquanto elastica, non infrequente nella tecnica legislativa adottata in materia penale economica e probabilmente ciò rappresenta il punto di maggior duttilità della fattispecie, grazie all'impiego di una formula che, in ogni caso, tocca alla giurisprudenza riempire contenutisticamente, mantenendo fermo quell'orientamento già elaborato in sede di interpretazione delle previgenti fattispecie ed in forza del quale erano ritenute rilevanti quelle condotte di ostacolo tali da complicare in misura tangibile l'ordinaria attività di indagine (Cass. 15 febbraio 1991, in Corr. trib., 1991, pag. 1783; Cass., 7 giugno 1988, in Cass. pen., 1990, pag. 1383; Cass. 25 gennaio 1982, in Riv. pen., 1983, pag. 51; Cass., 13 gennaio 1992, in Dir. prat. trib., 1993, II, pag. 756).

Ed allora non v'è dubbio che - avuto riguardo al caso in esame - l'idoneità della condotta ad ostacolare l'accertamento è agevolmente desumibile dalla stessa struttura complessiva dell'operazione, non rilevando la circostanza che non furono necessari accertamenti complessi per rilevare l'omessa dichiarazione della somma di 1.800.000 Euro sol perchè dal riscontro della contabilità della Jumbo (in cui vennero trovati i famosi estratti conto emessi dalla Sansicario) emerse la fraudolenza della dichiarazione della Sansicario medesima che aveva occultato parte dei corrispettivi ricevuti dalla Jumbo, in quanto - come detto - è sufficiente che fossero stati necessari accertamenti fiscali ed indagini penali (finalizzate, nella specie, a disvelare l'ingegnoso artificio bancario finalizzato a far risultare corrispondente l'apparenza alla realtà contabile della Sansicario in caso di controlli) per scoprire il mendacio, che altrimenti non sarebbero stati necessari.

Di conseguenza, quindi, la condotta complessivamente posta in essere acquisisce rilievo rappresentando l'organizzazione e la pianificazione complessiva di un'attività con cui si è volutamente creata «un'apparenza contabile» volta a fare premio sulla realtà. Ne discende, quindi, che - contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente - la Corte d'appello ha implicitamente disatteso la censura difensiva contenuta nel relativo motivo di appello con cui si contestava l'omessa motivazione in ordine all'idoneità del predetto mezzo fraudolento ad ostacolare l'accertamento, essendo evidente che -

come si evince dal passaggio argomentativo a pag. 3 dell'impugnata sentenza - proprio il riferimento alla circostanza della conferma sulla regolarità dell'operazione che la banca avrebbe potuto fornire in caso di richiesta, era dimostrativa della valutazione, sottintesa dai giudici liguri, dell'idoneità della condotta fraudolenta ad ostacolare l'accertamento. Del resto, è consolidato nella giurisprudenza di questa Corte il principio secondo cui ove il giudice di merito, tenendo conto degli elementi di prova ritenuti di decisivo rilievo, li sviluppi con iter logico e fondi su di essi il giudizio di responsabilità non ha l'obbligo di indugiare in tutte le particolareggiate argomentazioni difensive svolte dato che, in tal caso, l'indicazione delle fondamentali ragioni sulle quali poggia il suo convincimento chiarisce i dati di fatto valorizzati, le prove ed il ragionamento seguito, implicitamente ma necessariamente così disattendendo tutte le argomentazioni incompatibili con la soluzione adottata (v., tra le tante: Sez. 6, n. 49970 del 19/10/2012 - dep. 28/12/2012, Muià e altri, Rv. 254107).

4.5. Non miglior sorte merita l'ulteriore doglianza difensiva posta con il terzo motivo con cui si censura il mancato accertamento dell'elemento psicologico del reato.

Sul punto, la Corte territoriale - nel confutare la richiesta difensiva avente pari tenore fondata sull'assunto per il quale il fine perseguito dalla ricorrente non era quello di evadere le imposte, ma quello di non far affluire sui conti correnti della Sansicario somme di denaro che avrebbero potuto essere oggetto di iniziative di sequestro da parte della Jumbo (che, a detta della ricorrente, aveva mostrato un atteggiamento fortemente conflittuale nella gestione del rapporto contrattuale con la Sansicario) -, ebbe a ritenere che, a prescindere dall'esistenza di elementi che confermassero l'esistenza del pericolo prospettato dalla ricorrente medesima, non fosse comunque possibile escludere il dolo specifico.

In particolare, si legge in sentenza (pag. 3) che, anche ritenendo che la condotta della ricorrente fosse stata ispirata dal predetto intento di autotutela, dovrebbe comunque concludersi che detto intento si accompagnava a quello di evadere le imposte, che, non costituendo il fine esclusivo delle condotte sottoposte a sanzione D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 3, ben può essere affiancato da una o più finalità concorrenti, siano esse di natura lecita od illecita.

A ciò, poi, si aggiungeva, come sottolineato nella motivazione dell'impugnata sentenza, come la circostanza che la ricorrente avesse agito con dolo di

evasione era desumibile dal fatto che, se la sua finalità esclusiva fosse stata quella sostenuta, la medesima avrebbe potuto e dovuto, una volta «messe al sicuro» le somme dirottate sul c/c fiduciario, annotare nelle scritture contabile e indicare in dichiarazione la totalità dei ricavi percepiti dalla Jumbo, così realizzando quella fedeltà dichiarativa cui la difesa sostiene che la ricorrente non volesse sottrarsi. Diversamente, concludono i giudici di appello, le omissioni «annotative» e dichiarative confermerebbero univocamente la finalità di evasione richiesta dalla norma incriminatrice.

La difesa della ricorrente, nel terzo motivo dell'impugnazione di legittimità, ha sostenuto che tale motivazione sarebbe affetta da illogicità, nel senso che l'aver da un lato, la Corte d'appello censurato la condotta della ricorrente per non aver fatto emergere all'attenzione dell'Erario i ricavi riservati e, dall'altro, affrontato il tema della rilevanza penale della procedura di emersione delle attività finanziarie (così riconoscendo che la stessa imputata aveva fatto emergere i ricavi riservati), sarebbe illogico.

Anche tale censura non merita accoglimento.

Ed infatti, nessuna manifesta illogicità (attesa l'esclusività del motivo di ricorso proposto, con cui non si censura la erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, ma soltanto l'illogicità della motivazione della sentenza che lo ha riconosciuto configurabile) è ravvisabile nel percorso logico - argomentativo che ha condotto i giudici di appello a ritenere sussistente il dolo specifico di evasione nella condotta della ricorrente. Non si vede, infatti, per quale ragione debba essere considerato illogico (per di più, lo si precisi per completezza, «manifestamente illogico», come richiesto dall'art. 606 c.p.p., lett. e), ossia in una frattura logica evidente tra una premessa, o più premesse nel caso di sillogismo, e le conseguenze che se ne traggono: Sez. 1, n. 9539 del 12/05/1999 - dep. 23/07/1999, Comisso ed altri, Rv. 215132), l'aver ritenuto configurabile il dolo «concorrente» di evasione - a voler seguire la tesi difensiva - e, nel contempo, l'aver affrontato la questione attinente alla procedura di emersione (che, peraltro, rileva in termini di non punibilità della condotta, ciò che non esclude la sussistenza del corrispondente elemento soggettivo sotteso alla condotta illecita).

Alla stregua di quanto sopra, quindi, la censura difensiva, più che rivolgersi verso la manifesta illogicità della motivazione, si risolve in una critica, benché suggestiva, non alla struttura argomentativa dell'impugnata sentenza, ma al risultato della valu-

tazione con cui la Corte d'appello ha ritenuto di dover confermare la configurabilità del dolo specifico di evasione, operazione, questa, com'è noto non consentita davanti a questa Corte di legittimità. Del resto, il vizio motivazionale denunciato, è ravvisabile ed efficace solo se l'errore accertato sia idoneo a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa del dato processuale/probatorio, fermi restando il limite del «devolutum» in caso di cosiddetta «doppia conforme» e l'intangibilità della valutazione nel merito del risultato probatorio (Sez. 6, n. 5146 del 16/01/2014 - dep. 03/02/2014, Del Gaudio e altri, Rv. 258774).

Anche tale motivo deve, pertanto, essere rigettato perchè infondato.

5. Devono, infine, essere esaminati i residui motivi di ricorso (il quarto ed il quinto) che, per l'omogeneità dei profili di doglianza mossi, sono suscettibili di una congiunta trattazione.

Le censure difensive, in particolare, attengono - come ricordato in precedenza in sede di esposizione illustrativa dei motivi in questione - da un lato, sull'errore di diritto in cui la Corte territoriale sarebbe incorsa nell'interpretare il D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, (in particolare, per aver ritenuto che la causa di non punibilità ivi disciplinata non si applichi mai ai reati commessi prima del trasferimento all'estero del denaro o delle altre attività) e, dall'altro, per l'intervenuto travisamento della prova documentale attestante la sopportazione da parte della società Sansicario s.r.l. di costi non documentati.

Ritiene il Collegio che entrambe le doglianze siano meritevoli di accoglimento. Al fine di meglio lumeggiare le ragioni che hanno indotto questa Corte all'accoglimento, è utile richiamare il percorso logico - argomentativo sviluppato dalla Corte d'appello al fine di escludere l'applicazione della causa di non punibilità costituita dal c.d. scudo fiscale.

La Corte conferma, anzitutto, esservi in atti la dichiarazione riservata delle attività emerse presentata dalla ricorrente in data 14 dicembre 2009, nella quale il totale delle attività detenute all'estero e soggette all'imposta straordinaria prevista dal citato art. 13 bis è indicato in Euro 1.345.000; secondo la Corte d'appello - che, sul punto, mostra di condividere l'assunto del giudice di prime cure - dalla presentazione di tale dichiarazione non potrebbero derivare gli effetti di esclusione della punibilità previsti dall'art. 13 bis, del citato D.L., in base al rilievo che nella previsione di detta norma non vi rientrerebbero le attività patrimoniali detenute fuo-

ri del territorio dello Stato, ma soli i reati che hanno ad oggetto l'omessa dichiarazione di tali attività nonché i reati di falso a questi ultimi connessi. In altri termini, secondo la Corte d'appello, i reati inclusi nell'area della citata norma sarebbero solo quelli disvelati dalla dichiarazione riservata, consistenti nell'omessa ostensione delle attività possedute all'estero nel periodo antecedente alla dichiarazione, ma non i reati che hanno portato al conseguimento, come prezzo o profitto, di tali attività. In applicazione di tale esegesi, dunque, secondo i giudici di appello, i reati non punibili grazie alla procedura di rimpatrio sarebbero soltanto quelli riguardanti le infedeltà dichiarative commesse negli anni successivi alla commissione dei reati per cui si procede e fino alla dichiarazione riservata, e perciò nel periodo compreso tra il 27 aprile 2007 (data di commissione del secondo reato, contestato al capo b) e il 14 dicembre 2009 (data di presentazione della dichiarazione riservata).

La Corte territoriale, dunque, pur ammettendo che la causa di non punibilità di cui all'art. 13 bis, sia astrattamente applicabile anche al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, oggetto di contestazione, ritiene però che l'esclusione della predetta causa di non punibilità discenda dall'individuazione contenuta nel comma primo del predetto articolo delle attività finanziarie e patrimoniali per le quali il perfezionamento della procedura di rimpatrio determina l'esclusione della punibilità penale. Secondo i giudici liguri, la disposizione del comma primo dovrebbe intendersi nel senso che le attività suscettibili di rimpatrio sono soltanto quelle caratterizzate dalla condizione di irregolarità/illiceità (sanzionata amministrativamente) di essere state trasferite all'estero irregolarmente, ma non quelle di provenienza delittuosa, per le quali non sarebbe neppure ipotizzabile una procedura di regolarizzazione. Ciò, dunque, comporterebbe che i reati tributari inclusi nella previsione dell'art. 13 bis (e quelli di falso connessi) per i quali opera la causa di non punibilità sarebbero quelli - e soltanto quelli - commessi dopo l'esportazione irregolare, che hanno ad oggetto la mancata dichiarazione a fini fiscali delle attività possedute all'estero nel periodo intercorrente tra l'esportazione e l'emersione.

5.1. Così ricostruito il ragionamento della Corte territoriale, ritiene il Collegio che lo stesso, pur espressione di un pregevole sviluppo argomentativo, non possa essere condiviso.

Ed invero, una corretta esegesi della norma del citato D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, non può essere ristretta sino al punto da annullarne l'applicazione

- ossia al punto tale da ritenere che la causa di non punibilità in esso prevista non si applichi mai ai reati commessi prima del trasferimento all'estero del denaro o delle altre attività - trattandosi di interpretazione contraria alla ratio sottesa all'applicazione della causa di non punibilità in questione.

L'esame della disposizione rivela, infatti, l'errore della soluzione cui è pervenuto il collegio piemontese. Il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 bis, (Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini), - convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, ulteriormente modificato dal decreto-legge sempre del 3 agosto 2009, n. 103, a sua volta convertito dalla L. 3 ottobre 2009, n. 141 -, sotto la rubrica «Disposizioni concernenti il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato» ha previsto l'istituzione di un'imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali: a) detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni; b) a condizione che le stesse siano rimpatriate in Italia da Stati non appartenenti all'Unione Europea, ovvero regolarizzate o rimpatriate perchè detenute in Stati dell'Unione Europea e in Stati aderenti allo Spazio economico Europeo che garantiscono un effettivo scambio di informazioni fiscali in via amministrativa. Secondo la previsione del comma terzo della citata disposizione «Il rimpatrio ovvero la regolarizzazione si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nè comporta l'obbligo di segnalazione di cui al D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, art. 41, relativamente ai rimpatri ovvero alle regolarizzazioni per i quali si determinano gli effetti di cui al comma 4, secondo periodo».

Per quanto concerne gli effetti conseguenti all'effettivo pagamento dell'imposta, l'art. 13 bis, comma 4, precisa che detto pagamento «comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui alla già vigente L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), e successive modificazioni; resta ferma l'abrogazione dell'art. 2623 c.c., disposta dalla L. 28 dicembre 2005, n.

262, art. 34». Il comma 6, infine, precisa ulteriormente che l'imposta straordinaria di cui sopra «si applica sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 (dunque, senza alcun limite per quelle detenute in data antecedente a tale data, n.d.r.) e rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 30 aprile 2010».

Infine, la richiamata L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), in particolare prevede che «l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, nonché per i reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623 c.c., quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. L'esclusione di cui alla presente lettera non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa».

5.2. La norma consente, in sintesi, al contribuente che detiene, in violazione alle norme sul monitoraggio fiscale (v., in particolare:

D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 1990, n. 227), attività finanziarie e patrimoniali all'estero, da una data precedente al 31 dicembre 2008, di rimpatriare (per gli Stati non appartenenti all'Unione Europea o che comunque non garantiscono un adeguato scambio di informazioni fiscali in via amministrativa) o di regolarizzare tali attività, attraverso il pagamento di un'imposta straordinaria. Il termine entro cui doveva essere effettuato il rimpatrio o la regolarizzazione era originariamente compreso tra il 15 settembre 2009 ed il 15 dicembre 2009. Successivamente, con il D.L. 30 dicembre 2009, n. 194 (c.d. «Milleproroghe»), convertito dalla L. 26 febbraio 2010, n. 25, i termini sono stati prorogati al 30 aprile 2010, sia pur con la previsione di una percentuale diversa d'imposta: a) per i rimpatri o le regolarizzazioni effettuati entro il 15 dicembre 2010 l'imposta sostitutiva era del 5%; b) per quelli sino al 28 febbraio 2010 l'imposta è stata elevata al 6% ed al 7% per i rimpatri e le regolarizzazioni tra il 1° marzo ed il 30 aprile 2010.

L'art. 13 bis, comma 4, richiama, come visto, per gli effetti penali dei capitali detenuti all'estero rimpatriati o regolarizzati, la L. n. 289 del 2002, art. 8, comma 6, lett. e), che prevede, in favore del contribuente, «l'esclusione ad ogni effetto della punibilità

lità per i reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, nonché per i reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623: si noti, a tal proposito, che il reato di falso in prospetto è stato abrogato dalla L. n. 262 del 2005, art. 34, v. ora il D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 173 bis, del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire o occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria».

In sostanza, chi si è avvalso dello scudo fiscale non è punibile per una serie di reati, compendiabili in due macro-categorie: a) i delitti tributari di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del citato decreto), dichiarazione infedele (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4), omessa dichiarazione (art. 5 del d.lgs. n. 74/2000) e occultamento o distruzione di scritture contabili (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10); b) le condotte di falso punite dal codice penale ossia: a) falsità materiale commessa da privato (art. 482 c.p.); b) falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico (art. 483 c.p.); c) falsità in registri e notificazioni (art. 484 c.p.); d) falsità in scrittura privata (art. 485 c.p.); e) uso di atto falso (art. 489 c.p.); f) soppressione, distruzione o occultamento di atti veri (art. 490 c.p.); g) falsità riguardanti documenti informatici, pubblici i privati, aventi efficacia probatoria (art. 491 bis c.p.) e le false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c..

Solo per i reati codicistici - e non, ovviamente, per quelli tributari - deve però sussistere un rapporto di connessione teleologica o consequenziale con i reati tributari: l'esclusione della punibilità opera solo qualora i primi siano stati commessi per eseguire o occultare i secondi, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. In sostanza, il contribuente dovrà dimostrare che i delitti di falso o i reati societari sono stati funzionali alla commissione dei reati tributari in quanto prodromici (cioè ipotattici) oppure volti a mantenere i vantaggi o a nascondere i reati tributari (cioè paratattici).

E', dunque, evidente, che il rientro dei capitali detenuti all'estero non implica, necessariamente, una pregressa forma di evasione. Ben può verificarsi, invero, che le attività detenute oltre confine siano frutto non solo di redditi ivi prodotti e sottratti a tassazione in Italia ma anche di redditi prodotti in Italia, non assoggettati completamente ad imposi-

zione (come avvenuto per la somma di 1.800.00 Euro deviata su conto fiduciario) e trasferiti all'estero anche in violazione della normativa antiriciclaggio, come avvenuto nel caso in esame. In tal senso, d'altra parte, sembra indirizzare chiaramente la formulazione dell'art. 13 bis, comma 1, lett. a). Ed allora, non convince la soluzione offerta dalla Corte d'appello secondo cui i reati per cui opererebbe la causa di non punibilità siano solo quelli commessi dopo l'esportazione irregolare dei capitali all'estero aventi ad oggetto la mancata dichiarazione a fini fiscali delle attività possedute all'estero nel periodo intercorrente tra l'esportazione e l'emersione. Il criterio utilizzato dal legislatore, oltre a risultare oggettivo, presenta una logica di tutta evidenza, a prescindere dall'esistenza o meno di una sostanziale evasione. Non può (e non deve) sfuggire che il presupposto normativo è, infatti, costituito dalla mancata dichiarazione delle attività detenute all'estero in violazione delle disposizioni di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167. La soluzione da scegliersi, dunque, non deve essere improntata ad un eccessivo formalismo e, soprattutto, va coordinata non solo con il dato letterale - il che è del tutto ovvio - ma anche con la ratio del provvedimento senza scadere nè in eccessivi permissivismi nell'ottica dell'incentivazione nè in rigidi formalismi che potrebbero determinare ingiustificate sperequazioni.

Ne discende, dunque, che, valutate le cause ostative previste dalla normativa sullo «scudo fiscale», una causa ostativa discende in forza del disposto di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 17, comma 2 bis, (cui espressamente rinvia il D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, comma 4), secondo cui gli effetti premiali di cui al citato D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, in ogni caso non si produrranno tutte le volte in cui il rimpatrio o la regolarizzazione abbiano ad oggetto attività detenute all'estero derivanti da reati diversi da quelli «coperti» dallo scudo fiscale (peraltro, in tali ipotesi è anche prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 100 per cento del valore corrente delle attività oggetto di dichiarazione riservata), pur dovendosi ricordare che il citato D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 17, successivo comma 2 ter, dispone che gli effetti premiali dello scudo fiscale trovano comunque applicazione nelle ipotesi in cui i predetti reati siano già estinti, non punibili o non più previsti come tali dall'ordinamento, salvo che si tratti di uno dei delitti, di particolare gravità, ricompreso nell'elencazione ivi indicata.

Inoltre, lo scudo fiscale produce regolarmente i suoi effetti premiali con riferimento a tutti i periodi

di imposta in cui non vi sia stato un accertamento, purché, ovviamente, le relative violazioni contestate siano correlate alle attività rimpatriate o regolarizzate (recte, i relativi imponibili accertati siano astrattamente riconducibili alle attività oggetto di emersione), come avvenuto nel caso in esame.

Ed allora, conclusivamente, nulla autorizza ad affermare che l'art. 13 bis, citato escluda dalle attività suscettibili di rimpatrio quelle di provenienza delittuosa, per le quali è certamente ipotizzabile una procedura di regolarizzazione, salvo che non ricorra una delle condizioni ostative previste dal D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, comma 7, che precludono al contribuente la possibilità di beneficiare degli effetti premiali dello scudo fiscale: a) l'avvenuta constatazione nei confronti dell'interessato di una delle violazioni di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, comma 1; b) l'inizio di un accesso, ispezione o verifica a carico dell'interessato; c) l'inizio nei confronti dell'interessato di altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui lo stesso abbia avuto formale conoscenza.

In difetto di ciò, dunque, indebita risulta essere la limitazione - operata dalla Corte territoriale - ai soli reati tributari (tra cui rientra anche l'art. 3, d.lgs. n. 74/2000) che hanno come presupposto attività «rimpatriate» caratterizzate dalla condizione di irregolarità/illiceità sanzionata solo amministrativamente per essere state trasferite all'estero irregolarmente, laddove, invece, come già detto, le attività «rimpatriate» detenute oltre confine possono essere frutto non solo di redditi ivi prodotti e sottratti a tassazione in Italia ma anche di redditi prodotti in Italia, assoggettati parzialmente ad imposizione (nel caso in esame, infatti, la somma di 1.800.000 Euro è stata deviata su conto fiduciario e sottratta all'imposizione) e per di più trasferiti all'estero in violazione della normativa antiriciclaggio.

5.3. Quale necessario corollario dell'applicabilità della causa di non punibilità anche al caso in esame, poi, v'è l'estensibilità soggettiva «condizionata» dell'art. 13 bis citato anche alle società di capitali, come nel caso in esame. Ed invero, sulla controversa questione dell'applicabilità degli effetti (tributari e penali) del c.d. «scudo fiscale» del 2009 si discute da tempo per il fatto che, mentre il precedente analogo istituto, introdotto nel 2002 solo come c.d. «scudo persone» (D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla L. 23 novembre 2001, n. 409) ed esteso poi nel 2003 anche alle persone giuridiche come c.d. «scudo società» (D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito dalla L. 23 aprile 2002, n. 73), possedeva ambito applicati-

vo assai più esteso, quello successivo del 2009 non ha più ritenuto di effettuare tale estensione.

In base alla normativa di riferimento lo scudo fiscale del 2009 si applica solo «alle persone fisiche, agli enti non commerciali, alle società semplici ed alle associazioni equiparate». E questo, appunto, nel dichiarato intendimento di limitare l'applicazione del beneficio - a differenza di quanto avvenuto con quello del 2003 - solo a determinate categorie di soggetti. In materia, dispone il D.L. n. 350 del 2001, art. 11, che «ai fini delle disposizioni di cui al presente capo si intende per interessati le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate».

Tale norma è stata richiamata, per il successivo scudo del 2009 (dal D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, comma 5): «Il rimpatrio o la regolarizzazione operano con le stesse modalità, in quanto applicabili, previste dall'art. 11 ... del D.L. n. 350 del 2001 convertito della L. n. 409 del 2001».

Dunque, come ribadito anche dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate (in particolare, vedasi la Circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E6), lo scudo fiscale 2009 riguarda esclusivamente le persone fisiche e gli altri soggetti specificamente indicati, con esclusione altresì delle società di persone. La suddetta circolare, relativamente all'ambito soggettivo, afferma che «in tale ambito soggettivo sono ricomprese le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Restano, invece, esclusi gli enti commerciali, nonché le società, siano esse società di persone o società di capitali, ad eccezione delle società semplici».

Cionondimeno nel paragrafo 10 della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 2009, dedicata agli «effetti del rimpatrio e della regolarizzazione» si afferma: «Ai soli fini tributari, si ritiene che tale divieto valga con riferimento non solo ai procedimenti direttamente riferibili al contribuente che ha effettuato le operazioni di emersione, ma anche a quelli concernenti soggetti riconducibili al contribuente stesso in qualità di dominus.... Con riferimento agli effetti penali delle operazioni di emersione, si evidenzia che l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria dovuta sulle attività rimpatriate o regolarizzate rende non punibili i reati indicati nella L. n. 289 del 2002, art. 8, comma 6, lett. c)». Alla luce di tale circolare, una sentenza di questa Corte (Sez. 4, n. 44003 del 19/07/2013 - dep. 28/10/2013, Lanari, Rv. 257577) in materia cautelare ha osservato che «le circolari non hanno una natura normativa e non possono modificare o interpretare in modo autentico le leggi»; «che l'estensione

dello scudo alle società predicata dall'Agenzia delle Entrate è limitata ai soli effetti tributari», e quindi «anche a voler ritenere giuridicamente operante l'estensione, essa è limitata alle sole operazioni di emersione effettuate dal dominus della società».

L'impostazione di tale sentenza è stata richiamata da due successive sentenze (Sez. 3, sentenza n. 38695 del 2014, ud. 2/07/2014 - dep. 23/09/2014, ric. Seeber; Sez. 3, sentenza n. 41947 del 2014, ud. 2/07/2014 - dep. 8/10/2014, ric. Società Rentcar Chartering GmbH, ambedue non massimate).

Per quanto interessa in punto di diritto, va sottolineato che questa Suprema Corte sostanzialmente aderisce al punto di vista sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, ossia che gli effetti dello «scudo fiscale» possono riguardare, con riferimento alle società (di persone o di capitali), anche i casi di ricorso a tale istituto da parte di soggetto ritenuto «dominus» della società. Sebbene, dunque, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 2009 limiti gli effetti di tale estensione al campo tributario, per ciò che concerne l'ulteriore estensione al campo penale occorre tener conto di quanto dispone il D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, al comma 4: «l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c), e succ. mod.». Tale richiamata disposizione stabilisce che «il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta per ciascuna annualità oggetto di integrazione ...: c) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, nonché dei reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623 c.c., quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria».

Alla luce della specifica normativa concernente il «vecchio scudo» del 2002-2003, espressamente richiamata, per quanto concerne i profili penali, da quella relativa ad analogo istituto del 2009, e tenendo conto altresì dei più recenti orientamenti giurisprudenziali, si può dunque pervenire alla seguente conclusione: sempre che ne sussistano tutti i presupposti richiesti dalla normativa disciplinatrice dell'istituto (capienza, date, soggetti, collegamento fra scudo e reati commessi), alla luce del c.d. diritto vivente (giurisprudenza e documenti di

prassi), anche nell'ambito delle società (di persone e di capitali) l'istituto può operare, ma solo con riferimento ai soggetti che, all'interno delle società, possiedono i requisiti di diritto e di fatto per essere considerati appartenenti alla categoria del «dominus». Ed allora, non v'è motivo di ritenere esclusa dall'applicazione della causa di non punibilità la ricorrente, atteso che, come risulta dall'istruttoria (v. deposizione teste B.) emerge che la ricorrente era l'unico soggetto di riferimento della società Sansicario, dunque il dominus.

5.4. Ultimo profilo oggetto di esame, infine, concerne il quinto profilo di doglianza, anch'esso meritevole di accoglimento.

Ed invero, la Corte d'appello ha escluso l'applicazione della causa di non punibilità prevista dal D.L. n. 78 del 2009, in quanto la ricorrente avrebbe sottoposto a regolarizzazione l'importo di 1.345.000 Euro a fronte di un importo complessivo di ricavi non registrati, pari ad Euro 1.825.061. Diversamente, come sostenuto dalla difesa già in sede di appello, avvalendosi di documenti, anche l'Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto l'esistenza di costi non documentati da parte della società, in particolare all'atto della conciliazione giudiziale dei processi tributari scaturiti dall'impugnazione, ad opera della Sansicario, degli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Entrate - per quanto qui di interesse - relativi all'esercizio 2005/2006.

Secondo la censura proposta in sede di ricorso per cassazione, la Corte d'appello sarebbe incorsa nel vizio di travisamento probatorio nell'affermare che l'ammontare di tali costi non sarebbe stato provato in alcun modo nè che sarebbe stato determinato l'ammontare in via conciliativa, asserendo esservi in atti solo una proposta di conciliazione giudiziale proveniente dalla ricorrente indirizzata alla Direzione provinciale di Genova mai depositata nè approvata dall'Ufficio Finanziario.

5.5. Osserva il Collegio come tale affermazione risulta smentita dagli atti.

Ed invero, detta proposta, allegata al ricorso per cassazione, datata 25/01/2012, proviene dalla Direzione provinciale di Genova e non dalla ricorrente; risulta essere stata regolarmente sottoscritta dal direttore provinciale; risulta essere stata accettata dalla ricorrente rappresentata dal procuratore speciale; riconosce l'esistenza di costi non documentati per un importo pari ad Euro 326.000; infine, contiene quale allegato il mod. F24 attestante il versamento della prima rata delle imposte dovute per effetto della conciliazione (Euro 32.782,21). Ed allora può convenirsi con la difesa della ricorren-

te secondo cui quanto sostenuto in sentenza, contrasta con un dato documentale incontrovertibile, così concretizzandosi il vizio di travisamento di un dato probatorio il quale si presenta, peraltro, ravvisabile ed efficace, atteso che l'errore accertato è idoneo a disarticolare l'intero ragionamento probatorio con riferimento al diniego di operatività della predetta causa di non punibilità di cui all'art. 13 bis citato, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa del dato processuale/probatorio (v., da ultimo: Sez. 6, n. 5146 del 16/01/2014 - dep. 03/02/2014, Del Gaudio e altri, Rv. 258774), in quanto se la Corte d'appello avesse tenuto conto di quei costi non documentati, non avrebbe potuto sostenere che la Sansicario non li avesse sostenuti e che non poteva giustificarsi la regolarizzazione di un importo (Euro 1.345.000) inferiore rispetto a quello (Euro 1.825.061) costituito dall'ammontare dei ricavi non registrati nelle scritture contabili della stessa Sansicario, non potendosi escludere che la differenza tra i due importi fosse ascrivibile al sostenimento di costi non documentati nella gestione dell'impresa ad opera della Sansicario medesima (operazione, questa, che implicando accertamenti ed apprezzamenti fattuali esula dai poteri di questa Corte, ed impone una verifica in sede di rinvio).

Conseguentemente, quindi, la Corte d'appello, ove avesse tenuto conto di tale dato documentale, avrebbe potuto diversamente decidere in punto di riconoscimento degli effetti penali dello scudo fiscale e, in particolare, della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 bis citato.

6. Conclusivamente, l'impugnata sentenza dev'essere annullata con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Genova affinché, rivalutata in base ai principi sopra affermati da questa Corte l'applicazione della causa di non punibilità D.L. n. 78 del 2009, ex art. 13 bis, alla vicenda in esame, accerti se, tenuto conto del dato documentale costituito dalla proposta datata 25/01/2012 promanante dalla Direzione provinciale di Genova, possano essere riconosciuti gli effetti penali dello scudo fiscale nel caso in esame, e, in particolare, della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 bis citato. In altri termini, occorrerà verificare in sede di rinvio se possa giustificarsi la regolarizzazione di un importo (Euro 1.345.000) inferiore rispetto a quello (Euro 1.825.061) costituito dall'ammontare dei ricavi non registrati nelle scritture contabili della stessa Sansicario, ove si accerti che tale differenza tra i due importi sia attribuibile al sostenimento di costi non documentati nella gestione dell'impresa ad opera della Sansicario medesima.

7. Solo per completezza, precisa questa Corte che, atteso il principio della formazione progressiva del giudicato, l'infondatezza del ricorso quanto ai primi tre motivi, determina l'irrevocabilità della sentenza in punto di affermazione della responsabilità penale (atteso che il reato, alla data della decisione di questa Corte, non è ancora prescritto: prescrizione che maturerà solo il prossimo 27 ottobre 2014), dovendo quindi il giudice del rinvio solo verificare in fatto l'applicabilità della causa di non punibilità di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis. Ed invero, qualora venga rimessa dalla Corte di cassazione al giudice di rinvio la sola questione relativa all'accertamento dell'esistenza di una causa di non punibilità (come nel caso in esame) si verifica una situazione analoga quella in cui l'annullamento con rinvio venga disposto per la sola determinazione della pena, sicché la formazione del giudicato progressivo riguarda esclusivamente l'accertamento del reato e la responsabilità dell'imputato, essendo quindi impedito al giudice del rinvio di dichiarare (ed al ricorrente di eccepire) l'avvenuta estinzione del reato per la prescrizione maturata successivamente alla decisione di questa Corte. Nè, peraltro, si noti *incidenter tantum*, rileva ed l'assenza, nel dispositivo della sentenza di annullamento, del dato meramente formale della declaratoria dell'intervenuto passaggio in giudicato della parte non annullata (Sez. 2, n. 6287 del 15/12/1999 - dep. 20/09/2000, Piconi G, Rv. 217857).

Che, del resto, si tratti di questione analoga a quella dell'annullamento con rinvio per la sola determinazione della pena, si evince agevolmente dalla seguente considerazione. E' evidente che la esclusione della punibilità di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis, comma 4, non può inquadrarsi fra le cause di giustificazione che elidono la illiceità o antigiuridicità, intesa quale contrasto fra il fatto e l'intero ordinamento giuridico, rendendo inapplicabile qualsiasi tipo di sanzione. E ciò in quanto siamo certamente al di fuori di quel bilanciamento di contrapposti interessi che caratterizza le cause di giustificazione. Analogamente, non sembra si tratti di cause di esclusione della colpevolezza (o scusanti) che, lasciando integra l'antigiuridicità o illiceità oggettiva del fatto, fanno venir meno solo la possibilità di muovere un rimprovero al suo autore; infatti, non sono presenti quei fattori di eccezionale pressione psicologica in grado di elidere la colpevolezza e che caratterizzano le scusanti. Non rimane, quindi, che l'inquadramento fra le cause di esenzione della pena in senso stretto che consistono in quelle circostanze che lasciano inalterata

sia l'antigiuridicità che la colpevolezza e che sono il risultato di valutazioni di opportunità circa la necessità o meritevolezza della pena, anche avuto riguardo all'esigenza di salvaguardare controinteressi che risulterebbero lesi dall'applicazione della pena nel caso concreto.

Infatti, la non punibilità di cui al citato art. 13 bis, si inquadra fra le condotte, susseguenti al reato, riparatorie dell'offesa; condotte alle quali il legislatore, in via eccezionale, attribuisce efficacia estintiva del reato.

Si tratta, quindi, di cause sopravvenute di esclusione della punibilità, autonome rispetto alle consuete cause di estinzione del reato e che, al contrario delle scriminanti, non coesistono con il fatto, ma sono sopravvenute al fatto in quanto presuppongono un reato già consumato, di cui vengono successivamente eliminati gli effetti.

L'accertamento della responsabilità penale della ricorrente per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, dunque, è del tutto sganciato rispetto all'operatività di tale causa di esclusione della punibilità: ne consegue che la sentenza di annullamento pronunciata da questa Corte esaurisce il giudizio in relazione a tutte le disposizioni contenute nella impugnata sentenza e non comprese in quelle annullate, nè ad esse legate da un rapporto di connessione essenziale (Sez. U, n. 373 del 23/11/1990 - dep. 16/01/1991, P.G. in proc. Agnese, Rv. 186165), residuando quindi da esaminare solo la questione, distinta da quella irrevocabilmente decisa, dell'applicabilità della predetta causa di non punibilità.

P.Q.M.

Annulla l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Genova.

AUMENTA LA TUA REALTÀ

MERCATI ESTERI

nuove opportunità di business per te e i tuoi clienti



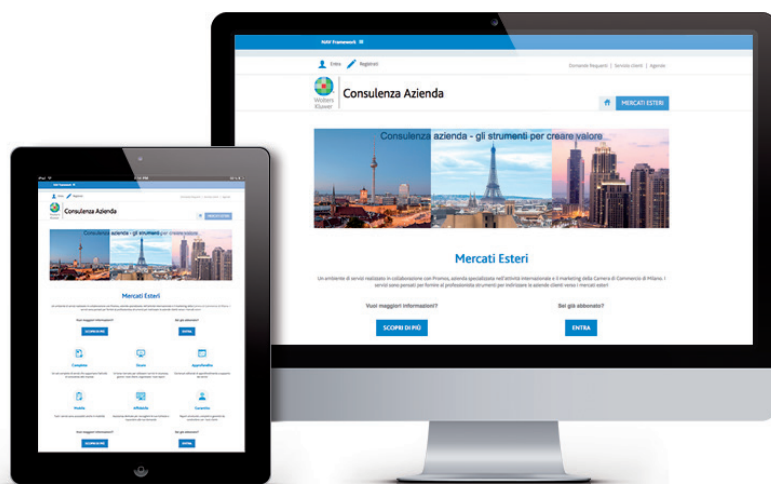
effige.com

L'esclusivo servizio Wolters Kluwer per il professionista che vuole accompagnare l'azienda nel processo di internazionalizzazione sviluppato in collaborazione con Promos

- **Export check up** per verificare la propensione dell'azienda verso i mercati esteri
- **Primo orientamento** per identificare i mercati potenzialmente più interessanti
- **Credit passport** per certificare l'azienda, ottenere credito dalle banche, presentarsi ai partner.



Scopri di più



Y05ERCL

Visita il sito: www.consulenzazienda.it

REGISTRATI SU EDICOLAPROFESSIONALE.COM

- ✓ PERCHÉ È GRATIS.
- ✓ PERCHÉ È COMODO.
- ✓ PERCHÉ È SOSTENIBILE.

PERCHÉ NO?



Tutto il patrimonio bibliografico Wolters Kluwer è a tua disposizione in edicolaprofessionale.com. Dagli articoli delle testate IPSOA, CEDAM, UTET Giuridica e il fisco alle news di IPSOA Quotidiano, con una sola ricerca. **Registrati!**



TI CONVIENE:

ottieni subito il 20% di sconto su shopwki.it e un mese omaggio ad un quotidiano Wolters Kluwer.



È PRATICO:

consulti le tue riviste dove e quando vuoi, da PC, Tablet o Smartphone. Il tuo aggiornamento è più tempestivo e puoi archiviare, rileggere e condividere gli articoli di tuo interesse con più facilità.



E DAI UNA MANO ALL'AMBIENTE:

perché con la tua registrazione, Wolters Kluwer devolgerà un contributo a Treedom per piantare un agrumeto in Sicilia.



**SCOPRI TUTTI I VANTAGGI SU
EDICOLAPROFESSIONALE.COM/REGISTRATI**

L'offerta è valida fino al 31/01/2016



Wolters Kluwer

IPSOA CEDAM **UTET**
GIURIDICA