

# IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

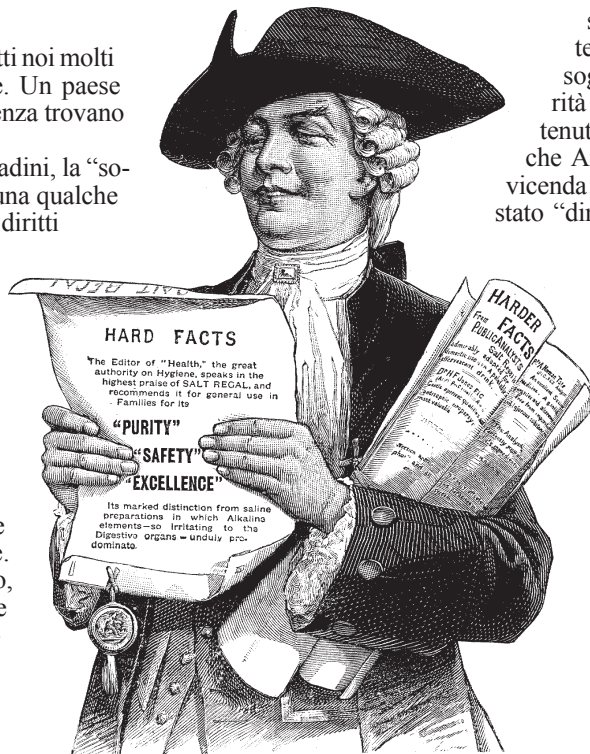
Anno XL - N. 166 - LUGLIO / AGOSTO 2005 - Poste Italiane spa - Spedizione in Abbonamento Postale  
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Vicenza

## Votantonio! Ma il nostro Antonio, dov'è?

di Luciano Berzè

La recente vicenda Bankitalia ha offerto a tutti noi molti spunti per riflettere su questo curioso paese. Un paese nel quale i concetti di trasparenza e indipendenza trovano molti predicatori ma pochi praticanti.

Ormai non si contano le volte nelle quali i cittadini, la "società civile", ma anche la politica, invocano una qualche Autorità che possa garantire quella serie di diritti fondamentali o, sempre più spesso, di norme di buon senso che una volta venivano riassunte nelle regole del buon padre di famiglia. Sembra che questo paese abbia perso il senso e l'ordine delle cose. Come se ciò che a ciascuno di noi, al comune cittadino, sembra corretto o giusto o anche solo normale, non riuscisse a divenire una regola di comportamento sociale. Come se le regole che ciascuno di noi pensa essere normali nella propria vita, divenissero automaticamente improponibili come comportamento sociale. Un sentimento come il coraggio, ad esempio, che ognuno di noi sperimenta nelle proprie scelte quotidiane non riesce ad essere riprodotto a livello sociale. Analogamente per il dovere: la nostra vita è costantemente infarcita di affermazioni di diritti ma nessuno parla più di doveri.



Questi concetti, apparentemente populistici, non lo sono davvero. E le vicende di queste settimane lo testimoniano benissimo, se ancora ve ne fosse bisogno. In un paese normale il presidente di un'autorità di vigilanza, quale era la Banca d'Italia, che avesse tenuto dei comportamenti pari a solo una parte di quelli che Antonio Fazio e famiglia hanno tenuto nella nota vicenda Antonveneta (e non era neppure la prima) sarebbe stato "dimissionato" se non cacciato piuttosto che "sfiduciato". Forse in un altro paese avrebbe preferito andarsene sopraffatto dalla vergogna. Questo, si diceva, in un paese normale. In Italia no. In questo paese dove i diritti hanno sostituito i doveri, una sorta di falso garantismo mantiene in sella anche soggetti che proprio di questi doveri, primo di tutti il rispetto per i cittadini che dovrebbero proteggere, si sono fatti beffe.

E in tutto questo noi dove siamo?

Come cittadini non possiamo che rimanere sbalorditi quando non sbigottiti vedendo i risultati di questi comportamenti, le azioni della magistratura ed il registro della stampa.

Come professionisti, come dottori commercialisti, lo rimaniamo ancor di più, immersi come siamo nelle imprese italiane e nei loro meccanismi, consapevoli dei comportamenti delle banche, disinvolve con i piccoli ma timorose se non succubi dei grandi.

Per l'opinione pubblica, però, non esistiamo: siamo molto occupati dalle fondazioni Aristeie di turno o dal bilancino dei sistemi elettorali del momento. E ci domandiamo preoccupati: dov'è l'altro Antonio, il nostro Antonio.

Perché questa categoria non si prende gli spazi che si merita nel dibattito economico e sociale del paese, dopo aver predicato ma anche praticato il valore dell'indipendenza - in tutte le sue forme anche quella solamente apparente - e che evita giorno dopo giorno il conflitto di interessi? Perché non ci siamo schierati dalla parte del cittadino in questa surreale vicenda? Qualcuno è in grado di spiegarci questo silenzio che magari anticiperà il futuro silenzio sulla finanziaria elettorale per il 2006? Chissà. In ogni caso, comunemente - come Antonio Albanese fa dire al suo Cetto Lo Qualunque - votantonio!

### In questo numero

- 2 CASSA DI PREVIDENZA: LA FUSIONE SI FA?
- 3 PIÙ GLOBALIZZATORI, MENO GLOBALIZZATI
- 4 IL POTERE/DOVERE DI AUTOTUTELA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
- 5/7 FEDERALISMO FISCALE: INTEGRAZIONE NORMATIVA MANCANTE
- 9 NUOVE OPPORTUNITÀ DEI FONDI IMMOBILIARI
- 10 NOTA DI ACCREDITO IN CASO DI FALLIMENTO
- 11/13 TARSU: AVVISI DI ACCERTAMENTO E PAGAMENTO ERRATI
- 15/16 LAVORO A PROGETTO: IL 'NOME' NON BASTA
- 17/20 LA NORMATIVA ANTI-TAX HEAVEN
- 21/22 IL FINANZIAMENTO PRIVATO ALLE SCUOLE PUBBLICHE
- 23 NOVITA' FISCALI PER L'APICOLTURA
- 24 FINESTRA SUL TRIVENETO

### L'INSERTO L'INGRESSO DI INVESTITORI ISTITUZIONALI NELL'IMPRESA DI FAMIGLIA

### RAVVEDIMENTO OPEROSO, STATO USURAI O BENEFATTORE?

### DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO DI CAMBIO NELLE FUSIONI

## Suggerimenti a Tremonti

Caro Ministro Tremonti credo che nessuno La invidi, in questo momento. Non pare facile, ed anzi parrebbe impossibile, conciliare riduzione dell'imposizione con le maggiori necessità di gettito.

Senza entrare nella impostazione generale del sistema tributario, quale professionista che si occupa anche di queste cose, Le suggerisco qualche piccolo ritocco, foriero di aumento gettito e soprattutto di apprezzamento da parte dei contribuenti. Sono quattro punti in tutto.

1) *Valori da dichiarare nelle cessioni degli immobili.* L'applicazione del criterio di determinazione automatica del valore per la cessione degli immobili è stata buona cosa. Non è però sufficiente. Perché di fatto costringere l'acquirente a dichiarare il valore catastale, o poco più, e gestire la differenza "in nero"?

Il suggerimento è semplice: tassare l'atto sempre sulla base del valore automatico, e l'eventuale maggior valore rispetto al prezzo tassarlo allo 0,50%, massimo 1%.

Non ci sarebbero più problemi, in molti atti, e tutto sarebbe più semplice, senza obbligare ad effettuare manovre strane, e a violare in continuità la normativa antiriciclaggio.

Per non danneggiare gli acquirenti, poi, servirebbe una disposizione da parte dei notai che limitasse la applicabilità della tariffa, al valore automatico. Pare che la categoria sia comunque d'accordo. Così si avrebbe la quadratura del cerchio.

2) *Ristrutturazioni edilizie*

L'agevolazione potrebbe essere aumentata, come importo, non come aliquota, ed estesa anche ad interventi su immobili costruiti entro una certa data (esempio fino agli anni 50). Sempre limitata ai privati, ma estesa anche ad altre tipologie di immobili. Ci sarebbe l'emersione di parte del sommerso e il miglioramento della qualità degli immobili. L'erario non ci perderebbe nulla, anzi.

3) *Imposte in anticipo*

Acconsentire, e magari anche incentivare, da parte dei cittadini, il pagamento delle imposte in anticipo. Un tentativo, un po' incerto, è stato fatto per le imposte sulle successioni, ma si può prevedere che la norma non avrà alcuna applicazione pratica. E ciò non solo per questioni scaramantiche, che peraltro inciderebbero sicuramente, quanto piuttosto per l'eseguità del proposto abbattimento delle imposte (solo l'1% in meno). Lo sconto concesso dovrebbe essere più o meno pari al rendimento dei Titoli di Stato a breve o, meglio, dei titoli con scadenza pari a quella delle imposte anticipate. Potrebbe anche essere facilmente accettato un piccolo spread negativo. L'erario non perderebbe nulla, e più di qualcuno potrebbe essere incentivato a pagare la sue imposte prima del dovuto. Anni fa, in Belgio, così è stato fatto.

4) *Collaboratori coordinati e continuativi*

In luogo dei contributi INPS, (che poi la pensione bisogna pur dargliela, a questo nuovo esercito di oltre un milione di iscritti) in luogo della iscrizione nei libri paga e matricola, in luogo dei contributi INAIL, in luogo della ritenuta di acconto equiparata a quella dei dipendenti, prevedere una bella ritenuta secca, uguale per tutti, dopo uno scaglione basso, esente. Ad esempio, fino a 5 mila euro, esenzione per tutti. Oltre, fino a 70 mila euro ritenuta secca del 20%; oltre, 40%. Sarebbe tutto più semplice, e l'erario incasserebbe anche di più. I contribuenti ne sarebbero felici.

Sono suggerimenti semplici, facili e di forte impatto sul pubblico.

Buon lavoro, Ministro Tremonti.

Giuseppe Rebecca  
Ordine di Vicenza

# Cassa di Previdenza: la fusione si fa?

*L'impegno del governo  
all'unificazione delle due gestioni  
previdenziali dei Dottori  
Commercialisti e dei Ragionieri.  
Una riforma strutturale da seguire  
con la massima attenzione*

di ANTONIO PASTORE

Con l'approvazione dello schema di decreto legislativo varato nelle scorse settimane dal consiglio dei ministri, contenente la struttura di un nuovo Albo unico per Dottori Commercialisti e Ragionieri, il Governo si è impegnato a sostenere l'eventuale unificazione delle due gestioni previdenziali "in conformità ai principi della loro autonomia privatistica".

Di qui, la necessità della Cassa di Previdenza dei Dottori Commercialisti di confrontarsi in maniera costruttiva con la Cassa dei Ragionieri per individuare, serenamente, le scelte da operare.

Alla luce del sostegno offerto dal Governo dovranno valutarsi le attuali situazioni patrimoniali, le variabili demografiche e finanziarie e, più in generale, le dinamiche attuariali specifiche di ciascuna Cassa

Le riforme strutturali richiedono valutazioni attente e operazioni trasparenti.

I numeri della Cassa dei Dottori Commercialisti rispecchiano un trend positivo: favorevole il rapporto tra iscritti/pensionati (dal 6.93 nel 1996 al 10.02 nel 2004) stabile il rapporto tra contributi e prestazioni (2.32 nel 2004), costante la crescita annua delle iscrizioni (prossima al 5%), oltre 41.000 gli associati a fronte di un numero di pensionati di poco superiore ai 4.000.

Ancorché questi numeri evidenzino una costante solidità, ci siamo impegnati a garantire l'equilibrio finanziario di lungo periodo con la riforma strutturale del nostro sistema previdenziale.

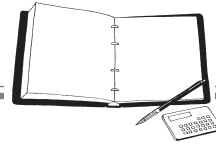
La nostra professione continua ad essere in costante espansione e non v'è dubbio che le nuove generazioni faranno parte a pieno titolo della categoria dei Dottori Commercialisti anche dal punto di vista previdenziale.

Il confronto con la Cassa dei Ragionieri deve iniziare dall'individuazione di criteri omogenei per la redazione di bilanci tecnici e attuariali che tengano conto dei dati storici dei flussi demografici e finanziari. Il Consiglio di Amministrazione sottoporà all'Assemblea dei Delegati un progetto per la necessaria valutazione e l'eventuale approvazione. Lo scopo della Cassa è di tutelare i Dottori Commercialisti, anche in questo percorso.

Pertanto, riteniamo opportuno ribadire che l'azione di verifica e di valutazione del progetto di fusione deve necessariamente avvenire, certamente senza pregiudizi, ma con rispetto e attenzione, senza eccessive semplificazioni, guardando alla tradizione della nostra Cassa. Al centro del nostro interesse, resta sempre quello della garanzia di un futuro per i nostri associati che sia certo e solido.

Alla luce di tutte queste considerazioni, il necessario confronto con i colleghi Ragionieri porterà sì a valutare un'ipotesi di fusione, senza però che ciò pregiudichi altre scelte alternative. Lo diciamo nell'interesse dei nostri associati e del loro futuro previdenziale.

## ANNOTANDO



# Più globalizzatori e meno globalizzati

CLAUDIO SICILIOTTI

Ordine di Udine

**PARLANDO DI GLOBALIZZAZIONE** e di sviluppo non sempre si ha una reale coscienza ed un'effettiva riflessione sulla natura e la portata del fenomeno. La globalizzazione, in sé e per sé, non è altro che un'intensificazione delle relazioni sociali mondiali che fa sì che eventi locali vengano modellati da eventi che si svolgono a migliaia di chilometri di distanza e viceversa. Un'influenza quindi diretta e costante che incide sui costumi (e sui consumi), sui comportamenti, sulle regole, sugli stili di vita e di lavoro. Qualcuno ha già autorevolmente detto che, in quanto tale, la globalizzazione non rappresenta di per sé il moderno, quanto piuttosto la radicalizzazione e l'universalizzazione della modernità. Non si tratta pertanto di accettarla o rifiutarla, bensì di governarla. O, quantomeno, di provare a farlo. Per essere (a volte) globalizzatori e non solo (e sempre) globalizzati.

Anche del tema dello sviluppo oggi si parla molto. Conquistano definitivamente spazio tesi secondo le quali lo sviluppo va ben al di là del semplice progresso economico. Che resta senz'altro fondamentale, ma non più sufficiente se non coniugato ad un'espansione sostanziale delle libertà umane e dei diritti che ad esse si accompagnano.

Sia pure con difficoltà e non poche resistenze, si assiste tuttavia ad una diffusione graduale e sempre più vasta di idee e valori globali sui diritti umani, sullo sviluppo sociale, sul rispetto della diversità etnica e culturale, sulla tutela dell'ambiente.

Dal summit di Johannesburg del 2002 si è ormai affermato il concetto di "sviluppo sostenibile", secondo il quale le attuali esigenze economiche, sociali, ambientali devono essere soddisfatte senza compromettere le esigenze delle generazioni future e gli equilibri dell'ecosistema.

Un obiettivo così ambizioso non può essere conseguito senza il contributo decisivo degli attori economici. Delle imprese, in primo piano, ma anche di tutti quei lavoratori della conoscenza (knowledge workers) che coltivano ed applicano le tecniche fondamentali del vivere quotidiano. Quel sapere esperto che genera la fiducia e permette il funzionamento dei sistemi economici e sociali moderni di un mondo, appunto, globalizzato. Questi temi non ci riguardano solo in quanto persone o cittadini. Ci riguardano - e da vicino - proprio, e a maggior ragione, come professionisti. Credo infatti si debba assumere come inevitabile che - non da oggi e, in futuro, sempre di più - tutte le modifiche che riguarderanno la nostra attività professionale non maturano più, nè tantomeno si decidono, a Roma. Le scelte fondamentali che vanno a modificare le regole di fondo che siamo chiamati a conoscere ed a far rispettare si consumano oramai a livello continentale o, addirittura, a livello internazionale. Quindi, per continuare ad esemplificare in termini geografici, a Bruxelles se non addirittura a New York.

Che sia davvero così ce lo dice la storia recente.

La patria di Luca Pacioli si prepara a recepire principi contabili internazionali (IAS/IFRS) e regole di controllo pericolosamente sbilanciate sulla realtà anglosassone (auditing standards). La stessa riforma del diritto societario ha guardato più i contesti fuori confine che la realtà nazionale; i nuovi meccanismi di valutazione del credito alle imprese si chiamano ormai comunemente con il nome di una ridente cittadina Svizzera.

L'inglese ha ormai soppiantato il latino sostituendosi a questo ed alla lingua nazionale anche quando non se ne sentiva davvero il bisogno. Legi-

slatori ed interpreti ormai globalizzati (e non globalizzatori) giungono ad usare l'inglese anche dove la sua nota capacità di sintesi si arrende, arrivando ad esprimere addirittura con due parole quello che, in italiano, si dice con una. Che pena dover leggere allora che per parlare semplicemente di "sottocapitalizzazione" non si può far a meno di dire "thin capitalization"...

Credo che in questo contesto la professione italiana abbia molto da dire e da dare. Soprattutto abbia molto da fare e molto debba impegnarsi.

In particolare perchè interpreta quel modello latino di cui questo mondo globalizzato ed in via di reale sviluppo ha davvero tanto bisogno.

Un modello la cui formazione multidisciplinare e la maggiore coscienza sociale appaiono più coerenti per assicurare proprio quello "sviluppo sostenibile" che citavo prima basato sulla tutela dell'interesse pubblico e non solo sulle esigenze e i voleri del mercato che, come sostengono alcuni, non ha un'anima. Non c'è contrapposizione con il modello anglosassone - che si basa maggiormente su specializzazione ed organizzazione - quanto piuttosto una compenetrazione necessaria in quanto richiesta e voluta dallo stesso mercato.

Ma perchè una tale compenetrazione non diventi soccombenza ci vogliono presenza e strategia. Idee e volontà. Impegno e sacrificio.

Per non doversi svegliare al mattino inutilmente globalizzati da una cultura da cui

non possiamo solo apprendere ma, a buon diritto, dobbiamo avere l'ambizione di dare, e anche molto. Presenza significa dunque partecipare di più e più intensamente, (e quindi non certo di meno) a quei contesti internazionali dove maturano e si formano quelle importanti decisioni destinate ad incidere sulle regole della comunicazione finanziaria e sui meccanismi ed i soggetti deputati ad assicurarne la credibilità. Quindi principi contabili e principi di revisione e di controllo contabile. Quindi, principalmente, FEE (in ambito europeo) e IFAC (in ambito mondiale).

Strategia significa invece stringere alleanze con i partners che hanno le medesime istanze ed esigenze. Per essere più autorevoli, più ascoltati e talvolta (perchè no) anche più considerati e temuti.

Significa riunire e (possibilmente) accreditarsi come leaders dell'intero mondo latino e di quei paesi emergenti - accomunati da grandi estensioni territoriali, grandi popolazioni e grandi mercati - che non hanno ancora scelto in che direzione andare e quali sistemi giuridici adottare in via definitiva. Quindi CILEA (organismo che raggruppa tutti gli istituti professionali di radice latina di Europa ed America) e grande attenzione verso le professioni di quei paesi che sono già stati definiti con il noto acronimo BRIC (Brasile, Russia, India, Cina).

Penso conclusivamente che concorrere alle scelte per delineare un nuovo modello economico di sviluppo che punti ad essere equilibrato sul piano economico e privo di ripercussioni insostenibili sul piano sociale sia non solo opportuno, quanto piuttosto rappresenti un obbligo per chi ricopre ruoli di responsabilità e voglia ragionare e operare su orizzonti temporali (e fisici) non ristretti. Ecco perchè rivendico la giustizia degli sforzi e dei sacrifici che questo impegno internazionale comporta.

Da che mondo è mondo, guardando ciò che sta lontano, si migliora quello che ci sta vicino. Anche se, da che Mondo è Mondo, non sempre tutto questo viene compreso.



## L'ACCERTAMENTO FISCALE

# Il potere/dovere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria

CLAUDIO DALLA VALLE  
Ordine di Bassano del Grappa

Molte volte ci sarà capitato di chiederci quali siano le modalità per sollecitare la revisione o l'annullamento di un avviso d'accertamento, di una cartella esattoriale o più in generale di un qualsiasi atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, che risulti viziato o comunque erroneo nella forma o nei contenuti.

Viene subito alla mente la presentazione all'Amministrazione finanziaria di una semplice istanza in carta libera al fine di innescare il meccanismo di autotutela, e quindi ottenere la revisione dell'atto impositivo.

Ma che cosa succede se nel frattempo spirano i termini per il pagamento in misura ridotta delle sanzioni o, peggio, per proporre ricorso, e successivamente l'Amministrazione non ritiene di apportare alcuna variazione all'atto emesso?

Per tentare di rispondere a questa domanda occorre dare anzitutto un inquadramento giuridico all'istituto dell'autotutela e capire quali sono gli obblighi che l'ufficio è tenuto a rispettare.

L'istituto dell'autotutela nel diritto tributario trova la sua derivazione dall'omonimo potere, che assieme all'autonomia e all'autarchia è uno dei tre poteri della Pubblica Amministrazione individuati dal Diritto Amministrativo. Esso ha trovato, per quanto riguarda l'Amministrazione finanziaria, il suo regolamento nel D.M. 11/02/1997 n. 37.

All'art. 1 del citato Decreto viene precisato che il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo, o che è competente per gli accertamenti d'ufficio, ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione Regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende.

L'art. 2 precisa quali sono i casi nei quali l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione. I principali possono essere riassunti nei seguenti:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

La norma precisa inoltre che l'annullamento o la rinuncia all'imposizione non vanno attuati nel caso sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, lasciando quindi intendere che, al di fuori di questo caso espressamente previsto, l'Amministrazione può procedere in qualunque momento o in qualunque grado del giudizio all'annullamento di atti giudicati illegittimi. Non assume quindi nessuna rilevanza il fatto che l'atto sia diventato definitivo per decorrenza dei termini per ricorrere, o che il giudizio sia pendente presso una Commissione Tributaria.

Non rileva inoltre, così come precisato nella circolare 198/E del 05/08/1998, che il ricorso sia stato presentato, ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.) o che il contribuente non si sia fatto parte attiva e non abbia presentato nessuna istanza.

La circolare precisa inoltre che l'annullamento travolge necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti ad esso conseguenti (ad esempio il ritiro di un avviso d'accertamento determina automaticamente la nullità delle cartelle di pagamento emesse sulla base dell'avviso stesso) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. Di particolare spessore risulta inoltre la previsione secondo la quale l'ufficio non possiede un potere discrezionale di decidere, a suo piacimento, se correggere o meno i propri errori, ma ciò costituisce una componente del corretto comportamento dei dirigenti gli uffici.



Altra fonte regolamentare che assume notevole importanza ai nostri fini è la Circolare della D.R.E. Lombardia n. 11 del 7/04/2000 dove si afferma che la Direzione regionale delle Entrate ha il potere di annullare gli atti emessi dagli uffici dipendenti solo nel caso di "grave inerzia", ma non nel caso di un generico comportamento inerte da parte dell'ufficio.

Si ha "grave inerzia" dell'ufficio tutte le volte in cui, a fronte di un'istanza presentata dal contribuente che ha interesse all'annullamento in via amministrativa dell'atto, l'ufficio non procede ad alcun esame, ovvero quando l'ufficio procede al riesame ma non ne comunica l'esito all'istante.

Il quesito iniziale quindi va risolto alla luce delle disposizioni previste dalle determinazioni della predetta D.R.E., secondo la quale, qualora l'attività di riesame dovesse protrarsi nel tempo, l'ufficio ha il potere di sospendere l'efficacia dell'atto oggetto di riesame, al fine di non sacrificare eventuali posizioni giuridiche del contribuente istante, eventualmente lese dal protrarsi del tempo occorrente all'ufficio per procedere al riesame (in tal senso vedasi anche la C.M. n. 143/E del 11/07/2000).

## Conclusioni

Da quanto esposto è facile notare che non si è fatto riferimento a nessuna norma di legge. Questo perché il nostro ordinamento non prevede nessuna disposizione avente valore cogente, che obblighi l'Amministrazione finanziaria a procedere al riesame degli atti emessi in termine utile tale da non pregiudicare la possibilità del contribuente ad accedere a forme di definizione agevolata.

Esistono dal punto di vista normativo solamente delle formule molto generiche di tutela nell'articolo 10 della L. 27/07/2000 n. 212 (conosciuta come Statuto del Contribuente), o nella L. 241 del 7/08/1990.

Le uniche previsioni di tutela sono purtroppo contenute in norme regolamentari che prevedono, senza obbligare l'Amministrazione, la possibilità da parte del contribuente di presentare un'istanza di autotutela senza correre il rischio di perdere il diritto di ricorrere, ovvero perdere i benefici derivanti dal pagamento di sanzioni in misura ridotta, a causa di risposte date dall'Amministrazione a termini oramai scaduti.

\*\*\*

E' auspicabile che in uno spirito di collaborazione e di dialogo tra Amministrazione e contribuenti, le norme regolamentari sopra richiamate vengano sempre tenute presenti dagli Uffici in modo da non creare delle disparità di trattamento tra chi chiede una rivisitazione degli atti emessi e chi è destinatario di un atto privo di vizi.

## NORME E TRIBUTI

# Federalismo fiscale: integrazione normativa mancante

*I tributi locali alla luce della sentenza della Corte di Cassazione  
sezione tributaria n. 21732 del 17 novembre 2004  
(con breve commento della sentenza della Corte Costituzionale n. 241/2004)*

MARCO ORLANDI

Ordine di Treviso

PAOLA BAGAGLIO

Dottore in Giurisprudenza

## Premessa

Nonostante sia stato modificato già da qualche anno il Titolo V della nostra Costituzione, il cosiddetto “*federalismo fiscale*” di cui molto si discute, appare una problema a tutt’oggi ancora da risolvere. La giurisprudenza, attraverso alcune importanti pronunce della Corte Costituzionale, restituisce il problema al legislatore statale ordinario; nel frattempo si nota lo stato attuale della legislazione statale, ancora incompleta sul punto, e tale da generare interpretazioni che seppur condivisibili, soffrono sempre della mancanza di norme chiare.

La sentenza n. 21732 del 17 novembre 2004 della Corte di Cassazione Sez. Tributaria, in materia di tributi locali (TARSU), offre lo spunto per una riflessione più ampia sulla nozione di tributi locali e sulla loro disciplina, che in questa sede si intende brevemente esaminare, comparando, se possibile, l’autonomia finanziaria di Comuni e Provincie, ovvero degli enti titolari di questi tributi, con quella di altri enti, in particolare Regioni ordinarie, titolari solamente di tributi erariali<sup>1</sup>.

La decisione della suprema Corte trae origine da una semplice impugnazione promossa dalla società Alfa Srl, la quale con due separati ricorsi del 19 e 21 maggio 1999, si rivolgeva alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, impugnando degli avvisi di accertamento ad essa notificati, e relativi al recupero, da parte del Comune di Firenze, della tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, per gli anni dal 1994 al 1998, oltre sanzioni, interessi e addizionali per omessa denuncia e mancato versamento relativamente a immobili siti in Firenze.

La Commissione in primo grado rigettava i ricorsi riuniti (sentenza n. 215/04/2000 del 17 marzo 2000, depositata il 14 aprile 2000); successivamente veniva proposto appello alla Commissione Tributaria Regionale di Firenze, la quale confermava la decisione di primo grado, rigettando altresì l’appello proposto.

La società soccombente, non accettando i due gradi di giudizio, mediante atto notificato il 14 aprile 2003, proponeva il ricorso alla Suprema Corte di Cassazione per due motivi di legittimità: “omessa motivazione circa punti decisivi della controversia...” e “violazione e falsa applicazione di norme di legge in relazione all’avenuta decadenza della pretesa tributaria relativa all’anno 1994”. La sentenza impugnata avrebbe difatti errato nel ritenere applicabile ai tributi locali, la proroga dei termini riferiti ai soli tributi erariali, contenuta nell’art. 9, comma 2, L. n. 448/1998 (termini scaduti il 31.12.1998, prorogati sino al 30.06.1999, e riferiti al controllo delle dichiarazioni, alla liquidazione, all’accertamento dei tributi e all’irrogazione di sanzioni amministrative ecc.).

## La sentenza n. 21732/2004 della Corte di Cassazione Sez. Tributaria

Il ricorso proposto in Cassazione dalla società Alfa Srl, che si conclude con la sentenza n. 21732 del 17 novembre 2004, risulta di interesse non tanto per l’accoglimento integrale da parte della Corte Suprema, dell’interpretazione contenuta della risoluzione del Ministero delle Finanze del 19.01.1999 n. 6/E, avente per oggetto l’art. 9, comma 2 della L. n. 448/1998 (legge finanziaria per il 1999), concernente la proroga di termini riferiti, stando alla interpretazione fornita, ai soli tributi erariali e non ai tributi locali, quanto perché pone in evidenza, l’esistenza di una differente disciplina, di carattere speciale, per il tributo cosiddetto locale, in deroga rispetto alla norma

*generale, riguardante i soli tributi erariali gestiti dallo Stato.*

Proprio su tale interpretazione dell’articolo 9, comma 2, L. 448/1998 citato, fornita dall’Amministrazione finanziaria, si fonda il secondo motivo del ricorso in Cassazione presentato dalla società suddetta<sup>2</sup>. Sulla base di tale rilievo, la società ricorrente denunciava l’errata applicazione di norme di legge, in relazione alla pretesa tributaria vantata dal Comune di Firenze relativa all’anno 1994, per il quale sarebbe, invece, intervenuta una decadenza.

L’art. 9, comma 2, L. 448/1998, concedeva, invero, una proroga dei termini per il controllo delle dichiarazioni, per la liquidazione e per l’accertamento dei tributi, per l’irrogazione delle sanzioni amministrative, nonché quelli per le relative iscrizioni nei ruoli, che scadevano il 31 dicembre 1998 al 30 giugno 1999, ai soli tributi erariali e non a quelli locali, stabilisce la sentenza in commento, confermando pienamente quindi l’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria.

I giudici di legittimità accolgono, quindi, la precedente interpretazione dell’Amministrazione finanziaria, fondando il loro ragionamento semplicemente su una diversa collocazione di proposizioni normative, all’interno della medesima L. n. 448/1998; in particolare, nella motivazione della sentenza, evidenziano come l’art. 9 citato non sia applicabile ai tributi locali, trattandosi di norma collocata nel Titolo I “mentre le disposizioni riguardanti la finanza locale sono state inserite nel Titolo II ed in particolare nell’art. 31 del Capo III”.

Per comprendere appieno questa diversa collocazione di norme riguardanti la finanza locale, disposta dal legislatore, che giustifica questa diversa posizione interpretativa, sulla quale si fonda la decisione in commento, si rende necessario, brevemente, ricapitolare la legislazione in vigore riferita agli enti locali, al fine di porre in luce i principi che la caratterizzano, con particolare riferimento all’ambito tributario.

## L’ordinamento comunale e provinciale introdotto con la Legge 142/1990 e principi costituzionali

Con la legge 8 giugno 1990 n. 142 entra in vigore il nuovo ordinamento comunale e provinciale, sostitutivo delle precedenti disposizioni normative contenute nei Testi Unici risalenti agli anni 1915 e 1934 (Testi Unici contenenti l’ordinamento comunale e provinciale del 4 febbraio 1915 n. 148 e del 3 marzo 1934 n. 383).

La nuova disciplina legislativa, introdotta nel 1990, si fonda su principi profondamente innovativi che vengono, successivamente trasfusi integralmente nel Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali emanato con il D.Lgs. n. 267 del 18 agosto 2000, e “costituzionalizzati” con la revisione del Titolo V della Costituzione (Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001).

In particolare, il nuovo testo dell’art. 114 della Costituzione, prevede, in modo specifico, un autonomo potere statutario per tali enti, affiancato da un potere normativo regolamentare contemplato dall’art. 117, comma 6 della Costituzione<sup>3</sup>. Si può, quindi, ritenere, a livello normativo primario, che il legislatore con la legge

SEGUE A PAGINA 6

<sup>1</sup> Per un esame ulteriore si vedano i commenti alle sentenze della Corte Costituzionale nn. 296,297,311 del 2003, con approfondimenti di M. Orlandi e P. Bagaglio, pubblicati da “il fisco” nn. 38/2003, fascicolo n. 1, pagg. 5952 e ss., e n. 42/2003, fascicolo n. 1, pagg. 6559 e ss.

<sup>2</sup> Col primo motivo del ricorso in Cassazione la società Alfa Srl deduceva un vizio di motivazione che la Corte rigettava, sulla base del fatto che non si contestava una carenza o insufficiente motivazione della sentenza di secondo grado, ma si riproponevano dei rilievi relativi alla motivazione dell’avviso di accertamento unitamente ad una nuova valutazione dei documenti prodotti in atti dalle parti. Tale motivo veniva ritenuto infondato e inammissibile perché concernente questioni di merito e non di legittimità.

<sup>3</sup> Si riporta l’art. 117, comma 6 della Costituzione, riferito agli enti locali: “...I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite”.

# Federalismo fiscale: integrazione

SEGUE DA PAGINA 5

del 1990, abbia intrapreso un nuovo percorso normativo che, in particolare, si proponeva:

1. di realizzare “un efficiente sistema delle autonomie locali al servizio dello sviluppo economico sociale e civile”, attraverso leggi regionali (L. 142/1990, art. 3, comma 3, poi trasfuso nel TUEL approvato con D. Lgs. n. 267/2000, art. 4, comma 4);
2. di organizzare, da parte delle Regioni, l’esercizio di funzioni amministrative a livello locale, tramite i Comuni e le Province “ferme restando” di competenza regionale “le funzioni che attengono ad esigenze di carattere unitario” (art. 3, comma 1, L. 142/1990, ora art. 4, comma 1, TUEL approvato con D.Lgs. n. 267/2000);
3. di individuare nelle materie riservate alla legislazione regionale e indicate nell’art. 117 Cost. “gli interessi comunali e provinciali” (art. 3, comma 2, L. 142/1990, divenuto art. 4, comma 2, D.Lgs. n. 267/2000).

Inoltre, l’art. 4, comma 3, D.Lgs. n. 267/2000 citato, in coerenza con quanto verrà successivamente previsto negli articoli novellati della Costituzione, stabilisce che “La generalità dei compiti e delle funzioni amministrative è attribuita ai Comuni, alle Province e alle Comunità montane, in base ai principi di cui all’art. 4 comma 3, della legge 15 marzo 1997, n. 59, secondo le loro dimensioni... con esclusione delle sole funzioni che richiedono l’unitario esercizio a livello regionale”.

Le disposizioni normative indicate nella legge 142/1990 e nella legge delega n. 59 del 1997 (poi tradottasi nel D.Lgs. n. 112 del 31 marzo 1998), forniscono un primo importante riconoscimento normativo del principio di sussidiarietà<sup>4</sup>.

L’art. 118 della Costituzione, in linea con l’anzidetto principio, afferma inoltre: “Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l’esercizio unitario...” non intervengano altri enti, partendo sempre da quelli più vicini ai bisogni dei cittadini, per concludere con lo Stato, il quale a livello centrale, dovrà essere sempre meno gestore dei bisogni pubblici medesimi, se non per garantirne una certa uniformità di trattamento; anche i cittadini avranno la possibilità di partecipare attivamente all’azione amministrativa (sussidiarietà orizzontale, ex art. 118, ultimo comma, Costituzione).

Infine, si segnala che “Le Regioni, nell’ambito della propria autonomia legislativa prevedono...”, e potranno in futuro maggiormente disporre, seguendo le nuove attribuzioni per materia, di “strumenti e procedure di raccordo e concertazione anche permanenti...” allo scopo di consentire la collaborazione e l’azione coordinata con gli enti autonomi minori in applicazione del principio di sussidiarietà<sup>5</sup>.

## L’autonomia finanziaria degli enti locali minori (Comuni e Province). Principi.

Con l’entrata in vigore del nuovo testo costituzionale, l’individuazione delle funzioni fondamentali di Comuni e Province rimane sempre in capo al legislatore statale, il quale si riserva, con competenza esclusiva, ex art. 117, comma 2, lettera p, Cost., “la legislazione elettorale, gli organi di governo e le funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane”.

Gli artt. 149 e ss. del D.Lgs. n. 267/2000, raccogliendo l’eredità dell’ordinamento comunale e provinciale del 1990, e della normativa successiva, dettano i principi in materia di finanza locale; tali principi verranno successivamente riprodotti anche nell’art. 119 della Costituzione, il quale riconosce, anche a tali enti, un’autonomia finanziaria di entrata e di spesa, fondandola direttamente sul testo costituzionale. L’ordinamento della finanza locale è riservato alla legge (art. 149 e ss., D.Lgs. 267/2000); i Comuni e le Province hanno autonomia finanziaria e possono a tal fine esercitare un potere impositivo autonomo nel campo delle imposte delle tasse e delle tariffe (esercitando il potere regolamentare loro attribuito ai sensi dell’art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997).

Sono titolari di imposte proprie, addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali, tasse, trasferimenti etc.

Ricapitolando, in conseguenza di tale assetto normativo, dalle proposizioni normative citate si deduce che l’autonomia finanziaria degli enti locali minori, Comuni e Province, si basa sulla legislazione statale ordinaria<sup>6</sup>, la quale però dovrebbe

o potrebbe trovare un coordinamento normativo, a livello di principi, con la legislazione regionale, titolare anch’essa di un autonomo potere legislativo in ambito finanziario (art. 118, comma 2, della Costituzione).

Alla luce di quanto suesposto, apparivano prevedibili ed immaginabili i richiami, a livello interpretativo, operati dall’Amministrazione finanziaria centrale (risoluzione n. 5/DPF del 2 aprile 2002), riferiti alla riserva di legge contenuta nell’art. 23 della Costituzione, in tema di prestazioni patrimoniali, e all’art. 117 comma 3 della Costituzione, per escludere che l’individuazione delle diverse tipologie di tributi locali, potesse avvenire direttamente attraverso atti normativi secondari propri di Comuni e Province, ovvero tramite regolamenti.

Si rivela più d’interesse individuare la cd. “natura” del potere regolamentare di Comuni e Province, in materia finanziaria, alla luce della Costituzione, e delle norme vigenti, che verrà, per l’importanza del tema trattato, esaminata più diffusamente nel paragrafo successivo (art. 117, comma 6, della Costituzione; artt. 7 e 149 del D. Lgs. 267/2000; art. 4 della L. n. 131/2003 e art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997).

Difatti l’art. 117, comma 6 della Costituzione, attribuisce a Comuni, Province e Città Metropolitane la “potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite”, riprendendo *in toto* il contenuto normativo dell’art. 5 della L. 142/1990 (successivamente trasfuso nell’art. 7 del D.Lgs. 267/2000).

## L’introduzione del potere regolamentare generale, in materia tributaria, a favore degli enti locali operata con il D. Lgs. n. 446/97

Il Decreto Legislativo del 15 dicembre 1997 n. 446, in materia di istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni e delle aliquote e delle detrazioni dell’IRPEF e istituzione di un addizionale regionale su tale imposta, ha inoltre previsto un riordino della disciplina dei tributi locali, cancellando una serie di imposte e tasse minori (art. 51), attribuendo inoltre un specifico potere regolamentare generale, ai Comuni e alle Province, in materia tributaria (art. 52).

L’art. 52 del presente D.Lgs. 446/1997 prevede che Province e Comuni possano disciplinare con regolamento le proprie entrate, pur nel rispetto di alcuni limiti<sup>7</sup>, esercitando, quindi, in concreto un proprio potere impositivo autonomo.

Tali regolamenti possono essere emanati per esplicita previsione legislativa, la quale consente, tuttavia, alla norma regolamentare secondaria di operare in deroga alle disposizioni contenute nella legge, dando luogo alla cosiddetta “delegificazione” ovvero al fenomeno giuridico attraverso il quale una norma primaria è destinata ad essere sostituita da una norma secondaria (futuro regolamento).

Per effetto dei poteri regolamentari, attribuiti con il presente decreto, viene a determinarsi pertanto una sorta di “delegificazione finanziaria generale” delle entrate locali già disciplinate con legge (ICI, TARSU, TOSAP etc.), le cui disposizioni normative primarie saranno eventualmente applicabili in assenza di regolamento<sup>8</sup>. Questa normativa precede di qualche anno, i poteri introdotti con la riforma costituzionale, che attribuiscono una potestà regolamentare generale agli enti locali, estesa anche all’organizzazione degli enti medesimi e a tutte le funzioni di loro competenza.

Si consente quindi l’adozione non più di regolamenti di mera esecuzione della legislazione ordinaria, ma di regolamenti autorizzati o delegati, che potranno anche contenere norme autonome in deroga alla legge statale e regionale, così come già previsto dall’art. 149, comma 3 del D.Lgs. 267/2000, il quale stabilisce: “Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti”. Si ammette, in conseguenza di ciò, la prevalenza implicita a livello attuativo della disposizione regolamentare rispetto a quella legislativa<sup>9</sup>.

In coerenza con i principi indicati appare, inoltre, la L. 131/2003, emanata per l’attuazione della riforma costituzionale, la quale riconferma e distingue all’art. 4, commi 3 e 4, una potestà regolamentare di organizzazione dell’ente locale nel rispetto dello statuto e, parimenti prevede un potere regolamentare per l’organizzazione, la gestione e lo svolgimento delle funzioni degli enti locali “nell’ambito della legislazione dello Stato o della Regione...”, che ne assicuri i requisiti minimi di

SEGUE A PAGINA 7

<sup>4</sup> Si veda l’art. 4 della L. n. 59/97 e gli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 267/2000.

<sup>5</sup> Cfr. artt. 3 del D. Lgs. n. 112/98 e 4 del D.Lgs. n. 267/2000. Gli interventi, a livello centrale, si dovrebbero perciò esaurire nell’individuazione dei cosiddetti principi legislativi, che dovranno, in un secondo tempo a livello locale trovare la loro attuazione. Sulla base di tale contesto normativo la legislazione regionale dovrebbe assumere una importanza notevole, poiché risulta chiamata, nelle materie di competenza, a conferire a Comuni e Province nuove responsabilità (art. 118, comma 2, della Costituzione), affinché l’amministrazione si realizzi nell’ambito comunale e provinciale, per lasciare poi alle Regioni compiti finali di raccordo e concertazione (cfr. anche art. 3, comma 5, D.Lgs. 267/2000).

<sup>6</sup> Si veda art. 117, comma 2, lettera p, della Costituzione e art. 149 del D.Lgs. 267/2000.

<sup>7</sup> Per un esame ulteriore della materia trattata si veda S. Capolupo, “Potere regolamentare e potestà impositiva”, in “il fisco” n. 47/2004, fasc. n. 1, pagg. 7849 e ss.

<sup>8</sup> Si segnala che per i Comuni una fonte di entrate non trascurabili è anche rappresentata dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani cosiddetta (TARSU), dovuta alle amministrazioni comunali per il servizio relativo allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l’applicazione della quale è demandata ad appositi regolamenti comunali (art. 58 e ss. D. Lgs. 507/93). Dal 1° gennaio 2003 al 1° gennaio 2008 la TARSU sarà gradualmente soppressa (Circ. Min. 17/02/2000, 25/E), in funzione del grado di copertura del costo del servizio di smaltimento da parte dei Comuni, con la relativa trasformazione da tassa a tariffa, cosiddetta tariffa Ronchi, destinata a coprire il costo del servizio di gestione dei rifiuti. Si passa quindi da un criterio basato su un metodo di imposizione ad uno fondato sulla erogazione del servizio al cittadino.

<sup>9</sup> Si ritiene doveroso precisare altresì che alcuni vincoli non possono essere superati nemmeno dal legislatore ordinario nell’autorizzare gli enti locali ad emanare futuri regolamenti, che pur sempre sono norme secondarie. Questi limiti risultano facilmente intuibili e sono rappresentati dalle riserve di legge assolute o costituzionali in determinate materie che non consentono l’emanazione di disposizioni regolamentari e dal dovere o obbligo di indicare precisamente gli ambiti o i settori, sempre per determinate materie, lasciati alla disciplina regolamentare.

# Federalismo fiscale: integrazione

SEGUE DA PAGINA 6

uniformità seguendo le rispettive competenze ai sensi degli artt. 114, 117, comma 6 e 118 della Costituzione.

Vi è pertanto, in tale contesto normativo, la previsione di un autonomo potere regolamentare, di ampio respiro, già tuttavia, precedentemente disciplinato dall'art. 7 del D.Lgs. 267/2000, esercitabile "nel rispetto dei principi fissati dalla legge..."<sup>10</sup>, con conseguente possibilità di operare in deroga nell'ipotesi in cui la legge statale o regionale non costituisca più normativa di principio.

Si ritiene quest'ultima la conclusione più logica, anche accogliendo l'interpretazione delle proposizioni normative contenute nell'art. 118, comma 1 della Costituzione, per l'attuazione del principio di sussidiarietà.

Il rischio potenziale di limitare ulteriormente la potestà regolamentare di Comuni e Province in leggi statali o regionali che non siano di principio, ma di dettaglio, dovrebbe essere limitato, considerando le disposizioni racchiuse nel citato art. 7 del D. Lgs. 267/2000, il quale apporta delle innovazioni significative rispetto all'ordinamento comunale e provinciale del 1990, il quale faceva riferimento allo svolgimento del potere regolamentare nel solo "rispetto della legge..."<sup>11</sup> e non dei principi fissati dalla legge. Non risulta affatto semplice determinare lo sviluppo e l'evoluzione della futura legislazione regionale, la quale è sempre stata catalogata quale normativa di dettaglio rispetto alla legislazione statale di principio. Si pongono, in particolar modo alcuni interrogativi in merito al futuro assetto del potere regolamentare spettante a Comuni e Province e sulla concreta possibilità da parte della legislazione regionale di disciplinare con una normativa di principio l'attività amministrativa degli enti locali anzidetti.

Quindi, in definitiva, gli enti locali dispongono di un ampio potere regolamentare che si estende anche al settore tributario (art. 52 del D.Lgs. 446/1997 e art. 149 TUEL), l'attribuzione del quale consente agli enti medesimi di emanare regolamenti in sostituzione di norme primarie, così come indicato anche dai medesimi articoli di legge che disciplinano i vari tributi locali (si vedano ad esempio gli artt. 3, 40, 68 del D.Lgs. n. 507/1993) e specificano analiticamente i settori lasciati alla potestà regolamentare. Questo potere regolamentare ampio e ben definito consente, evidentemente, non solo la spettanza, o assegnazione, dell'imposta o della tassa a Comuni e Province, ma consente all'ente medesimo di gestire il tributo nell'ambito dei principi fissati dalla legge.

Recita, con un certa enfasi, l'art. 4 del D.Lgs. n. 504 del 1992 in materia di ICI: "L'imposta è liquidata, accertata e riscossa da ciascun Comune..."

Verosimilmente, la completa gestione dei tributi locali, da parte degli enti titolari dei medesimi (Comuni e Province) giustifica, per i giudici della Corte di Cassazione, una diversa collocazione di norme anche nell'ambito delle leggi finanziarie emanate, tanto palese da far prevalere le disposizioni speciali per l'ente locale, nei confronti di quelle generali, riferite ai soli tributi erariali.

## I tributi locali e i tributi erariali (breve commento alla sentenza della Corte Costituzionale n. 241/2004 in materia di IRAP)

Da quanto sopra esposto si evince con chiarezza che gli enti locali, Comuni e Province, sono titolari di tributi locali, disciplinabili anche dagli enti medesimi con l'emanazione di appositi regolamenti. Le leggi finanziarie, per distinguere tali tributi, da quelli erariali, riservano loro una disciplina speciale, che giustifica una diversa collocazione di norme, distinte e separate, rispetto alle disposizioni normative che si occupano dei tributi gestiti dallo Stato.

Mentre i tributi il cui gettito è riservato alle Regioni (IRAP) e per i quali la legge dello Stato ammette che in tale ambito le Regioni medesime possano legiferare (tramite norme primarie adottabili, ai sensi dell'art. 24 del D. Lgs. n. 446/1997), sono sempre, fondamentalmente, tributi erariali istituiti e disciplinati da leggi statali (attualmente si evidenzia che la previsione della graduale soppressione dell'IRAP verrà perlopiù compensata da trasferimenti e compartecipazioni ai tributi erariali); viceversa, per il tributo locale, riservato agli enti locali (ICI, TOSAP, TARSU etc.), la Corte di Cassazione ammette una disciplina speciale, differente e separata, lasciando, quindi, all'ente locale una maggiore autonomia (con l'adozione di norme secondarie) che si ritiene, nei fatti, persino più ampia di quella sinora riservata alle leggi regionali.

A tal fine per completare la presente disamina di norme e di fonti normative, riferite al tributo locale, si reputa opportuno fornire un utile e brevissimo commento della recente sentenza n. 241 del 08.07.2004, depositata il 19.07.2004 della Corte Costituzionale in materia di IRAP, tributo erariale assegnato alle Regioni.

I giudici di legittimità costituzionale, in tale sede, confermando i precedenti orientamenti (sentenze nn. 296, 297 e 311 del 2003) hanno ribadito quanto segue: "Questa Corte ha affermato che l'istituzione di tale imposta con legge statale e l'espressa attribuzione alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, di

competenze di carattere solo attuativo, rendono palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi "tributo proprio" della Regione, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione<sup>12</sup>, dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale. Conseguentemente la disciplina sostanziale dell'imposta rientra tutt'ora nella esclusiva competenza dello Stato, in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione..."

In buona sostanza la Corte ha così, inequivocabilmente, escluso che l'IRAP possa considerarsi un tributo proprio della Regione.

Se si rileggono attentamente le richiamate sentenze della Corte nn. 296 e 297/2003, si nota che il contenzioso tra Stato e Regioni, si riferisce ad esenzioni, proroghe concesse da leggi regionali in materia di IRAP e tassa automobilistica; in quella sede, i giudici di legittimità costituzionale, hanno considerato legittima la legge dello Stato, a scapito di quella regionale, ritenuta non applicabile.

Al contrario, con la recente decisione della Corte di Cassazione in commento, si considera illegittimo un termine di proroga, in quanto riferito ai soli tributi statali, poiché nel caso di specie la TARSU è, al contrario, un tributo locale.

Alla luce di quanto suesposto si evince che, pur esistendo una nozione di tributo locale, intesa come tributo regolato e gestito a livello comunale o provinciale, viceversa, al momento attuale, non si può altrettanto affermare che nel panorama normativo sussista o sia riconosciuta una autonoma potestà tributaria regionale.

Invero, tutti i tributi delle Regioni sono a gettito assegnato da parte dello Stato, ma non vengono disciplinati normativamente dalle Regioni stesse (sul punto si veda ad es. l'IRAP o la tassa automobilistica). Privo, pertanto, di una connotazione o caratteristica propriamente regionale, il tributo locale va più propriamente qualificato come tributo proprio del Comune o della Provincia; per i tributi attribuiti alle Regioni, invece, lo Stato definisce e regola nella sua interezza le varie fattispecie impositive, lasciando alle medesime un limitato potere decisionale, di stampo puramente attuativo o applicativo (quali ad es. la fissazione dell'aliquota di tassazione entro un determinato intervallo o *range* di prelievo).

## Considerazioni conclusive

Non risolve i problemi evidenziati più sopra la cosiddetta "devolution", a seguito della quale, previa modifica costituzionale, la disciplina di alcune materie (sanità, polizia locale e istruzione), verrebbe assegnata esclusivamente alle Regioni, poiché in tale caso l'autonomia finanziaria regionale rimane sempre un'incognita da definire.

Appare poi quanto mai arduo assegnare preliminarmente competenze e funzioni alle Regioni, senza aver preventivamente definito, entro un quadro legislativo oggettivamente chiaro e trasparente, i principi sui quali si deve fondare l'autonomia finanziaria di questi enti.

In mancanza, infatti, di una gestione di tributi (e di risorse) effettivamente autonoma, che non derivi da norme già ampiamente determinate o il cui ambito di azione è già circoscritto abbondantemente a livello statale, anche le competenze locali appaiono gravose da esercitare o realizzare, soprattutto dal punto di vista programmatico; alcuni territori regionali "virtuosi", inoltre, potrebbero avvantaggiarsi da una gestione regionale o locale dei propri tributi, i quali non dovranno aggiungersi ai tributi statali, ma sostituirsi perlopiù ad essi, sulla scorta però di principi comuni derivanti dalla normazione statale ordinaria. Tutto ciò al fine di evitare una duplicazione di costi e spese a carico dei contribuenti finali per finanziare le medesime funzioni.

Al contrario, a parere di chi scrive, risulterebbe del tutto improprio dissertare di "federalismo fiscale" o, meglio ancora, di "devolution", in quanto la gestione delle risorse continuerebbe a mantenere una derivazione od origine statale, mentre a livello regionale verrebbero attribuiti solo maggiori competenze o compiti di natura amministrativa (legislativa), non controbilanciati da una altrettanto significativa autonomia impositiva o finanziaria (con conseguente adeguata pianificazione delle entrate). Il rischio potenziale è, quindi, quello di un inasprimento del contenzioso per conflitti di competenza alla Corte Costituzionale tra Stato e Regioni, nonché un aumento del costo di alcuni servizi (o tariffe) e dell'imposizione a livello locale (ad es. per ICI, Imposta comunale sulla pubblicità, TARSU, Bollo auto, Addizionale comunale e regionale IRPEF o IRE) in presenza di una pressione fiscale pressoché invariata a livello centrale, atteso che gli enti locali, a fronte delle maggiori funzioni attribuite, sosterranno inevitabilmente costi ed oneri di gestione superiori, dovendo pur sempre rispettare il vincolo del pareggio di bilancio e garantire la copertura delle spese con le entrate. Senza, infine, considerare la possibile revisione normativa dell'IRAP, il cui gettito è attualmente destinato alle Regioni, la quale in sede comunitaria potrebbe essere dichiarata incompatibile con la VI Direttiva IVA che vieta agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia il carattere d'imposta sulla cifra d'affari al pari dell'IVA.

<sup>10</sup> Per completezza di trattazione si riporta integralmente l'art. 7 del D. Lgs. 267/2000 riferito ai regolamenti: "Nel rispetto dei principi fissati dalla legge e dello statuto, il Comune e la Provincia adottano regolamenti nelle materie di propria competenza ed in particolare per l'organizzazione e il funzionamento delle istituzioni e degli organismi di partecipazione, per il funzionamento degli organi e degli uffici e per l'esercizio delle funzioni".

<sup>11</sup> Si riporta parimenti, per un rapido confronto, il testo dell'art. 5 della Legge 142/1990 riferito ai regolamenti: "Nel rispetto della legge e dello statuto il Comune e la Provincia adottano regolamenti per l'organizzazione ed il funzionamento delle istituzioni e degli organismi di partecipazione, per il funzionamento degli organi e degli uffici e per l'esercizio delle funzioni".

<sup>12</sup> Si riporta il testo del secondo comma dell'art. 119 della Costituzione: "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

# Le nuove opportunità dei fondi immobiliari

ENNIO VIAL

Ordine di Treviso

LO SCOPO DEL PRESENTE LAVORO è quello di fare un brevissimo cenno alla disciplina dei fondi immobiliari alla luce delle recenti modifiche intervenute negli ultimi anni che ne hanno sicuramente aumentato l'appeal anche per gli investitori di minori dimensioni. Si tratta di tematiche che il dottore commercialista, immerso nella routine della professione, spesso non considera, magari ritenendo che si tratti di problematiche che mai potranno interessare alla propria clientela o comunque che richiedono competenze estranee a quelle della nostra professione.

La disciplina dei fondi immobiliari è stata profondamente innovata negli ultimi anni ad opera di numerosi interventi legislativi che hanno riscritto l'intera regolamentazione conferendo al fondo ora una propria tipologia giuridica.

In sostanza il fondo immobiliare è un fondo comune di tipo chiuso specializzato in modo esclusivo o prevalente nell'investimento in beni immobili.

Il Regolamento ministeriale sui fondi (D.M. 31.1.2003 n. 47) definisce i fondi immobiliari come quei fondi che investono in beni immobili, diritti reali e società immobiliari almeno i due terzi del valore complessivo del loro patrimonio.

Per società immobiliari si intendono le società di capitali che svolgono attività di costruzione, valorizzazione, acquisto, alienazione e gestione di immobili.

Nella prassi delle imprese del nord est l'attività immobiliare all'interno del gruppo viene generalmente svolta da alcune società che vengono a tal fine costituite in modo da evitare il rischio che l'attività operativa non possa in alcun modo compromettere il compendio immobiliare.

E' di tutta evidenza, tuttavia, come sotto un profilo fiscale la società non offra particolari benefici e gli utili dell'attività immobiliare sconteranno la tassazione ordinaria IRES del 33% oppure risulteranno imputati ai soci per trasparenza.

Nel caso in cui si tratti di una immobiliare di costruzione che opera in perdita nei primi esercizi, ricorrendone i presupposti, l'imprenditore potrà optare per il consolidamento fiscale dei redditi con le altre società del gruppo ai sensi dell'articolo 117 del T.U.I.R..

Il fondo immobiliare offre, come vedremo tra breve, un trattamento fiscale di tutto interesse.

Va tuttavia precisato che la gestione del fondo deve essere affidata ad una società di gestione del risparmio (SGR). Si tratta di una società per azioni con sede legale e direzione in Italia autorizzata a prestare il servizio di gestione del risparmio, che può essere costituita solamente con l'autorizzazione della Banca d'Italia. La presenza della SGR rappresenta l'aspetto critico dei fondi immobiliari in quanto si tratta spesso di entità di promanazione bancaria che richiedono commissioni talmente elevate che, di fatto, rischiano di annullare i benefici fiscali della struttura.

La SGR, tuttavia, può essere costituita anche da altri soggetti ed offrire un servizio a prezzi contenuti.

Il regime fiscale dei fondi immobiliari presenta aspetti di indubbio interesse. Infatti, l'articolo 41 bis del D.L. 269/2003 ha stabilito che i proventi di qualsiasi natura derivanti dalla partecipazione ai fondi (proventi del fondo distribuiti in costanza di partecipazione o compresi nel valore di riscat-

to o di liquidazione della quota) sono tassati direttamente in capo all'investitore soltanto al momento della percezione, con applicazione della ritenuta alla fonte pari al 12,5%.

In sostanza, ipotizzando che il fondo detenga immobili concessi in locazione, i proventi, anziché scontare una tassazione del 33% IRES oltre all'IRAP, subiranno una ritenuta alla fonte del 12,5% nel successivo ed eventuale momento della loro distribuzione.

Gli effetti che si ottengono sono quindi:

- il differimento della tassazione;
- la non tassazione degli utili reinvestiti;
- (vedremo di seguito) un risparmio fiscale in caso di distribuzione.

Attualmente non esiste un criterio per separare i proventi relativi all'incremento patrimoniale del fondo (che sono i tipici "redditi di capitale") dalle plusvalenze o minusvalenze di negoziazione o conseguenti al riscatto della quota, da inquadrare come redditi diversi di natura finanziaria.

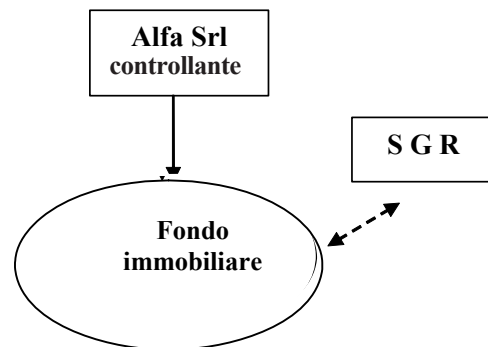
La ritenuta sarà calcolata sulla differenza fra il valore di liquidazione o riscatto e il costo d'acquisto o sottoscrizione che, se non documentato, sarà autocertificato dal partecipante.

La ritenuta in questione è operata dalla Società di Gestione del Risparmio ed è considerata a titolo di acconto per i proventi percepiti da soggetti esercenti attività d'impresa.

Pertanto, se il fondo è detenuto da una società di capitali l'agevolazione consiste nel mero rinvio della tassazione al momento della distribuzione dei proventi e non anche in un minor prelievo fiscale complessivo.

Nella figura n. 1 viene illustrato il caso di un'attività immobiliare di gestione svolta attraverso un fondo. Poiché lo stesso risulta detenuto da una società di capitali la ritenuta alla fonte del 12,5% dovrà intendersi a titolo di acconto.

Figura n. 1

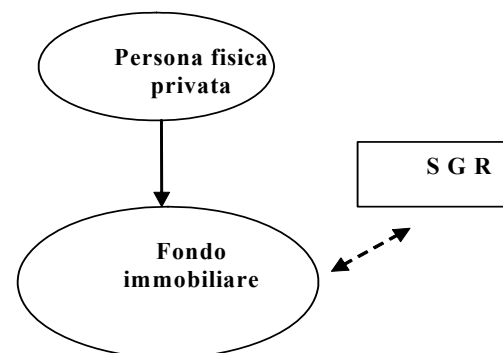


Per poter beneficiare di un regime fiscale più interessante è opportuno che il fondo sia detenuto da un soggetto che non svolge attività di impresa, ossia da persone fisiche, enti non commerciali, società semplici, associazioni e società equiparate alle società semplici.

In questo caso, infatti, la ritenuta del 12,5% operata dal fondo in occasione della distribuzione, si considera a titolo di imposta.

Si consideri la successiva figura n. 2.

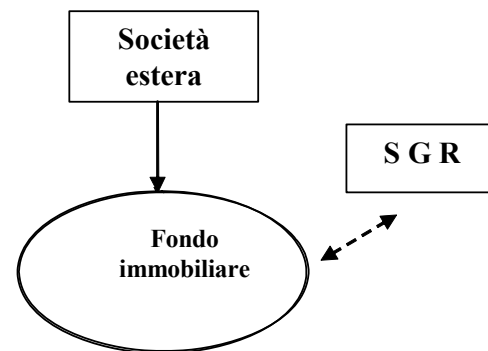
Figura n. 2



In questo caso l'attività immobiliare viene tassata alla stregua di una rendita finanziaria derivante da investimenti non qualificati.

Un'ulteriore ipotesi da considerare è quella del fondo detenuto da una società non residente. In questo caso, infatti, l'articolo 7 del D.L. 25/09/2001 prevede la non applicazione della ritenuta del 12,5% se la società risiede in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni, ossia dei Paesi elencati nel D.M. 4.9.1996. Si veda la figura n. 3.

Figura n. 3



In questo caso, tuttavia, il contribuente dovrà aver cura di scegliere una società estera che esenti o tassi in maniera mite i proventi distribuiti dal fondo italiano.

Il regime fiscale dei fondi è interessante anche sotto il profilo dell'imposizione indiretta in sede di apporto degli immobili.

In particolare è previsto che gli apporti costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto sono da considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, per effetto dell'assimilazione alle operazioni di cessione e di conferimento che hanno per oggetto aziende o rami di aziende.

La volontà del legislatore è stata quella di agevolare complessi immobiliari che non siano di per sé qualificabili come rami d'azienda, prevedendo l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.



## DIRITTO FALLIMENTARE

# La legittimazione ad emettere nota di accredito in caso di fallimento se non si è ammessi allo Stato Passivo

L'articolo 26 comma 2 del D.P.R. 633/72 prevede che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, (...) viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato adempimento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose (...)", il cedente o prestatore è legittimato alla emissione di una nota di accredito che riduca l'IVA a suo tempo gravante sull'operazione effettuata e venuta meno o non incassata.

Questo diritto deve essere esercitato entro un anno (comma 3), quando la modifica dell'operazione deriva da una scelta del creditore (sopravvenuto accordo fra le parti), mentre, nel caso di una variazione legata ad una "risoluzione giudiziaria"<sup>1</sup>, il termine non ha limiti temporali.

**Innanzitutto va osservato** che la giurisprudenza ha individuato nella norma due serie di ipotesi che sottendono alla emettibilità della nota di accredito<sup>2</sup>.

1. l'inadempimento "conseguito ad una accertata disfunzione del rapporto giuridico sottostante, sì che (...) l'inadempimento consegue ad un venire meno dell'obbligo originario e nel contempo ad un venire meno del presupposto originario del tributo";
2. l'inadempimento effettivo, cioè quello legato al mancato pagamento del debitore per in capienza della procedura di escussione forzata (individuale o concorsuale), qui la nota di accredito è possibile perché solo in questo caso "è possibile determinare in modo certo il quantum della variazione medesima".

La ratio che sottende all'articolo 26 sta nell'intenzione di "adeguare il regime fiscale a determinate modificazioni della realtà della vicenda negoziale" che comportino la "perdita effettiva del credito in tutto o in parte"<sup>3</sup>.

Queste modificazioni devono essere certe e definitive e, se legate alle scelte dei contraenti, devono comunque avvenire in un lasso di tempo limitato, per garantire il principio della certezza del prelievo fiscale. Correttamente, questo non è richiesto quando l'evento modificativo deriva da un evento non discrezionale, ma quale conseguenza della legge. Però, anche in questo caso, il legislatore richiede che questo sia certo e per

GUIDO MARIA GIACCAJA

Ordine di Udine

questo fa riferimento alla dichiarazione (giudiziale) dell'evento giuridico<sup>4</sup>. Per quanto riguarda il secondo caso, di inserimento più recente nel nostro ordinamento<sup>5</sup>, è stato osservato che garantire il principio che la nota di accredito sia emessa solo quando sia certa la perdita del credito, significa richiedere che essa derivi dalla infruttuosa conclusione della procedura concorsuale<sup>6</sup>. In questo modo, non solo il credito è certo, in quanto è stato riconosciuto dalla procedura, ma è certa il totale o parziale mancato pagamento.

In tale senso, si ritiene, va letto il riferimento dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza, le quali sottintendono sempre che l'infruttuosità della procedura si verifichi nei confronti di un creditore insinuato al passivo<sup>7</sup>.

La concorsualità del credito, che si ottiene con la insinuazione, dà entrambi i requisiti di certezza, giuridica del rapporto e sostanziale del mancato pagamento.

**Dunque il credito non insinuato** non può essere oggetto di una nota di accredito?

La risposta non può che essere articolata.

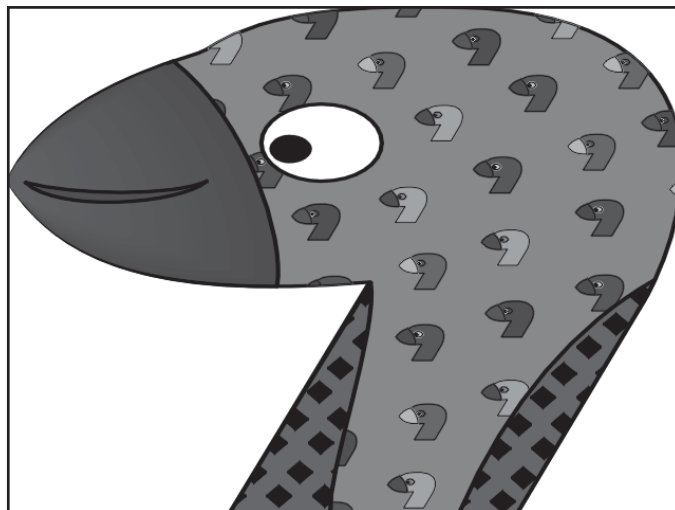
Per il credito non insinuato per una scelta del creditore (perché il credito risulta troppo piccolo per giustificare le spese ed i tempi della procedura), si ritiene si debba guardare al decorrere o meno del termine temporale dell'anno.

Se ci si pone entro l'anno, si ritiene che la nota di accredito possa essere emessa, quale scelta ricollegata alla libertà della parte, in quanto, pure se non nascente da "un sopravvenuto accordo delle parti", non si vede perché si dovrebbe trattare questo caso, nel quale il creditore "abbuona" al fallimento il suo credito, diversamente rispetto al riconoscimento negoziale dell'abbuono del credito.

Se ci si pone oltre l'anno, si ritiene che non si possa essere oggetto di nota di accredito, in quanto manca un riconoscimento del credito e manca soprattutto la certezza del mancato paga-

mento. Chi non partecipa al concorso, infatti, non può fare dichiarare dalla procedura innanzitutto la sussistenza del credito (ammissione), né poi la impossibilità di pagamento (riparto finale).

**Per il credito non insinuato** per rigetto dell'ammissione, anche qui, ad avviso di chi scrive, la risposta dovrebbe essere differenziata, per tene-



re conto delle ragioni del rigetto.

Il rigetto per accertamento di inesistenza del credito porta nel campo della fatturazione su operazioni inesistenti, che qui non è opportuno approfondire, ma che renderebbe, ad avviso di chi scrive, impossibile una variazione IVA su di una precedente fatturazione illegittima.

Diverso appare invece il rigetto (totale o parziale) a seguito non dal disconoscimento del rapporto da cui sarebbe sorto il credito, bensì da una diversa determinazione giudiziale del credito stesso<sup>8</sup>. In questo caso si ha il riconoscimento del rapporto generatore del credito, il mancato pagamento deriva non dalla infruttuosità della procedura, bensì da una rideterminazione del credito stesso per decisione del giudice delegato.

Nella iniziale partizione dell'articolo 26, appare ragionevole ricondurre questo caso non tanto nella generale ipotesi del mancato pagamento, bensì in quella nel venire meno dell'obbligo originario, in base a dichiarazione giudiziale.

Da qui la possibilità di concludere per la legittimità della emissione di una nota di accredito per la procedura, non appena sia definitivo il pronunciamento di rigetto del giudice delegato.

<sup>1</sup> P. Mandarino: Osservazioni in tema di risoluzione del contratto per inadempimento e rettifiche in diminuzione ai fini IVA, in "Il Fisco" n. 32 8/09/2003, pag. 5051.

<sup>2</sup> Tribunale Torino, Ord. 19.12.1997

<sup>3</sup> Tribunale Lucca, Ord. 10.10.1997

<sup>4</sup> P. Mandarino: Osservazioni..., cit.

<sup>5</sup> L. 28.02.1997 n. 30, con modifiche da L. 28.05.1997 n. 140

<sup>6</sup> Ormai è assodato: conclusione non in senso tecnico, bensì conclusione delle operazioni volte alla rifusione dei creditori, identificabile con la esecutività del riparto finale. Nell'ordinanza del 10.10.1997 il ragionamento portava a individuare quale momento la chiusura formale della procedura. In seguito, pure mantenuto il ragionamento, il momento è stato più correttamente individuato "nel mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo si verifica alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato, ovvero, in assenza del piano di riparto, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso" (per tutti, si veda Ris. 89/E del 2002).

<sup>7</sup> Tribunale Lucca, Ord. 10.10.1997

<sup>8</sup> Quale potrebbe ad esempio essere la determinazione giudiziale "dell'equo compenso" per il godimento del bene locato dal creditore al fallito, che si svincola dagli importi pattuiti contrattualmente.

## NORME E TRIBUTI

# Tarsu: avvisi di accertamento e pagamento errati e definitivi

## *I possibili percorsi di difesa*

GIAMPAOLO CAPRARA  
Ordine di Trento e Rovereto

**PREMESSA**

Il presente scritto prende spunto da due avvisi di accertamento ed irrogazione contestuale delle sanzioni notificati ad una società di capitali relativamente alla contestazione di omessa presentazione della dichiarazione Tarsu (Tassa Smaltimento Rifiuti Solidi Urbani)<sup>1</sup> in occasione di una nuova occupazione di un immobile da adibirsi a *show-room*.

**I FATTI**

In data 26 giugno 2004 il Comune A<sup>2</sup> notifica alla società Alfa due avvisi di accertamento, entrambi riportanti la motivazione: “omessa denuncia di nuova occupazione”. L’avviso di accertamento numero “uno” ha come oggetto “accertamento per l’anno 2003” e l’avviso di accertamento numero “due” è riferito all’anno 2004. Secondo il Comune A, la società Alfa ha iniziato l’occupazione del fabbricato in data 18 ottobre 2003, data in cui sono decorsi i 30 giorni dalla comunicazione fatta ex art. 7 del D. Lgs. 31 marzo 1998 n. 114<sup>3</sup> relativamente agli esercizi di vicinato<sup>4</sup>. In sostanza il Settore Commercio del Comune A nella sua normale attività interna ha comunicato la nuova apertura dell’esercizio al Servizio Tributi, il quale ha utilizzato i dati per attivare l’attività di accertamento nei confronti della società.

Con il primo avviso di accertamento emesso per l’anno 2003 il Comune chiede il versamento della tassa non versata per il bimestre novembre – dicembre 2003, il tributo provinciale più l’addizionale e magg. ex Eca (maggiorazioni ed addizionali pari al 15% del tributo) ed irroga una sanzione pari al 150% della tassa non versata (in entrambi gli avvisi di accertamento gli interessi non sono applicati).

Con il secondo avviso di accertamento emesso per l’anno 2004 il Comune chiede il tributo per tutto l’anno, il tributo provinciale più la maggiorazione ex Eca (maggiorazioni ed addizionali pari al 15% del tributo) e provvede ad irrogare una sanzione pari al 150% del tributo non versato.

Gli addebiti sono i seguenti:

**primo avviso di accertamento per il 6° bimestre 2003**

$$\frac{T}{6} + \left(\frac{T}{6} \cdot 0,15\right) + \left(\frac{T}{6} \cdot 1,5\right) = \frac{2,65}{6} T = 0,4416 T$$

**secondo avviso di accertamento per l’anno 2004**

$$T + (T \cdot 0,15) + (T \cdot 1,5) = 2,65 T$$

**Complessivamente per i 14 mesi** l’importo richiesto è stato pari a:  
 $0,4416 T + 2,65 T = 3,091 T$

**La misura ordinaria della tassa per i 14 mesi** è pari a:

$$\frac{T}{6} + \frac{T}{6} \cdot 0,15 + T + T \cdot 0,15 = 1,341 T$$

**La misura delle sanzioni per 14 mesi** è pari a:

$$\frac{T}{6} \cdot 1,5 + T \cdot 1,5 = 1,75 T$$

( $T = \text{tarsu annuale}^5$ )

L’esposizione dei calcoli fa apparire il risultato più evidente: la società Alfa per i 14 mesi avrebbe dovuto ordinariamente corrispondere una tassa pari a 1,341 T ed invece, per non aver presentato la dichiarazione, si trova a dover corrispondere una sanzione pari 1,75 volte l’importo della tassa annuale.

### L’OBBLIGO DI DENUNCIA E DI PAGAMENTO DEL TRIBUTO A CARICO DEL CONTRIBUENTE

Il Comune C è ancora in regime Tarsu<sup>6</sup> in quanto, “grazie” alle continue proroghe succedutesi nel tempo (e da ultimo si veda il differimento dei termini previsto al comma n. 523 dell’articolo n. 1 della L. 30.12.2004 n. 311, Legge Finanziaria per l’anno 2005) non ha provveduto ad istituire la tariffa<sup>7</sup>. Trova quindi ancora applicazione il regolamento comunale della Tassa Smaltimento Rifiuti Solidi Urbani istituito dal Comune secondo quanto previsto dall’art. 68 del D. Lgs. 15.11.1993 n. 507. Il regolamento del Comune A è stato approvato con Deliberazione del Consiglio Comunale nel corso dell’anno 1994 e poi successivamente modificato nel corso dello stesso anno 1994, nell’anno 1996, 1997, 2000, 2001, 2002 e 2003.<sup>8</sup> Il Regolamento prevede che (ricorrendone i presupposti soggettivi ed oggettivi) chi occupa o detiene locali ed aree deve presentare al Comune, entro il 20 gennaio successivo all’inizio dell’occupazione o detenzione, una denuncia dei locali ed aree tassabili. Ed ancora, sempre secondo quanto disposto dal Regolamento Comunale, il soggetto passivo deve corrispondere annualmente la tassa<sup>9</sup> in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde una autonoma obbligazione tributaria decorrented dal primo giorno del bimestre solare successivo a quello in cui ha avuto inizio l’utenza. La tassa è calcolata dal Comune in base alle dimensioni delle superfici

SEGUE A PAGINA 12

<sup>1</sup> La Tarsu (Tassa Smaltimento Rifiuti Solidi Urbani) è stata introdotta dal D. Lgs. 15.11.1993 n. 507. Il decreto istituisce e disciplina la Tariffa Rifiuti Solidi Urbani; in particolare il riferimento è costituito dal Capo III (artt. 59 e seguenti). Per completezza si consideri che il provvedimento è stato più volte oggetto di modifiche ed integrazioni che qui, sia per ragioni legate all’oggetto dello scritto, sia per ragioni di spazio, non sono citate.

<sup>2</sup> Per ragioni di riservatezza del caso trattato non sono riportati la denominazione sociale della società e l’identificazione del comune. Per lo stesso motivo sono omesse nel prosieguo del testo anche le date precise di approvazione del regolamento e delle modifiche allo stesso apportate dal consiglio comunale.

<sup>3</sup> D. Lgs. 31 marzo 1998 n. 114 rubricato “Riforma della disciplina relativa al settore del commercio, a norma dell’articolo 4, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59” pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 24.4.1998 n. 95 – Supplemento Ordinario n. 80; in particolare si veda l’art. 7 che, relativamente all’apertura di un esercizio di vicinato, disciplina la comunicazione da effettuarsi al comune. Si ricorda che le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano provvedono con proprie norme di attuazione (cfr art. 1, secondo comma D. Lgs. 114/1998).

<sup>4</sup> Per la definizione di esercizi di vicinato si veda l’art. 4 del citato D. Lgs. 114/1998.

<sup>5</sup> La tariffa della tassa può naturalmente subire modifiche da un anno all’altro a seguito dell’approvazione da parte del giunta comunale (sulla competenza della giunta comunale in materia di quantificazione delle tariffe si veda Consiglio di Stato, Sez. V, Sent. 13 marzo 2002 n. 1491 ed ancora Tar Toscana Sez. I, Sent. 20.10.2004 n. 5003). In questo scritto la tariffa è stata considerata uguale per gli anni 2003 e 2004 in quanto il caso reale qui trattato è relativo ad un comune che per l’anno 2004 non ha previsto aumenti Tarsu rispetto alle tariffe approvate ed in vigore per l’anno 2003.

<sup>6</sup> Si ricorda che la (travagliata) tassa smaltimento rifiuti solidi urbani dopo la sua introduzione è stata oggetto di numerosi interventi normativi e *ex pluribus unum*: I comma dell’art. 49 del D. Lgs. 5.2.1997 n. 22 il quale stabilisce che la Tassa Smaltimento Rifiuti Solidi Urbani è soppressa a partire dal 1.1.1999. Tuttavia neanche il decreto citato ha posto fine alla tassa in quanto sono state via via introdotte numerose proroghe e da ultimo, come citato, è intervenuto l’articolo unico della Legge Finanziaria per il 2005.

<sup>7</sup> A norma del II comma del citato art. 49 del D. Lgs. 22/1997 “I costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico, sono coperti dai Comuni mediante l’istituzione di una tariffa”. La tariffa viene definita “binomia” in quanto è costituita da una parte fissa e da una parte variabile. Per approfondimenti sui presupposti soggettivi ed oggettivi e sulla composizione della tariffa si rimanda a quanto previsto rispettivamente dai commi III e IV del citato art. 49 D. Lgs. 22/1997.

<sup>8</sup> Vedi precedente nota n. 2.

<sup>9</sup> Scopo del presente scritto è l’analisi degli avvisi di accertamento pervenuti alla società Alfa. Pur essendo indispensabile analizzare la fattispecie impositiva in base alla normativa ed ai profili tributari, non vengono approfonditi gli elementi caratterizzanti del tributo, rinviando la trattazione degli stessi ad un altro intervento. Solo per mettere un po’ più sotto la lente la Tarsu, si ricorda che pur essendo denominata “tassa”, la stessa ha natura più dell’imposta che della tassa per il fatto che va corrisposta indipendentemente dal fatto che l’utente usufruisca o meno del servizio effettuato in privativa dal comune o dall’ente gestore (per approfondimenti si veda “Il diritto tributario” di A. Fantozzi, Utet, 2003).

# Tarsu errata

SEGUE DA PAGINA 11

tassabili<sup>10</sup> (da calcolarsi secondo quanto previsto dal regolamento) e, se trattasi di una utenza non domestica, in base all'attività svolta, dovendo il comune, in ossequio a quanto disposto dal D. Lgs 507/1993, provvedere nel regolamento alla classificazione delle utenze in categorie e sottocategorie con le relative tariffe<sup>11</sup>.

## IDOVERI ED I POTERI DEL COMUNE

Secondo quanto previsto dal regolamento il Comune effettua il servizio di raccolta rifiuti su tutto il territorio comunale; tale servizio ha carattere obbligatorio relativamente ai rifiuti urbani ed ai rifiuti speciali assimilati agli urbani<sup>12</sup>.

Il Comune riceve la denuncia di detenzione e/o di occupazione, iscrive a ruolo e riscuote la tassa, effettua gli accertamenti ed irroga le sanzioni. Relativamente al potere di accertamento il Regolamento Comunale prevede che, in caso di omissione della denuncia, il Comune emette avviso di accertamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata. Un altro passo interessante del regolamento è relativo all'attribuzione al Comune di un preciso dovere, in quanto viene previsto che in occasioni di iscrizioni anagrafiche o altre pratiche concernenti i locali ed aree interessate, gli uffici comunali sono tenuti ad invitare l'utente a provvedere alla denuncia, fermo restando, in caso di omesso invito, l'obbligo di denuncia a carico dei soggetti.

## LA DENUNCIA TARSU ED IL PAGAMENTO DEL TRIBUTO

La dichiarazione iniziale, come sopra indicato, doveva essere presentata dalla società Alfa entro il 20 gennaio 2004, obbligo al quale la società non ha fatto fede. La stessa società aveva precedentemente comunicato al Settore Commercio del Comune l'intenzione di svolgere nel fabbricato<sup>13</sup> attività di vendita al minuto. Proprio il Settore Commercio del Comune, nelle proprie attività interne, aveva segnalato l'occupazione delle superfici al Servizio Tributi, il quale, non trovando riscontro in una denuncia Tarsu presentata dalla società, ha provveduto ad emettere gli avvisi di accertamento. Si ricorda che la denuncia Tarsu viene presentata solo inizialmente e non deve essere ripresentata negli anni successivi a meno che non ci siano variazioni dei dati iniziali<sup>14</sup>. Omettendo la società Alfa la dichiarazione iniziale ha impedito al Comune C di iscrivere regolarmente a ruolo<sup>15</sup> il tributo (di conseguenza non sono state emessi i relativi avvisi di pagamento). Il Comune tuttavia non ha adempiuto ad un preciso obbligo imposto dal Regolamento Comunale, che prevede che gli uffici comunali sono tenuti ad invitare l'utente a provvedere alla denuncia. Tale obbligo tuttavia non è sanzionato in quanto il Regolamento come introduce questo preciso obbligo, allo stesso tempo si "solleva" da qualsiasi sanzione: infatti viene detto che se il Comune non provvede, l'obbligo di denuncia rimane comunque a carico del contribuente<sup>16</sup>.

## LE SANZIONI IRROGATE

In entrambi gli avvisi di accertamento il Comune ha applicato una sanzione pari al 150% della tassa non pagata. Tali sanzioni sono da riferirsi esclusivamente alla omissione della denuncia iniziale in quanto il tributo viene chiesto al contribuente nella sua totalità (e precisamente per due mesi per l'occupazione avvenuta nel 2003 e per dodici mesi per l'occupazione 2004).

A questo punto è necessario presentare il primo dubbio. La Società Alfa (secondo il Comune) ha iniziato l'occupazione dei locali in data 18 ottobre 2003; la stessa doveva quindi presentare la denuncia entro il 20 gennaio 2004, così come prevede

il Regolamento Comunale. Ma allora perché l'avviso di accertamento numero "due" per l'anno 2004 riporta ancora come motivazione "omessa denuncia di nuova occupazione"? Ma procediamo con ordine, rinviando ai successivi paragrafi il commento all'operato del Comune.

Il Regolamento Comunale prevede che le sanzioni sono irrogate con le modalità previste agli artt. 16 e 17 del D. Lgs. 18.12.1997 n. 472<sup>17</sup> e gli interessi sulle somme dovute a titolo di tributo e di addizionali in conseguenza delle violazioni sono calcolati secondo quanto previsto dal D. Lgs 507/1993 e dall'art. 13, commi 2 e 17 del D. Lgs 146/1998. La misura delle sanzioni da irrogarsi da parte del Comune sono da rinvenirsi nel D. Lgs. 18.12.1997 n. 473<sup>18</sup> ed in particolare nell'art. 12<sup>19</sup>, che provvede a sostituire *in toto* l'art. 76 del D. Lgs. 507/1993. Tale articolo stabilisce che per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della tassa o della maggiore tassa dovuta. Il Comune A in funzione di questa discrezionalità circa la misura della sanzione, ha applicato un importo intermedio, pari al 150% del tributo che doveva essere versato.

## GLI AVVISI DI PAGAMENTO

Alla Società Alfa sono pervenuti due avvisi di pagamento a distanza di due mesi dal ricevimento degli avvisi di accertamento e la stessa società ha provveduto a pagarli regolarmente entro i termini in essi indicati.

## LA MANCATA IMPUGNAZIONE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO

La società Alfa, ritenendosi "colpevole" della omissione della denuncia iniziale e dei pagamenti non ha impugnato gli avvisi di accertamento<sup>20</sup>. Tali atti sono divenuti definitivi essendo trascorsi i 60 giorni per l'impugnazione ex art. 21 del D. Lgs. 31.12.1992 n. 546. La società non ha nemmeno percorso la via dell'autotutela in quanto ha ritenuto che quanto chiesto dal Comune fosse perfettamente legittimo. Il comportamento della Società è stato sicuramente leggero in quanto negli avvisi di accertamento sono presenti richieste che non trovano completo riscontro nella normativa.

## I MOTIVI DI CONTESTAZIONE

Vero è che la Società non ha presentato la denuncia iniziale entro il 20 gennaio 2004. E' però anche vero che il Comune ha applicato una presunzione, secondo la quale l'inizio dell'occupazione è stata fatta risalire a partire dal trentunesimo giorno successivo alla comunicazione ex art. 7 del D. Lgs. 114/1998. Si consideri che l'inizio dell'occupazione presunto dal Comune potrebbe anche non trovare riscontro nella realtà<sup>21</sup>. Si richiama l'attenzione sul fatto che la denuncia iniziale richiede la detenzione e/o l'occupazione mentre l'obbligazione tributaria presuppone l'occupazione ed inizia a decorrere dal primo giorno del bimestre solare successivo al giorno in cui ha inizio l'occupazione dei locali e delle aree. Gli obblighi imposti dal Regolamento Comunale sembrano quindi avere un doppio binario: da una parte esiste l'obbligo di denuncia anche per la sola detenzione (e sempre per l'occupazione), dall'altra parte l'obbligazione tributaria presuppone la sola occupazione<sup>22</sup>. Nella realtà dei fatti la società Alfa ha avuto effettivamente la disponibilità dei locali già dai primi giorni del mese di ottobre 2003.

*Rebus sic stantibus* per Alfa l'obbligo di presentazione della denuncia è iniziato a decorrere proprio da quei giorni (e con termine 20 gennaio 2004) e l'obbligazione tributaria è scattata dal primo giorno del bimestre solare successivo al giorno dell'occupazione, ovvero dal giorno 1.11.2003. Il Comune avrebbe dovuto ricevere la denuncia correttamente entro il termine indicato, avrebbe quindi iscritto a ruolo la somma pari ad un sesto del tributo annuale per il 2003, per l'intera annualità per il

SEGUE A PAGINA 13

<sup>10</sup> Possono essere previste differenziazioni di tariffe anche in base alla natura soggettiva del contribuente. Tali differenziazioni sono da ricondurre principalmente alle utenze domestiche in base alla composizione del nucleo familiare. Altre differenziazioni (*rectius* riduzioni) possono essere previste per le utenze domestiche per abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale o altri usi limitati e/o discontinui.

<sup>11</sup> Per le utenze non domestiche possono essere previste agevolazioni. Il calcolo del tributo effettuato dal comune va quindi sempre verificato tenendo in considerazione che eventuali agevolazioni, riduzioni, ecc, sono applicate su specifica richiesta e/o contestazione del soggetto passivo.

<sup>12</sup> Per ragioni di spazio e di oggetto del presente scritto non sono approfonditi gli elementi relativi alla classificazione dei rifiuti ed al potere attribuito ai comuni di assimilazione (qualitativa e quantitativa) dei rifiuti speciali (non pericolosi) ai rifiuti urbani. Lo stesso dicasi per le modalità di effettuazione del servizio da parte del comune/ente gestore e delle relative violazioni al regolamento da parte del comune/ente gestore. Qui infatti si assume che il servizio viene correttamente svolto dal Comune e la società destinataria degli avvisi di accertamento produce esclusivamente rifiuti speciali dichiarati assimilati per qualità e per quantità ai rifiuti urbani.

<sup>13</sup> Sono tralasciate altre informazioni, ininfluenti per il caso qui trattato, come il titolo di possesso del fabbricato.

<sup>14</sup> E su questo aspetto si richiama l'attenzione della similitudine tra denuncia Tarsu e denuncia ICI

<sup>15</sup> Per la Tarsu l'iscrizione a ruolo costituisce il metodo ordinario di riscossione (così come previsto dall'art. 72 del D. Lgs. 507/1993). Per completezza si ricorda che le modalità di riscossione previste dal nostro ordinamento in materia tributaria sono: a) la ritenuta diretta; b) versamenti diretti al concessionario ed alle sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato; c) l'iscrizione nei ruoli. Per un approfondimento di questi aspetti si rinvia a "Il diritto tributario" di A. Fantozzi, op. cit.. Per un approfondimento relativo al metodo di riscossione della Tarsu si rinvia anche all'Ordinanza del Consiglio di Stato 2.8.2001 n. 4989.

<sup>16</sup> L'omissione da parte del Comune può tuttavia essere fatta valere in sede di autotutela (sul tema vedi *infra*).

<sup>17</sup> D. Lgs 18 dicembre 1997, n. 472 "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662", pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 5 dell'8 gennaio 1998 - Supplemento Ordinario n. 4.

<sup>18</sup> D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 "Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662" pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* 8.1.1998 n. 5 - Supplemento Ordinario n. 4

<sup>19</sup> Articolo 12 rubricato "Sanzioni in materia di imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni, di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani"

<sup>20</sup> Si ricorda che a norma dell'art. 19 del D. Lgs. 546/1992 l'avviso di accertamento è atto autonomamente impugnabile.

<sup>21</sup> Una presunzione ovviamente non va presa per "buona" dovendo la società eventualmente contestarla dimostrando che la detenzione (per la denuncia) e/o l'occupazione (per la denuncia ed il pagamento della tassa) si sono verificate in epoca successiva (e si spera non precedente!).

<sup>22</sup> Su questo aspetto tuttavia è necessario fare un po' di chiarezza. Infatti bisogna considerare che il Regolamento Comunale di riferimento per l'analisi del caso *de quo* riporta in maniera poco felice quello che invece l'art. 63 del D. Lgs. 507/1993 enuncia in maniera molto chiara: "La tassa è dovuta da coloro che occupano o detengono i locali o le aree...". E' infatti ormai sufficientemente assodato che la denuncia deve essere presentata e la tassa deve essere corrisposta per il solo possesso (*rectius* detenzione), anche se esistono alcune cause che possono determinare la non tassazione delle superfici, come "i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno" (comma 2, art. 62 D. Lgs. 507/1993). Tali fattispecie oggettive "esimenti" devono tuttavia essere sempre oggetto di comunicazione da parte del contribuente (con una denuncia di variazione se intervenute nel corso del tempo o già inizialmente nella dichiarazione iniziale) se vogliono essere fatte valere. Su questo ultimo aspetto significativa (e confermativa) è la sentenza 4.11.2001 n. 476 della Corte di Cassazione, sez. Trib.

# Tarsu errata

SEGUE DA PAGINA 12

2004 ed avrebbe quindi emesso gli avvisi di pagamento senza sanzioni.<sup>23</sup> Tuttavia ormai sappiamo che è stata omessa la denuncia iniziale per la detenzione e per l'occupazione dei locali per i due mesi del 2003 e tale omissione risulta sanzionabile. Il Regolamento Comunale prescrive che la denuncia iniziale deve essere presentata (una sola volta) entro il 20 gennaio dell'anno successivo a quello di detenzione (e/o occupazione); ciò significa che la denuncia è una sola e si ritiene automaticamente ripresentata per gli anni successivi fintantoché non ci sono modifiche o non interviene la cessazione. Nel caso *de quo* non sono intervenute modifiche ed allora sorge subito un dubbio: per quale ragione il Comune ha emesso un secondo avviso di accertamento (per il 2004), riportante come motivazione "omessa denuncia"? Si ritiene che il secondo avviso di accertamento sia errato. Infatti nel 2004 doveva essere presentata una denuncia entro il 20 gennaio per l'occupazione iniziata ad ottobre 2003. Nel 2004 la società non doveva presentare niente altro. Eventualmente, ricorrendone i presupposti (di variazione) una nuova denuncia doveva essere presentata entro il 20 gennaio 2005 per variazioni intervenute nel 2004, visto che nel 2003, oltre alla detenzione ed occupazione dei locali, niente altro è avvenuto (di rilevante ai fini Tarsu). Risulta evidente quindi come la sanzione irrogata con il secondo avviso di accertamento sia errata<sup>24 25</sup>.

## LE VIE ALTERNATIVE ESPERIBILI

Negli avvisi di accertamento notificati alla Società Alfa è indicato<sup>26</sup> che entro il termine di 60 giorni<sup>27</sup> previsto per la proposizione del ricorso è possibile inviare scritti difensivi e chiedere di essere sentiti personalmente, anche al fine di permettere all'Amministrazione, qualora si verificano i presupposti, l'eventuale esercizio del potere di autotutela, attraverso la modifica o l'annullamento dell'atto contestato. Il Comune ha imposto un termine di 60 giorni a carico della società per l'atto di impulso dell'esercizio del potere di autotutela<sup>28</sup>. Tuttavia se si analizzano le fonti normative ed in particolare il D.P.R. 27.3.1992 n. 287, si può affermare che non esiste un limite temporale<sup>29</sup> per l'esercizio del potere dello *jus poenitendi* della Pubblica Amministrazione per cui, anche nel caso specifico, pur avendo stabilito il Comune A un termine di 60 giorni, ben può, oltre questo termine, la Società Alfa

proporre una istanza per chiedere al Comune di rivedere e sanare l'atto (avviso di accertamento) viziato<sup>30</sup>. Tuttavia, come è noto (e non pacifico), l'autotutela è un diritto e non un obbligo in capo alla Pubblica Amministrazione e la stessa Pubblica Amministrazione nel valutare le istanze<sup>31</sup> (ed i propri atti anche senza atti di impulso esterni) ben potrebbe rifiutare le richieste esterne o rimanere inerte.

Se la Pubblica Amministrazione accoglie la richiesta esterna (istanza) provvede ad annullare l'atto; la stessa può però accogliere solo parzialmente la richiesta o rifiutarla *in toto* espressamente o tacitamente. Se l'atto è autonomamente impugnabile si sensi dell'art. 19 del D. Lgs. 546/1992 ed il soggetto istante si ritiene leso dal primo atto ricevuto e per il quale ha presentato istanza di autotutela, lo stesso soggetto non dovrà mai dimenticare il termine dei 60 giorni prescritto dall'art. 21 del D. Lgs. 546/1992; infatti se non viene presentato ricorso tempestivamente l'atto diventa definitivo<sup>32</sup> e non è più esperibile il ricorso alla commissione tributaria provinciale.

Per la Società tuttavia rimane un altro rimedio, ovvero attivare l'organo istituito dall'art. 13 della L. 212/2000<sup>33</sup>, ovvero il Garante del Contribuente. Infatti secondo quanto disposto dal sesto comma del citato art. 13 L. 212/2000 "Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di Finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione".

## CONCLUSIONI

La società Alfa avrebbe dovuto impugnare nei termini prescritti dal D. Lgs. 546/1992 gli avvisi di accertamento<sup>34</sup>. I motivi per chiedere alla commissione tributaria provinciale<sup>35</sup> di annullare gli atti emanati sarebbero stati validi e facili da sostenere. Con lo scadere dei termini di impugnazione, la Società ha visto svanire la possibilità di vittoria ma non si può certo dire che sono terminati i mezzi di difesa. Rimangono infatti altre vie percorribili, come l'autotutela e l'attivazione del Garante del Contribuente istituito dallo Statuto del Contribuente<sup>36</sup>, organo che rimane di grande interesse in casi come quello qui trattato.

<sup>23</sup> Se la denuncia fosse stata correttamente presentata ad esempio proprio martedì 20 gennaio 2004, l'iscrizione a ruolo e la successiva emissione della cartella di pagamento sarebbero state effettuate nel 2004. Naturalmente la Società avrebbe potuto presentare la denuncia iniziale già nei mesi di ottobre, novembre o dicembre 2003 nel senso che ben avrebbe potuto anticipare la presentazione della denuncia, prescrivendo la norma che il termine è "entro" il 20 gennaio. In tale caso il Comune avrebbe potuto iscrivere a ruolo l'imposta per il VI bimestre 2003 già nel 2003 ed emettere anche il relativo avviso di pagamento.

<sup>24</sup> Il Comune A avrebbe dovuto semplicemente iscrivere a ruolo l'imposta per l'intera annualità 2004 ed emettere poi un corrispondente avviso di pagamento avente per oggetto Tarsu 2004.

<sup>25</sup> La società Alfa non ha presentato la denuncia neanche nel gennaio 2005. Infatti tale adempimento non è richiesto (se non ci sono variazioni) e tale "omissione" non può essere certamente sanzionata con un terzo avviso di accertamento.

<sup>26</sup> Si ricorda che a norma dell'art. 7 della citata L. 212/2000, negli atti dell'amministrazione deve essere indicato, tra l'altro, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela.

<sup>27</sup> Si noti che il termine di 60 giorni indicato negli avvisi di accertamento è da intendersi nel senso che, trascorso tale termine, l'avviso di accertamento si consolida ed al contribuente per avere una tutela garantita dall'ordinamento altro non resta che proporre ricorso alla commissione tributaria provinciale competente.

<sup>28</sup> A ben vedere l'esercizio di autotutela non necessariamente deve essere attivato dal contribuente, ben potendo essere attivato autonomamente d'ufficio.

<sup>29</sup> E' pacifico che l'unica preclusione all'esercizio del potere di autotutela è costituito dal giudicato e nel termine dell'azione non può essere assolutamente ricomposto il concetto di definitività dell'atto per decorso dei termini di impugnazione (A. Fantozzi, Il diritto tributario, op.cit.). Si veda altresì quanto indicato nella Nota del Ministero delle Finanze 18.7.1994 n. 4079.

<sup>30</sup> Per una interessante disamina dell'istituto dell'autotutela si veda l'intervento di A. Quaranta nella Conferenza tenuta ai frequentatori del 26° e 27° Corso Superiore di Polizia Tributaria. Roma, 16 dicembre 1998.

<sup>31</sup> Il potere di autoannullamento riconosciuto alla Pubblica Amministrazione può essere attivato esternamente con istanza ma può essere attivato anche autonomamente dalla stessa Pubblica Amministrazione.

<sup>32</sup> Esiste un grande dibattito sui rimedi contro il provvedimento adottato da parte della Amministrazione finanziaria in via di autotutela a seguito di istanza del contribuente ed in particolare su quale organo giurisdizionale potrebbe ricadere una eventuale azione da parte di chi si ritiene leso. Sul punto interessante è l'ordinanza del Tar Emilia-Romagna Sez. I, Ordinanza 27.1.2005 depositata il 28.1.2005, con la quale il giudice amministrativo ha ritenuto inammissibile il ricorso per difetto di giurisdizione. Ammesso che esistano rimedi giurisdizionali in materia, sembra mancare anche la competenza delle commissioni tributarie, Cass. 1.12.2004 Sent. 22564; *contra* Tar Trentino Alto Adige, Sede di Trento, Sent. 14.7.2003 n. 273 (in "Il fisco" n. 43/2003 pag. 6807).

<sup>33</sup> Art. 13. (Garante del contribuente). 1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente. 2. Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie: a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio; b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della

Guardia di Finanza; c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza. 3. L'incarico di cui al comma 2 ha durata triennale ed è rinnovabile per una sola volta. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2. 4. Con decreto del Ministro delle Finanze sono determinati il compenso ed i rimborsi spettanti ai componenti del Garante del contribuente. 5. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate presso le quali lo stesso è istituito. 6. Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di Finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione. 7. Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi. 8. Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. 9. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge. 10. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta. 11. Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di Finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al Ministro delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9. 12. Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro delle Finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al comandante di zona della Guardia di Finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni. 13. Il Ministro delle Finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso.

<sup>34</sup> L'avviso di accertamento numero "due" sicuramente e l'avviso numero "uno" solo se la presunzione di occupazione fatta dal comune non avesse trovato effettivo riscontro.

<sup>35</sup> Per la tassa smaltimento rifiuti solidi urbani si ricorda che hanno giurisdizione tributaria le commissioni tributarie. Per quanto riguarda la giurisdizione sulla tariffa di igiene ambientale (Tia) si veda Comm. Trib. Prov. Venezia, Sez. V, Sent. 15.3.2004 n. 5, nella quale viene esplicitamente affermato che anche in questa materia (come per la Tarsu) è competente il giudice tributario.

<sup>36</sup> Per un interessante approfondimento sulla natura e le funzioni dello Statuto del Contribuente si veda l'intervento di G. Falcone (Consigliere di Cassazione, Docente di Diritto Tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza di Catanzaro). [www.giustiziacarita.it](http://www.giustiziacarita.it)

## NORMATIVA CIVILISTICA

# Lavoro a progetto: il «nome» non basta

## Riflessioni sulla sentenza del Tribunale di Torino

*Il Tribunale di Torino è intervenuto di recente, con una propria sentenza, contenente interessanti osservazioni e chiarimenti, sul tema dei contratti di lavoro a progetto<sup>1</sup>.*

### Il caso

La vicenda posta all'attenzione del Tribunale di Torino era quella di alcuni collaboratori "a progetto", che avevano chiamato in giudizio la loro Società committente.

I collaboratori facevano parte di una grande rete commerciale, creata da questa azienda. La Società operava come concessionaria esclusiva per l'Italia dei prodotti telefonici di un certo gestore.

L'attività era diretta alla vendita e alla promozione di contratti di abbonamenti telefonici, e si svolgeva in appositi stands, allestiti presso Centri commerciali, e anche in altri luoghi.

I collaboratori contestavano il fatto che la Società aveva esercitato verso di loro un recesso "ad nutum". Essi chiedevano l'accertamento dell'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato, la dichiarazione dell'illegittimità dei "licenziamenti" operati dalla Società, il loro reintegro per tutela reale, e il risarcimento dei danni. Di seguito, esaminerò alcune delle questioni trattate nella sentenza, che è stata una delle prime in questo campo.

### Le caratteristiche del rapporto

Il nuovo D.Lgs. 196/2003 stabilisce che i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, devono ora essere riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del coordinamento con l'organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione dell'attività lavorativa.

Secondo il Tribunale di Torino, possono essere individuati quanto meno alcuni elementi chiari e minimali della definizione di lavoro a progetto, pur nell'attuale quadro di incertezza, attenendosi alla lettera della norma:

- il progetto deve caratterizzarsi per la specificità;
- il collaboratore deve conservare margini di autonomia, ancorché coordinabili con l'organizzazione del committente;
- in ogni caso l'attività deve essere valutata e valutabile indipendentemente dal tempo di esecuzione<sup>2</sup>.

### La distinguibilità della struttura aziendale

Il collaboratore deve rapportarsi ad una organizzazione aziendale, e questa deve essere distinguibile dall'attività del collaboratore. Eliminando i rapporti di collaborazione, dovrebbe "evidentemente residuare un'organizzazione aziendale"<sup>3</sup>.

ANTONIO SACCARDO  
Praticante Ordine di Vicenza

Nel caso esaminato dal Tribunale, c'erano solo sei dipendenti nel libro matricola della Società convenuta, addetti a mansioni di carattere puramente amministrativo.

L'attività indicata nell'oggetto sociale della Società era: "Distribuzione e commercializzazione di prodotti multimediali, con particolare riferimento al settore telefonico". Ma questa attività era di fatto interamente demandata ai collaboratori a progetto. La struttura di base era in realtà "interamente composta di altri collaboratori a progetto"<sup>4</sup>.

I progetti esaminati dal Tribunale erano palesemente generici: iniziavano tutti con una definizione di progetto che ricalcava in pratica l'oggetto sociale della Società. Ai "promoters" non era affidato il compito di "collaborare" con la struttura aziendale. In realtà, la sostituivano. La struttura si esauriva nei collaboratori. Già questo dato, secondo il Tribunale, rende evidente la snaturamento della figura contrattuale utilizzata, cioè il contratto di lavoro a progetto<sup>5</sup>.

### La specificità del progetto

Secondo una tesi restrittiva, il contratto di lavoro a progetto avrebbe per oggetto un'attività di carattere altamente specialistico, o di particolare contenuto professionale.

Secondo il Tribunale, anche ponendo:

- una definizione più ampia, ritenendo cioè che il lavoro a progetto non sia di per sé riservato esclusivamente ad attività di carattere specialistico o con contenuto professionale;
  - che il contratto possa eventualmente riguardare anche prestazioni in parte coincidenti con l'attività della Società,
- nonostante tutto ciò, tuttavia, il progetto deve comunque possedere quanto meno una sua "specificità".

La specificità potrebbe essere intesa rigorosamente come "individualizzazione" del progetto sul singolo collaboratore. Anche allargando il concetto, sostiene il Tribunale, non si può però accettare l'estremo opposto di una standardizzazione di numerosi contratti a progetto in tutto e per tutto identici tra loro. E che, inoltre, sono tutti identici all'oggetto sociale. Nel caso esaminato, si trattava addirittura di centinaia di contratti a progetto "standardizzati".

La standardizzazione implica che ai collaboratori non è stato affidato uno specifico progetto, o una specifica fase di lavoro, ma l'intera attività aziendale in sé stessa, totale: unica e uguale per tutti<sup>6</sup>.

La Società aveva infatti predisposto, su moduli del tutto identici tra di loro, tre tipologie di contratto a progetto. Uno per il ruolo di "promoter". Ma inoltre,



anche uno per il ruolo di "responsabile di stand", e uno per il "responsabile di agenzia".

### L'indipendenza dal tempo di esecuzione

Il lavoro a progetto è caratterizzato dal fatto che l'attività sia indipendente dal tempo di esecuzione.

Vi è contrasto in dottrina circa la natura della prestazione a progetto quale obbligazione di risultato, o di mezzi.

La prima interpretazione si fonda sull'art. 61 comma 1 D. Lgs. 276/2003, che prevede che il collaboratore si gestisca autonomamente in funzione del risultato.

Tale soluzione, segnala il Tribunale di Torino, è tuttavia contraddetta dall'art. 63 D. Lgs. 276/03, che prevede che il compenso corrisposto ai collaboratori sia proporzionato alla quantità e qualità del lavoro eseguito, e dall'art. 67 comma 2, secondo cui le parti possono recedere anche prima della scadenza del termine o della realizzazione del progetto per giusta causa o per le altre cause indicate in contratto, possibilità che sembra contraddire la necessità di raggiungere un risultato.

Il Tribunale afferma che, supponendo che la prestazione possa essere definita di mezzi, si ritiene comunque indiscutibile che l'attività non può consistere in una mera messa a disposizione di energie lavorative.

Nel caso esaminato, l'opera lavorativa era inoltre valutata e controllata con scadenze temporali quotidiane.

Nella fattispecie, i collaboratori facevano parte di "squadre" di quattro persone che operavano su turni (agli atti del processo, c'è anche la documentazione del planning settimanale, con vere e proprie indicazioni di programmi per il mattino e per il pomeriggio nei vari supermercati)<sup>7</sup>.

I collaboratori erano tenuti ad avvisare previamente in

SEGUE A PAGINA 16

<sup>1</sup> Tribunale Ordinario di Torino, sez. Lavoro, pres. Malinetta, sentenza 05/04/2005, dep. 15/04/2005. Il fascicolo originale della sentenza, in formato pdf, è reperibile in: [www.atipici.net](http://www.atipici.net) e in [www.welfare.gov.it](http://www.welfare.gov.it).

<sup>2</sup> Cit., pag. 17

<sup>3</sup> Cit., pag. 17

<sup>4</sup> Cit., pag. 18

<sup>5</sup> Cit., pag. 19

<sup>6</sup> Cit., pag. 20.

<sup>7</sup> Cit., pag. 21.

## La riforma incompiuta

Abbiamo una riforma tributaria incompiuta, un'operazione fatta a metà. La riforma tributaria italiana poteva costituire indubbiamente occasione per dotarsi di un nuovo sistema impositivo, più aggiornato e più attraente. E' stata un'occasione in gran parte perduta.

Analizzando la riforma, a distanza di oltre 2 anni, verrebbe da dire: tante norme per nulla, o meglio per quasi nulla, anche se in effetti il regime della PEX è entrato in vigore, unico rilevante cambiamento rispetto alla situazione precedente.

La riforma è stata invero impostata in modo completo, fors'anche eccessivamente dettagliato, dalla legge delega. Peccato che l'unico modulo entrato in vigore sia quello che riguarda società e soci, e quindi PEX, esenzione dei dividendi, consolidato e trasparenza fiscale.

Tutto il resto è stato disatteso, e la delega è ora scaduta. Nessuno ci ha ancora spiegato perché. Già il frazionamento in moduli non era previsto dalla legge delega; si è trattato di una scelta operata autonomamente all'interno dell'amministrazione. Aver prima di tutto approvato questa parte di riforma sta comunque a significare avere avuto un'ottica di riguardo al modo della società, è pacifico. Osserviamo soltanto come ciò comporti delle situazioni quasi mai favorevoli alle persone fisiche, ma indubbiamente favorevoli alle società con plusvalori. Per le imprese, le plusvalenze su partecipazioni immobilizzate sono ora esentate da imposte; le minusvalenze non sono riconosciute, ma ovviamente dovrà trattarsi di partecipazioni immobilizzate. Il socio persona fisica viene invece a pagare, complessivamente, più di prima.

Quanto al consolidato, si è scelta una modalità operativa molto complicata. Sarebbe stato molto più semplice applicare la modalità prevista in Gran Bretagna con il semplice trasferimento delle perdite. Ma del resto, la stessa legge delega è entrata troppo nel dettaglio, obbligando così il legislatore delegato.

Quanto alla trasparenza, quella per le società di capitali può risultare interessante, mentre quella per le piccole società a responsabilità limitata non comporta quasi mai vantaggi pratici ai soci persone fisiche. Risulta inapplicato quanto previsto per le imposte sui servizi, l'IVA, le accise, il codice tributario e la doppia aliquota IRE per le persone fisiche. Riforma monca, quindi, complicata, favorevole nel complesso ai gruppi societari con plusvalori e con pressoché nessun vantaggio per le persone fisiche le quali, a dire il vero, un po' erano state illuse anche da quella doppia aliquota promessa del 23% - 33%. Ma tutto ciò resta solo una legge delega, inattuata. Quanto alla parte entrata in vigore, due osservazioni, una sulla tassazione dei dividendi, l'altra relativa ai conferimenti.

**Tassazione dividendi persone fisiche:** per le partecipazioni non qualificate l'imposta è del 12,50%; per le partecipazioni qualificate può passare, con le aliquote attuali, dal 9,20% al 17,20% (imponibile del 40% per l'aliquota, minima e massima). Pare strano che possa essere applicata, in certi casi, un'imposta inferiore per partecipazioni qualificate rispetto a partecipazioni non qualificate. E' ben vero che ciò può verificarsi solo in presenza di redditi bassi, ma appare comunque irrazionale che per tali soggetti si debba pagare di più per partecipazioni non qualificate rispetto a partecipazioni qualificate.

**Cessione partecipazioni post-conferimento:** la cessione di partecipazioni post-conferimento neutrale è sempre esclusa dalla normativa antielusiva (art. 176 comma 3 TUIR). E' l'unico caso di esclusione *tout court*; a fronte di una norma generale basata sui principi, interpretata sempre in modo restrittivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, ecco che per legge se ne esclude, sempre, l'applicabilità alla fattispecie cessione di partecipazioni post-conferimento.

Non se ne comprende la ragione. La normativa esistente poteva andare bene, con la richiesta delle valide ragioni economiche. Perché esentare da questa esigenza la fattispecie in questione non è facile comprendere. Forse che non sono necessarie le valide ragioni? Oppure che si ritiene che esse ci siano necessariamente, e che quindi sia inutile ricercarle?

Giuseppe Rebecca

## Lavoro a progetto

SEGUE DA PAGINA 15

caso di assenza, ed erano tenuti a presenziare nei vari stands.

“Tre volte al giorno, i dati relativi ai presenti, al numero di contratti conclusi da ciascuno e alle ore di presenza degli stessi”<sup>8</sup>, venivano raccolti e inviati alla sede aziendale. I ricorrenti sostengono che l'invio dei suddetti dati per sms da parte del responsabile dello stand o dell'agenzia avveniva addirittura ogni ora.

Quello che emerge è un costante monitoraggio dell'attività, incompatibile con la disposizione di cui all'art. 61 D. Lgs. 276/03, ed in particolare con la previsione che il progetto sia indipendente dai tempi di esecuzione. La Società giustificava queste caratteristiche della prestazione con l'esigenza di coordinare l'attività dei collaboratori con quella dell'azienda. Si tratta, secondo il Tribunale di Torino, di una interpretazione inaccettabile. Anche se il collaboratore può (e deve) coordinarsi con la Società, tale coordinamento non potrà essere mai inteso come organizzazione su turni con costante monitoraggio dell'attività più volte al giorno. Un collaboratore deve certamente rispettare gli orari di apertura e avvisare della sua presenza o meno; ben diversa però è la situazione di un soggetto inserito in turno e controllato più volte al giorno.

Inoltre, i collaboratori non erano liberi di non rispettare i turni. L'organizzazione del lavoro a turni appare incompatibile con il concetto di autonomia della prestazione, perché il sistema a turni “è efficiente se ed in quanto vincolante, altrimenti risulta vanificato a priori”<sup>9</sup>.

Il sistema a turnazione portava ad un vincolo di orario anche perché vi erano rigide direttive dettate dalla Società e consegnate ai collaboratori, come ad esempio dover indicare su un modulo: il luogo dove il collaboratore ha lavorato, il numero dei contratti conclusi coi clienti, le ore di lavoro. La Società ha sostenuto che l'invio dei dati relativi alle presenze orarie ed al numero di contratti stipulati da ciascun collaboratore aveva uno scopo meramente statistico.

Ma il Tribunale contesta tale tesi: “non si comprende infatti quale statistica debba essere aggiornata come minimo tre volte al giorno”<sup>10</sup>. Non si capisce quale sia l'interesse “statistico” di verificare, collaboratore per collaboratore, il numero dei contratti stipulati. Se la finalità è quella di calcolare il rapporto contratti stipulati/ operatori, a puri fini di statistica di mercato, tale raffronto può farsi in termini complessivi, a fine giornata. Non ha viceversa rilievo “statistico” verificare per singolo operatore quotidianamente il numero di contratti e contemporaneamente il numero di ore di presenza. La verifica invece si spiega al fine di controllare la prestazione del singolo!

Ammesso che il progetto potesse consistere nell'impegno, assunto da parte dei collaboratori, a stipulare un certo numero di contratti minimo nel mese, l'attività di un collaboratore autonomo potrà essere verificata solo alla scadenza fissata per il raggiungimento del numero minimo di contratti previsto dal progetto, con possibilità di non rinnovarlo, se a quel momento la prestazione non sarà considerata soddisfacente; non deve invece avere alcun rilievo, quanto tempo quotidianamente si è impiegato per ottenere la stipulazione dei contratti. I vincoli orari non possono essere “surrettiziamente reintrodotti con giustificazioni di natura statistica”<sup>11</sup>.

### La presunzione di subordinazione: assoluta o relativa?

Il raffronto tra i requisiti minimali di carattere generale del progetto individuati dall'art. 61 del D. Lgs. 276/2003 e i contratti stipulati dai ricorrenti porta il Tribunale a concludere che si verta in un'ipotesi di cui all'art. 69 comma 1 D.Lgs. 276/2003 di mancanza di uno specifico progetto, “con la conseguenza che i rapporti instaurati debbono, in accoglimento del ricorso, considerarsi di lavoro subordinato a tempo indeterminato sino dalla loro instaurazione”<sup>12</sup>.

Si discute in dottrina ed in giurisprudenza se la previsione normativa comporti una presunzione assoluta o una presunzione relativa di subordinazione.

Il Tribunale di Torino ritiene di aderire a quella parte della dottrina che considera la presunzione di carattere relativo. La presunzione assoluta costituirebbe “un grave *vulnus* al principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione, potendo arrivare ad imporre le specifiche e forti tutele del lavoro subordinato ad attività che in nessun modo abbiano concretamente presentato le caratteristiche che tali garanzie giustificano”<sup>13</sup>.

In presenza di presunzione relativa, vale la regola di inversione della prova. La Società, parte convenuta, avrebbe potuto e dovuto provare l'autonomia dell'attività svolta. Ma secondo il Tribunale non è stata portata alcuna prova di ciò.

Secondo il Tribunale, la dimostrazione dell'autonomia prescinderebbe dalla dimostrazione della idoneità del progetto. “La prova della fattiva autonomia della prestazione non deve, infatti, essere confusa con la prova della esistenza e della legittimità del progetto”. Infatti “una cosa è sostenere che si sia posto in essere un valido contratto a progetto, altra cosa è sostenere che, pur nell'inidoneità del progetto, come nel caso di specie, l'attività si sia di fatto svolta in modo autonomo”<sup>14</sup>.

### L'assoggettamento gerarchico

L'attività dei ricorrenti era inserita nell'ambito di una vera e propria piramide gerarchica che, partendo dal promoter, attraverso il responsabile di stand e il responsabile di agenzia, arrivava ai responsabili aziendali, direttori regionali e direttore commerciale. Non vi è dubbio, secondo il Tribunale, che la struttura si articolasse in modo gerarchico e che in tale gerarchia erano inseriti i collaboratori.

E inoltre, secondo il Tribunale, la Società avrebbe esercitato nei confronti dei ricorrenti un vero e proprio potere disciplinare. Risulta provato dai richiami scritti indirizzati ad alcuni collaboratori, che erano di fatto vere contestazioni disciplinari.

Ulteriori indici di subordinazione sono ricavabili dalla minuzia con cui la Società impartiva direttive scritte sull'esecuzione dell'attività, ad esempio: “La postazione di lavoro può anche essere raggiunta con l'unica auto del CS [responsabile di stand], ammesso che quest'ultimo non debba per questo allungare il tragitto dalla propria abitazione”<sup>15</sup>. C'era anche l'obbligo di reports settimanali e giornalieri. Il pagamento era stato a ore sino al marzo 2004, e c'era perfino la corresponsione di buoni pasto, risultante dai cedolini-paga.

### Conclusioni

Nel caso esaminato, il Tribunale di Torino ha accertato l'esistenza di rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato, ha considerato i “recessi ad nutum” come licenziamenti illegittimi, ha ordinato il reintegro dei lavoratori in virtù della tutela reale, e ha disposto il risarcimento dei danni ai collaboratori ricorrenti.

Dalla vicenda che abbiamo visto, traiamo la seguente conclusione. Il “nomen juris” del contratto è rilevante e fa fede se non emerge prova contraria. Ma se, in base all'apprezzamento riservato al giudice di merito, risulta che sono stati introdotti nel contratto, o nello svolgimento concreto del rapporto di lavoro, elementi tipici del lavoro subordinato, incompatibili con i requisiti normativi e la natura autonoma del lavoro a progetto, allora il rapporto può essere configurato come lavoro subordinato, anche se le parti lo avevano denominato diversamente.

In presenza di chiari elementi contrari desumibili dal contratto o dai successivi comportamenti di fatto, il semplice “nomen juris” del contratto non ha dunque una propria autonoma rilevanza.

La denominazione di “contratto di lavoro a progetto” non è quindi sempre sufficiente a qualificare definitivamente il contratto come tale.

<sup>8</sup> Cit., pag. 21.

<sup>12</sup> Cit., pag. 24.

<sup>9</sup> Cit., pag. 22.

<sup>13</sup> Cit., pag. 24.

<sup>10</sup> Cit., pag. 22.

<sup>14</sup> Cit., pag. 25.

<sup>11</sup> Cit., pag. 23.

<sup>15</sup> Cit., pag. 27.

## NORME E TRIBUTI

# La normativa anti-tax heaven

*Concreta applicazione e analisi delle circostanze esimenti attraverso le pronunce del comitato anti-elusione e le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate*

## 1. L'ordinamento tributario italiano: evoluzione legislativa della norma anti tax haven

Il legislatore italiano ha iniziato a considerare la problematica dei paradisi fiscali soltanto a partire dagli anni Novanta: infatti il disegno di legge 3005 del 30 settembre 1991, il collegato alla Finanziaria per l'anno 1992, conteneva all'art. 8 comma 11 la delega al Governo relativa all'emanazione entro un anno di un provvedimento relativo alla disciplina dei rapporti intercorrenti tra società italiane e società residenti in paesi a fiscalità privilegiata. La nuova norma sarebbe stata inserita nell'art. 76 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi, di seguito TUIR).<sup>1</sup>

Nella fase di discussione della legge Finanziaria al Senato, la delega è stata soppressa e la disciplina della fattispecie è stata inserita nell'art. 11 commi 12, 13 e 14 della Legge 30 dicembre 1991 n. 413 (cosiddetta "Legge Formica") con decorrenza a partire dal 1° gennaio 1992. Secondo quanto indicato nella relazione ministeriale, l'obiettivo della disposizioni dell'art. 76 commi 7 bis e 7 ter era il contrasto a fenomeni di elusione internazionale. Coerentemente con tale impostazione, il dettato normativo della versione originaria dell'art. 76 comma 7 bis sanciva espressamente la non deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da transazioni intercorse con società residenti in paradisi fiscali qualora tali società fossero "domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla Comunità economica europea (...) le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ai sensi dell'art. 2359 del codice civile".

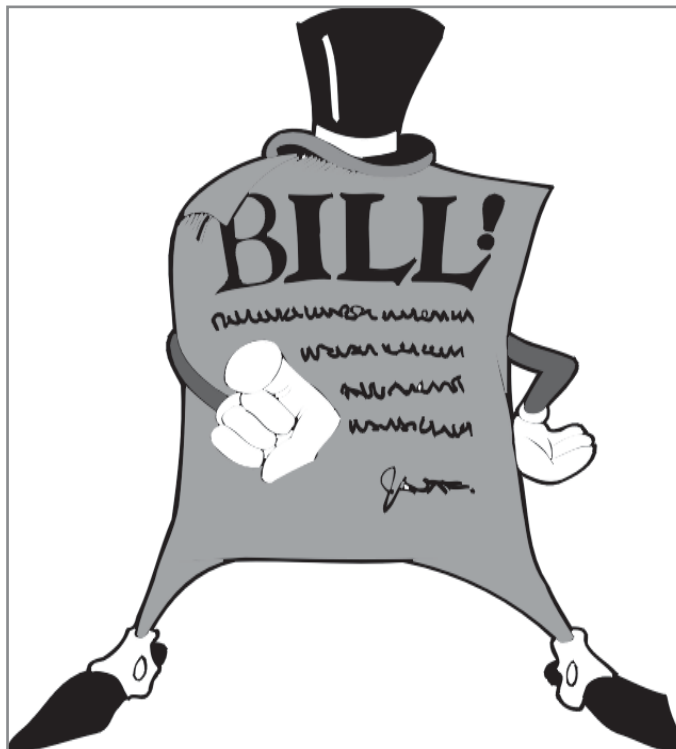
In relazione al dettato della norma "si considera privilegiato il regime fiscale dello Stato o del territorio estero che esclude da imposte sul reddito o che sottopone i redditi conseguiti dalle predette società ad imposizione in misura inferiore alla metà di quella complessivamente applicata in Italia sui redditi della stessa natura".

Secondo quanto statuito dal comma 7 bis, tali stati o territori sono stati di conseguenza selezionati e indicati nel D.M. 24 aprile 1992 (black list). In deroga a quanto previsto dal comma 7 bis, la deducibilità di spese e di altri componenti di reddito era, però, ammessa qualora l'impresa fosse stata in grado di dimostrare "che le società estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

L'art. 11 comma 1 della Legge 8 maggio 1998 n. 146 avrebbe dovuto introdurre una nuova definizione di

DILETTA FUXA  
Praticante Ordine di Venezia

regime fiscale privilegiato intendendo lo Stato o il territorio che sottopone i redditi ad imposizione "nella misura determinata complessivamente con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro delle finanze di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programazio-



ne economica". Questa modifica normativa è entrata in vigore da un punto di vista *de iure* il 15 maggio 1998, ma poiché il Decreto del Presidente del Consiglio non è stato emanato, *de facto* non è mai stata applicata.

Un'ulteriore modifica al testo dell'art. 76 comma 7 bis è stata introdotta dall'art. 1 comma 1 lettera b) della legge 21 novembre 2000 n. 342 secondo il quale "non sono ammesse in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regime fiscale privilegiato".

La disposizione della legge 342/2000 ha introdotto una nuova definizione di Stato o territorio avente regime fiscale privilegiato tale per cui si considera come tale lo Stato o il territorio ove è dato rilevare un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applica-

to in Italia, la mancanza di un adeguato scambio di informazioni o altri criteri equivalenti.

Le innovazioni introdotte dalla Legge 342 hanno anche riguardato le circostanze esimenti (art. 76 comma 7 ter): infatti il contribuente per ammettere in deduzione spese e altri componenti di reddito deve fornire "la prova che le imprese estere svolgono principalmente un'attività industriale o commerciale nel mercato del Paese nel quale hanno sede". È stata così eliminata la seconda circostanza esimente, ovvero il riferimen-

to alla concreta esecuzione delle operazioni e l'interesse economico ad esse sotteso. La deduzione è, però, subordinata ad un requisito aggiuntivo: l'indicazione in dichiarazione dei redditi degli importi dedotti.<sup>2</sup>

Al comma 7 ter è stato aggiunto un nuovo comma secondo il quale "le disposizioni di cui ai commi 7 bis e 7 ter non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'art. 127 bis, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate".

Successivamente, ma prima dell'entrata in vigore della Legge 342/2000, l'art. 9 commi 16 e 17 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 (Legge Finanziaria per l'anno 2002) aveva mantenuto il riferimento al D.M. 24 aprile 1992 e la circostanza esimente indicata nel comma 7 ter è stata ripristinata nella versione antecedente la modifica introdotta dalla Legge 21 novembre 2002 n. 342.

Il testo dell'art. 76 comma 7 bis è entrato in vigore il 1° gennaio 2002 mentre permaneva ancora la vigenza delle circostanze esimenti originariamente previste e la black list del D.M. 24 aprile 1992.<sup>3</sup>

In merito all'operatività dell'art. 76 comma 7 bis la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9 del 30 gennaio 2002, ha ulteriormente specificato come fino all'entrata in vigore della nuova black list si continuavano ad applicare le disposizioni del D.M. 24 aprile 1992.<sup>4</sup>

Poco dopo, è stato emanato il D.M. 23 gennaio 2002 che ha individuato i paesi a fiscalità privilegiata in base ai criteri dell'art. 76 comma 7 bis.

Infine, con l'emanazione del D. Lgs. del 12 dicembre 2003 n. 344 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale) l'art. 76 non ha subito modifiche sostanziali.

Il testo in vigore dal 1° gennaio 2004 dell'ex articolo 76 comma 7 bis, ora divenuto articolo 110 comma 10 è il seguente: "non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non apparte-

SEGUE A PAGINA 18

<sup>1</sup> M. BARASSI, "Paradisi Fiscali": novità dalla legge finanziaria, pp. 119 e ss., in *Commercio Internazionale*, N. 2/1992; M. BARTIMMO, Normativa "anti-paradisi fiscali" l'Italia si adegua?, pp. 239 e ss., in *Commercio Internazionale*, N. 4/1992; A. MANZITTI, Nuove norme contro l'abuso dei "paradisi fiscali", pp. 16 e ss., ne *Le Società*, N. 1/1992; S. MAYR, Anche l'Italia avrà una legge contro le cosiddette società-oasi estere? pp. 1 e ss., in *Corriere Tributario*, N. 43/1991.

<sup>2</sup> Circolare 16 novembre 2000 n. 207.

<sup>3</sup> L. MIELE, Ingorgo di date sulle black list, p. 30, ne *Il Sole 24 Ore*, 24 luglio 2002. Si veda anche la Circolare Assonime n. 52 del 18 luglio 2002.

<sup>4</sup> Punto 6.2.

# La normativa anti-tax heaven

SEGUE DA PAGINA 17

nenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori, individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero dalla mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti".

Le circostanze esimenti sono previste dal comma seguente secondo il quale "le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove adottate, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti".

La disciplina delle controllate estere con la riforma fiscale è stata estesa anche alle società collegate come individuate dal nuovo art. 168 TUIR: "la norma dell'art. 167 si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10 per cento in caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa. La norma di cui al presente comma non si applica per le partecipazioni in soggetti non residenti negli stati o territori predetti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati".

Nel caso di operazioni poste in essere con soggetti non residenti cui risulti applicabile la disciplina degli art. 167 e 168 del Testo Unico, le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 dell'art. 110 non sono applicabili. L'analisi che seguirà si focalizzerà in particolare sulle circostanze esimenti previste dalla norma per evitare l'applicazione della suddetta disciplina nei casi concreti. Tale analisi avrà ad oggetto in particolare la disamina delle principali pronunce del Comitato per l'applicazione delle norme anti elusione ed altre interpretazioni ministeriali emesse con riferimento alla disapplicazione della suddetta normativa.

## 2. Condizioni relative alla disapplicazione dell'art. 110 comma 10 TUIR

Per quanto attiene l'identificazione delle circostanze esimenti previste dall'art. 110 comma 11 TUIR, alcune indicazioni sulla loro concreta caratterizzazione possono essere tratte dalle interpretazioni fornite dal Ministero delle Finanze e, soprattutto, dai rulings

emessi dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusione riferibili a casi particolari.

### a. Lo svolgimento di un'attività commerciale effettiva

La prima esimente richiesta ai fini del riconoscimento della deducibilità dei costi in relazioni ad operazioni con società localizzate in paradisi fiscali attiene all'attività svolta in concreto dalla società estera. In particolare, il comma 11 dell'art. 110 dispone che ai fini della disapplicazione delle norme in oggetto "le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (...)".

A tal fine la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate del Piemonte nel dicembre 2002 ha approvato una procedura utile ai contribuenti in merito alla documentazione richiesta ai fini della disapplicazione della norma in oggetto.

L'impresa italiana al fine di vincere la presunzione del comma 7 bis dell'art. 76 dovrà fornire dimostrazione:

- § Della sostanza del soggetto non residente con il quale intrattiene rapporti commerciali;
- § Del reale contenuto economico delle operazioni poste in essere.

È tuttavia necessario che si proceda ai fini della richiesta di disapplicazione della norma verificare se lo stato o il territorio con il quale si intrattengono rapporti commerciali ricada in una delle seguenti ipotesi previste dal D.M. 24 aprile 2002:

- § Stati o territori considerati paradisi fiscali (art. 1);
- § Stati o territori considerati paradisi fiscali, fatte salve le esclusioni espressamente previste (art. 2);
- § Regimi agevolati di stati o territori a fiscalità non privilegiata (art. 3).

In sede di valutazione degli elementi probatori prodotti dal contribuente l'Autorità fiscale procederà ad accertare:

- § La prevalenza dell'attività commerciale sulle altre attività svolte dal soggetto estero nello stato o territorio a regime fiscale privilegiato;
- § L'effettività di tale attività, in relazione all'idoneità della struttura organizzativa in loco predisposta per lo svolgimento dell'attività stessa.

A questo proposito, la Direzione Regionale del Piemonte ha indicato una serie di documenti utili per provare sia l'esistenza legale della società estera che l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale. In tal senso il contribuente italiano potrà produrre i seguenti documenti:

- § Statuto sociale;
- § Iscrizione al locale registro delle imprese;
- § Normativa e delibere disciplinanti gli organi sociali e le loro attività, nomina degli amministratori ed attribuzione dei relativi poteri;
- § Relazione descrittiva dell'attività svolta;
- § Bilanci pubblicati;
- § Numero di dipendenti;
- § Disponibilità di locali ad uso civile ed industriale;
- § Stipulazione di contratti ed utenze.

Di particolare interesse a fini probatori risulta essere l'allegazione dell'ultimo bilancio approvato. Dai dati presenti in bilancio è, infatti, possibile dedurre alcuni elementi dell'esistenza sostanziale della società estera tra i quali l'indicazione dei ricavi (anche in contropartita in relazione ad altre società del gruppo), l'esistenza e i rapporti commerciali con clienti e fornitori, le disponibilità finanziarie, i debiti e i crediti, le rimanenze (materie prime, semilavorati e prodotti finiti). Qualora il contribuente abbia posto in essere transazioni con uno dei paesi inseriti all'art. 3 del D.M.

del 2002 dovrà fornire documenti ulteriori atti a comprovare la posizione fiscale del soggetto estero quali:

- § Certificato di domicilio fiscale, con prova dell'assoggettamento del risultato d'esercizio all'imposta sui redditi;
- § Inesistenza di tax ruling con le Autorità locali che consentano di ridurre o azzerare il carico impositivo.

Considerazioni analoghe relative alla dimostrazione della prima esimente sono state espresse dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 46 del 16 marzo 2004, la quale ha ulteriormente affermato che ai fini dell'onus probandi dello svolgimento di un'attività commerciale effettiva il contribuente è tenuto a provare l'esistenza nello stato o territorio a fiscalità privilegiata di una struttura idonea allo svolgimento dell'attività. A tal fine, la citata risoluzione fa riferimento alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 29 del 23 maggio 2003 che ha indicato alcuni documenti ritenuti idonei a dimostrare l'effettività dell'attività commerciale quali:

- § Bilancio;
- § Certificazione di bilancio;
- § Prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- § Contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- § Copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- § Contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
- § Conti correnti bancari aperti presso gli istituti locali;
- § Estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- § Copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- § Autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

In relazione a quanto contenuto nella Circolare i documenti citati rappresentano una lista esemplificativa e ogni caso di specie può richiedere la produzione di ulteriori documenti.<sup>5</sup>

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate in tale Risoluzione, il contribuente ha l'onere di produrre tutti i documenti elencati e, in caso di omissione, motivarne le ragioni. In ogni caso l'Agenzia potrà comunque richiedere tutti i documenti ritenuti necessari.

A questo proposito occorre considerare che la citata Risoluzione 46/E ha evidenziato inoltre che la documentazione prodotta deve essere in grado di andare oltre la formale ricognizione dell'esistenza di una società straniera e, a tal fine, consentire un'approfondita analisi dell'attività commerciale effettuata attraverso un'adeguata struttura organizzativa.

L'intervento dell'Agenzia era stato emesso a seguito di una richiesta di ruling relativa alla disapplicazione dell'art. 110, comma 10 del TUIR presentata da una società operante nel settore del confezionamento di biancheria personale la quale commissionava la produzione di alcuni capi ad una società con sede alle Mauritius.<sup>6</sup>

La documentazione adottata dalla società istante<sup>7</sup> non era stata ritenuta idonea a verificare lo svolgimento di un'attività effettiva da parte della società estera ma semplicemente a documentare l'esistenza formale di tale società. In tal senso non era stato, infatti, documentato che il fornitore in Mauritius svolgeva un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 del codice civile e che a tale proposito si avvaleva di una struttura

SEGUE A PAGINA 19

<sup>5</sup> M. BALDAZZI, L'ineducibilità dei costi sostenuti con imprese residenti in <<paradisi fiscali>>, pp. 359 e ss., in *Azienda & Fisco*, N. 8/2002; L. CAPPELLOTTO, Come difendere le operazioni con soggetti residenti in paradisi fiscali, pp. 2299 e ss., in *Corriere Tributario*, N. 28/2003; PG. VALENTE, La disapplicazione del regime di ineducibilità dei costi, pp. 30 e ss., in *Commercio Internazionale*, N. 13/2003.

<sup>6</sup> Mauritius è stato inserito all'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2002 con riferimento alle "società certificate" che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies.

<sup>7</sup> Copia dell'atto costitutivo e dello statuto sociale, copia del certificato di iscrizione presso il registro delle imprese in Mauritius, copia del bilancio 2001, copia della dichiarazione dei legali rappresentanti relativa all'attività svolta dalla società estera.



## La normativa anti-tax heaven

SEGUE DA PAGINA 18

organizzativa idonea. Inoltre non era stato possibile verificare il regime fiscale della società localizzata in Mauritius e per tale ragione la risposta resa dall'Agenzia delle Entrate si è basata sul presupposto che la società estera beneficiasse di uno dei regimi agevolati previsti dalla black list del 2002.

Sulla medesima questione si è espresso anche il Comitato Consultivo con parere n. 3 del 25 marzo 2004, il quale confermando in generale quanto espresso nella risoluzione precedentemente richiamata puntualizzava, allo stesso tempo, che ove il contribuente "opti per la dimostrazione della "validità delle ragioni economiche", è da ritenersi allora recessiva ogni speculazione in ordine allo svolgimento prevalente di un'attività commerciale effettiva da parte del soggetto non residente (...)"

Il medesimo parere confermava ed evidenziava poi un altro passaggio della precedente risoluzione in cui si precisava che il contribuente "ha ritenuto di dare solo comunque un inizio di prova in ordine alle caratteristiche del soggetto non residente e che tale dimostrazione è da ritenere nondimeno (...) solo "formale" facendo invero difetto la prova che tale soggetto svolge un'attività ai sensi dell'art. 2195 del codice civile avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della sua attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione". Il parere citato si è soffermato poi sui requisiti degli elementi probatori presentati dal contribuente con riferimento all'altra esimente, la sussistenza di valide ragioni economiche, ed ha espresso alcune precisazioni che saranno riportate nel successivo paragrafo.

Allo stesso modo, la delibera contenuta nel parere n. 8 del 20 aprile 2004 del Comitato Consultivo, chiamato ad esprimere il proprio parere in merito ad operazioni intercorse con una società unipersonale con sede in Liechtenstein, non ha consentito di portare in deduzione i componenti di reddito. Secondo tale parere, infatti, dalla documentazione prodotta "non è dato desumere che la società... svolga un'effettiva attività commerciale nel Liechtenstein" in considerazione della circostanza che la società istante ha fornito elementi che dimostrano la mera esistenza formale della società estera.<sup>8</sup>

### b. L'effettivo interesse economico dell'operazione

La seconda esimente è rappresentata dalla dimostrazione dell'effettivo interesse economico che sottintende l'effettuazione dell'operazione e la concreta esecuzione della stessa.

In merito all'esistenza dell'interesse economico, la procedura redatta dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate fornisce importanti indicazioni.

In particolare secondo l'Agenzia la locuzione è da riferirsi ad un'apprezzabilità economico-gestionale dell'operazione. In altri termini l'Amministrazione Finanziaria dovrà valutare se il comportamento dell'impresa residente sia economicamente "normale" o vantaggioso dal punto di vista imprenditoriale. I parametri di valutazione da utilizzare a tal fine sono, ad esempio, la strategia imprenditoriale in base ai prezzi praticati o alla natura della singola operazione.

Il contribuente dovrà dare dimostrazione che la transazione non è stata posta in essere con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale inteso come abbatti-

### Tipologie di costi e operazioni tipicamente connesse allo svolgimento dell'attività marittima

#### 1) Operazioni di acquisto, noleggio e locazione navi;

#### 2) Operazioni relative alla gestione della nave:

2.1 oneri per l'acquisto di provviste di bordo, inclusi carburanti e lubrificanti, nonché dotazioni di bordo e di pezzi di rispetto;

2.2 oneri di manutenzione e riparazione navi;

2.3 oneri di intermediazioni marittima, nonché per commissioni e senserie relative alla nave e al carico;

2.4 diritti per il transito di canali nonché per oneri connessi allo scalo nei porti, quali spese di imbarco e sbarco e di agenzia, corrispettivi per la fruizione di servizi di rimorchio, ormeggio e pilotaggio

e diritti e tasse portuali;

2.5 oneri assicurativi a fronte dei rischi connessi alla gestione tecnica della navigazione, quali quelli diretti a coprire i cosiddetti "corpo e macchine" nonché a fronte dei rischi ricollegabili alle responsabilità dell'impresa di trasporto marittimo, quali quelli derivanti dai rapporti con i Protection and Indemnity Clubs;

2.6 oneri per attività di consulenza nonché di perizia tecnica prestata relativamente al bene-nave;

2.7 oneri per l'attività di reclutamento e di gestione amministrativo-contabile del personale marittimo da parte di soggetti diversi dall'impresa marittima.

#### 3) Operazioni relative alla gestione dei container:

3.1 oneri per l'acquisto e noleggio dei container;

3.2 oneri per manutenzione container;

3.3 oneri per assicurazione di container;

3.4 oneri per il trasporto, movimentazione e sosta container.

#### 4) Operazioni relative al trasporto passeggeri:

4.1 oneri per effettuazione del servizio di ristorazione;

4.2 oneri relativi ad attività di trasferimento dei passeggeri da o per i luoghi d'imbarco e sbarco nonché attività aventi ad oggetto l'organizzazione di escursioni, di soggiorno a terra e di trasferimento

dei passeggeri dalle località in cui fa scalo la nave alle località oggetto di escursioni;

4.3 oneri relativi all'organizzazione di attività di intrattenimento di bordo, ivi compresa la gestione

di casinò, saloni di bellezza, negozi e servizi fotografici;

4.4 oneri di acquisto di materiale sanitario;

4.5 oneri correlati alla vendita di biglietti di trasporto, quali le commissioni di agenzia.

mento della base imponibile ottenuto attraverso i componenti negativi di reddito generatesi nei territori a bassa fiscalità.<sup>9</sup>

Secondo l'Agenzia delle Entrate congiuntamente all'interesse economico è necessario provare la concreta esecuzione dell'operazione: tale dimostrazione potrà essere fornita attraverso la relativa documentazione doganale, le fatture, la movimentazione del magazzino ulteriormente supportata dalle movimentazioni finanziarie.

In particolare, con riferimento all'individuazione dell'interesse economico, il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusione nel parere n. 10 del 22 giugno 1998 ha precisato che la necessità dell'impresa italiana di commercializzare i propri prodotti in Estremo Oriente può costituire un effettivo interesse economico per l'incorporazione di una società di Hong Kong, operante quale agente per la società italiana e per le transazioni poste in essere con tale società.<sup>10</sup>

In contrasto, sempre il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusione con il parere n. 19 del 9 dicembre 2002, relativo ai costi sopportati da una service company sita in Svizzera, ha sostenuto che le argomentazioni addotte dalla società istante non consentono di superare la "presunzione" di elusività prevista per casi simili dalla norma anti tax heaven. In particolare, il Comitato ha sottolineato che la documentazione prodotta relativa alla decisione di ricorrere ad una società non residente per svolgere il processo produttivo

non consente di identificare altre ragioni che non si concretizzano nella mera ricerca di benefici fiscali.<sup>11</sup>

In questo senso il Comitato ha considerato paradigmatica "la circostanza che le voci di costo di che trattasi si riferiscano esclusivamente a beni e servizi immateriali, per i quali ogni riscontro o giudizio su consistenza e congruità del corrispettivo pattuito risulta estremamente problematico. Non può poi essere tralasciato che per simili fattispecie risulti pertinente una concreta ponderazione delle dimensioni quantitative in campo, il che risulta di fatto impraticabile, atteso che l'istante non fornisce al riguardo dati idonei".

Rilevante è anche la Risoluzione n. 127/E del 6 giugno 2003 secondo la quale è possibile, in relazione a particolare settori, individuare in astratto transazioni specifiche tipicamente inerenti all'attività commerciale. Nella fattispecie si tratta di operazioni tipicamente connesse allo svolgimento dell'attività marittima. Per queste transazioni (indicate nella Tabella seguente) l'interesse economico deve essere considerato esistente in astratto, in relazione all'inerenza all'oggetto dell'impresa che lo pone in essere. Tuttavia, ciò non preclude il potere dell'Amministrazione Finanziaria di accertare nel caso concreto l'esistenza del presunto interesse economico.<sup>12</sup>

SEGUE A PAGINA 20

<sup>8</sup> A. FELICIONI, Servono le prove per la deducibilità, *Italia Oggi*, 28 aprile 2004.

<sup>9</sup> M. VALDONIO, Spese derivanti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato: circostanze esimenti, *Rivista di diritto tributario*, N.3/2003; PG. VALENTE, Per i paradisi fiscali vademecum su spese e attività, *Il Sole 24 Ore*, 12 dicembre 2002.

<sup>10</sup> G. CRISTOFORI, Indeducibilità per le spese da operazioni nei paradisi, *Il Sole 24 Ore*, 26 maggio 2003.

<sup>11</sup> M. ANDRIOLA, Commento al parere n. 19 del 9 dicembre 2002, in *Tributi On line*, Giugno 2003, consultabile al sito [www.finanze.it/tributi\\_on\\_line](http://www.finanze.it/tributi_on_line).

<sup>12</sup> F. BAIGUERA, Paradisi, nei trasporti un varco alle deduzioni, *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2003; A. MILONE, L'Agenzia riconduce tutto all'effettivo interesse economico, in *Guida Normativa*, N. 113/2003; Imprese marittime- antielusione limitata, *Il Sole 24 Ore*, 7 giugno 2003; P. MONARCA, La deducibilità dei costi per le imprese domiciliate in Paradisi fiscali, in *Corriere Tributario*, N. 29/2003; S. POGGI LONGOSTREVI, Costi provenienti da "paradisi fiscali": la prova contraria per le esercenti attività marittima, in *Pratica Professionale*, N. 9/2003; Imprese marittime- antielusione limitata, *Il Sole 24 Ore*, 7 giugno 2003; Costi deducibili con le ditte estere, *Italia Oggi*, 7 giugno 2003.

## La normativa anti-tax heaven

SEGUE DA PAGINA 19

Inoltre, l'impresa residente dovrà dimostrare che l'operazione esaminata ha avuto concreta esecuzione, attraverso la produzione di una documentazione specifica richiesta dalla normativa di settore (per esempio il contratto di fornitura; gli ordini di acquisto; le fatture dei fornitori; autofattura per l'estrazione delle merci dal deposito IVA; documentazione comprovante il pagamento dei beni acquistati).

Altre indicazioni in merito all'individuazione dell'interesse economico sono contenute nella Risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004.

La citata Risoluzione ha specificato che il contribuente deve conservare tutta la documentazione atta a dimostrare la logica economica che sottintende alle transazioni commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata. In quest'ottica, la Risoluzione ha chiarito che la scelta economica deve essere supportata da una valida giustificazione che importi un vantaggio dal punto di vista imprenditoriale. Tale giustificazione è legata, in particolare, all'ammontare del prezzo praticato, alla qualità dei prodotti forniti, ai tempi e alla puntualità della consegna.

Nel caso in esame, l'interesse economico è stato individuato nel prezzo offerto dal fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata (le Mauritius) inferiore del 30% ai prezzi praticati da altri due fornitori italiani, come comprovato dall'accordo di fornitura addotto dal contribuente.

Secondo la Risoluzione, *"non essendo state specificate le altre condizioni di vendita, anch'esse valutabili comparativamente quali, ad esempio, i termini di consegna e di pagamento, la qualità dei materiali, il costo del trasporto, eccetera, la risposta viene resa nel presupposto che tali condizioni siano identiche e che pertanto non abbiano inciso sulla scelta operata"*.<sup>13</sup>

Inoltre l'Agenzia ha ritenuto che gli elementi conoscitivi presentati dal contribuente, copia dell'atto costitutivo e dello statuto sociale, copia del certificato di iscrizione presso il registro delle imprese di Mauritius, copia di una dichiarazione rilasciata dai legali rappresentanti nonché proprietari della società istante, sulla natura dell'attività esercitata e copia del bilancio 2001, fossero sufficienti a sollevare il contribuente dall'onere di fornire in sede di accertamento la prova richiesta dall'art. 110 comma 11 TUIR, fatta salva l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei costi relativi alle operazioni in questione.

Con il parere n. 3 del 25 marzo 2004, che è intervenuto a pochi giorni di distanza dalla Risoluzione n. 46/E (la società istante è la medesima), il Comitato in merito al medesimo caso ha specificato che non ritiene che il contribuente abbia assolto il suo onere probatorio *"dando la sola dimostrazione (ancorché documentale) del fatto che i corrispettivi praticati all'estero, dal soggetto non residente, in relazione alle forniture di beni eseguite sono apprezzabilmente inferiori a quelli che si conseguirebbero ove il soggetto fornitore fosse, invece, nazionale. Neppure esauriente risulta, allora, la conseguente conclusione che sul caso prospettato dalla società ci si possa esprimere sulla mera base della presupposta veridicità dei fatti oggetto della predetta dimostrazione"*.

Infatti, secondo il Comitato, la prova dell'interesse economico deve essere fornita anche con riferimento *"all'analisi di tutti i costi intermedi di cui si ricaricano progressivamente gli originari prezzi alla produzione all'estero (il trasporto, il deposito e l'assicurazione, ancora a titolo di esempio), e che valgono effettivamente a rappresentare, in ultimo e coerente rapporto parametrico, la differenza (ove esistente) tra i prezzi dei prodotti che si intendono acquistare all'estero e quelli che si acquisterebbero in Italia, ove l'operazione (della cui deducibilità dei costi si tratta) non fosse posta in essere"*.

Diversamente, con il parere n. 17 del 28 luglio 2004 il Comitato ha autorizzato il compimento di un'operazione tra società residenti e agenti situati in territori a fiscalità privilegiata (nella fattispecie si trattava di agenti operanti quali intermediari in Cipro) sulla base della documentazione addotta per la dimostrazione della sussistenza dell'interesse economico. Il Comitato, nel valutare l'interesse sottostante al compimento delle operazioni, ha ritenuto che il fatturato complessivo realizzato nel territorio di competenza dell'agente, la fatturazione da parte della società residente nel paradiso fiscale delle provvigioni e i relativi bonifici assolvano l'onus probandi dell'interesse economico.

Preme da ultimo citare la Risoluzione n. 12/E del 1 febbraio 2005 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha stabilito l'applicazione della norma dell'art. 110.

Nel caso di specie la società istante è la commissionaria di una società localizzata in Svizzera per la quale commercializza prodotti software nel territorio nazionale. Tale attività si sostanzia inoltre nella trasmissione di dati ed informazioni in tempo reale in campo economico e finanziario. Per l'attività svolta la commissionaria percepisce una provvigione che è calcolata nel prezzo finale di vendita al consumatore.

La società istante (la commissionaria) ha pertanto ritenuto di non essere la destinataria delle disposizioni dell'art. 110 in quanto non sostiene costi nei riguardi della committente e che i clienti finali intrattengono rapporti unicamente con la società localizzata in Svizzera.

L'Agenzia delle Entrate ha invece disatteso la soluzione interpretativa presentata dalla società istante in quanto nel caso di specie i rapporti esistenti tra le due società non sono riconducibili al campo di applicazione dell'art. 1731 del c.c. relativo alla commissione: ciò perché la società istante non si occupa dell'acquisto o della vendita di beni per conto della committente ma, come risulta dalla documentazione prodotta, la società istante fornisce dei servizi.

La circostanza relativa alla contabilizzazione della provvigione a conto economico da parte della società istante in virtù di un mandato senza rappresentanza non costituisce causa ostativa di applicazione dell'art. 110, in quanto ai fini dell'applicazione della disposizione rilevano il dato testuale e la ratio legis i quali *"attribuiscono rilievo alla iniziativa imprenditoriale e alle sue "ragioni", piuttosto che alle modalità di contabilizzazione o alle problematiche relative all'eventuale diretto trasferimento della titolarità dei beni dal committente al terzo"*.

La circostanza che il commissionario non acquista i beni del committente per la successiva rivendita e che pertanto lo stesso non sostiene dei costi derivanti dalla suddetta transazione è stata ritenuta dall'Amministrazione Finanziaria totalmente irrilevante.

Poiché il presupposto per l'indeducibilità dei costi è il diretto coinvolgimento del soggetto che pone in essere l'operazione, ricade su quest'ultimo l'onus probandi relativo all'effettivo svolgimento dell'attività esercitata o all'interesse economico dell'operazione: tali prove non possono essere fornite dai clienti finali in quanto *"è l'impresa che ha deciso di operare con fornitori domiciliati nei c.d. "paradisi fiscali", la sola impresa che può e deve provare la sussistenza delle condizioni che consentono di disapplicare il disposto del citato articolo 110"*.

In conclusione la risoluzione da ultimo citata ha precisato quanto segue:

\* Il regime di indeducibilità dei costi previsto dal comma 10 dell'art. 110 TUIR trova applicazione anche nei riguardi di soggetti che agiscono in veste di mandatari di una società black list;

\* L'onus probandi ricade unicamente sul soggetto che intrattiene i rapporti (di qualsiasi natura essi siano) con il soggetto non residente;

\* Non rileva la circostanza che il soggetto italiano agisca in veste di mandatario (art. 1703 c.c.) o come commissionario (art. 1731 c.c.);

\* La contabilizzazione della sola provvigione netta da parte del soggetto mandatario non costituisce causa ostativa di applicazione della disciplina.

## Contattate il redattore del vostro Ordine Collaborate al giornale

**BASSANO DEL GRAPPA**

**Michele Sonda**

Via Vendramini, 29 - 36061 BASSANO (VI)

Tel. e FAX 0424 - 228102

email studiosonda@infinito.it

**BELLUNO**

**Angelo Smaniotto**

Via Roma, 29 - 32100 BELLUNO

Tel. 0437-948262 FAX 948575

email asprosmat@tin.it

**BOLZANO**

**Barbara Giordano**

Via Galilei 2 A - 39100 BOLZANO

Tel. 0471-265975 FAX 265998

email b.giordano@dnet.it

**GORIZIA**

**Davide David**

Via Giustinian 17 B - 33057 UDINE

Tel. 0432-829660 FAX 920362

email daviddavide@iceonline.it

**PADOVA**

**Ezio Busato**

Piazza De Gasperi, 12 - 35131 PADOVA

Tel. 049-655140 FAX 655088

email busatost@tin.it

**PORDENONE**

**Eridania Mori**

Via G. Cantore, 21 - 33170 PORDENONE

Tel. e FAX 0434-541790 email eridmori@tin.it

**ROVIGO**

**Filippo Carlin**

Via Mazzini, 241 - 45014 PORTO VIRO (RO)

Tel. 0426 - 365364 FAX 631968

email filippocarlin@studiocarlin.it

**TRENTO**

**Carlo Delladio**

Via Torre Verde, 25 - 38100 TRENTO

Tel. 0461- 237520

**TREVISO**

**Germano Rossi**

Sottoportico Buranelli, 27 31100 TREVISO

Tel. 0422-583200 FAX 583033

email faldini.rossi@tin.it

**TRIESTE**

**Michele D'Agnolo**

Via Della Zonta, 2 - 34122 TRIESTE

Tel. 040-763535 FAX 763518

email md@saed.it

**UDINE**

**Guido Maria Giaccaja**

Via Roma, 43/11D - 33100 UDINE

Tel. 0432 - 504201 FAX 506296

email giaccajag@arkimede.it

**VENEZIA**

**Luca Corró**

Via Fapanni, 60 - 30174 MESTRE (VE)

Tel 041-971942 FAX 980015

email luca.corro@corrolepsky.it

**VERONA**

**Claudio Girardi**

Via Angiolieri, 4 - 37040 Castel d'Azzano (VR)

Tel. 045 - 518222 FAX 518023

email claudiogirardi@libero.it

**VICENZA**

**Adriano Cancellari**

Via degli Alpini, 21

36040 TORRI DI QUARTESOLO (VI)

Tel. 0444-381912 FAX 381916

email cancellari@euraaudit.it

**Segreteria / Maria Ludovica Pagliari**

(Segretaria di Redazione)

Via Paruta 33A 35126 PADOVA

Tel. e fax 049 757931

<sup>13</sup> A. FELICIONI, Il prezzo scontato blocca l'indeducibilità dei costi, *Italia Oggi*, 17 marzo 2004.

## LIBERALITA' E FISCO

# Il finanziamento privato alle scuole pubbliche

## Introduzione

Solitamente tiene banco l'argomento opposto, ovvero quello del finanziamento pubblico alle scuole private, tema peraltro caro solo a coloro che – di destra o di sinistra – sono accomunati da una visione statalista della economia e della politica, in conseguenza della quale la scuola privata sarebbe la scuola dei ricchi e l'aiuto pubblico offertole immorale e ingiusto (dove per "ingiusto" si intende "non giusto", contrario cioè ai principi di eguaglianza che questi visionari astrattamente perseguono, ma fattivamente mai realizzano, anzi: spesso compromettono).

E invece la attuale condizione finanziaria dello Stato non solo non consente alcun finanziamento alle scuole private, ma di fatto non permette nemmeno di sopprimere alle esigenze minime delle scuole pubbliche, le stesse sulle quali lo Stato rivendica (anche rispetto alle regioni e agli enti locali) un potere assoluto di gestione, di amministrazione, di fissazione degli obiettivi didattici e degli indirizzi di programma.

Si tenga presente che negli ultimi anni le scuole statali di ogni ordine e grado hanno ampliato la propria offerta formativa, affiancando alle ore di lezione "standard" (italiano, matematica, scienze) anche corsi cosiddetti "extracurricolari", svolti prevalentemente nei rientri pomeridiani e finalizzati a discipline quali l'arte, il teatro, il cinema, la storia e la lingua locale, l'educazione stradale, il primo soccorso, introducendo con ciò un meccanismo di competizione tra istituti che dovrebbe portare genitori ed alunni a scegliere anche su queste basi quello più confacente al loro progetto educativo e culturale.

Da qui l'idea di comprendere se e come sia possibile per il settore privato sopprimere agli insufficienti trasferimenti statali e contribuire a finanziare le scuole pubbliche, al fine di salvaguardarne il (seppur insufficiente) ruolo di educatore, fino a scendere nell'analisi delle particolarità operative di più basso profilo (visto il nobile intento), fiscali comprese.

## Il caso

Veniamo dunque al caso: può un'impresa (una società commerciale, una ditta individuale) erogare liberalità alle scuole pubbliche, godendo nel contempo della deducibilità fiscale di dette spese?

L'appiglio è fornito dall'art. 38 della Legge 21 novembre 2000 n. 342, che ha novellato l'ex art. 65 comma 2 TUIR (ora art. 100) aggiungendo al comma 2 la lettera c-nonies) (ora lett. m), con il risultato di rendere deducibili, quali oneri di utilità sociale, "le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti e istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo [...]".

Il breve dispositivo pone non pochi problemi interpretativi:

- § individuazione dell'ambito soggettivo, cioè dei soggetti abilitati a ricevere il finanziamento;
- § individuazione dei programmi finanziabili (requisito oggettivo).

## MARCO POSOCCO Ordine di Pordenone

La prima questione fu affrontata dapprima dal D.M. 11 aprile 2001 e successivamente dal D.M. 3 ottobre 2002<sup>1</sup>: rimandando il lettore alla consultazione più approfondita di detti testi, giova qui brevemente rilevare che trattasi delle stesse categorie di soggetti genericamente individuate già dall'art. 100 TUIR:

- § lo Stato, le Regioni e gli Enti Locali, relativamente alle attività nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- § le persone giuridiche, costituite o partecipate dallo Stato o dalle Regioni o dagli Enti Locali;
- § gli enti pubblici o persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o leggi regionali;
- § i soggetti, aventi personalità giuridica pubblica o privata, che abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari a valere sul Fondo Unico dello Spettacolo di cui alla Legge 30 aprile 1985 n.163, o ai sensi della Legge 17 ottobre 1996 n.534, e che non siano incorsi in cause di revoca o decadenza dai predetti benefici;
- § i soggetti che, non rientrando nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti, comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno d'imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, ausili finanziari (direttamente) previsti da disposizioni di legge statale o regionale;

*"a condizione che non perseguano fini di lucro ed il proprio atto costitutivo o statuto preveda il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e vi sia effettivo svolgimento di corrispondente attività"*.

Il primo decreto intervenne anche a fornire ulteriori elementi per la corretta individuazione dell'ambito oggettivo, prevedendo esplicitamente all'art. 3 comma 1 che "per finalità e attività inerenti ai beni culturali si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali", come definite anche dagli articoli 148 e successivi del Decreto Legislativo n. 112/98<sup>2</sup>, espressamente richiamati.

Passando quindi alla consultazione dell'art. 148 del citato Decreto, si scopre che, alla lettera f), per "attività culturali" si intendono "quelle rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte"; alla lettera g), per "promozione" si intende "ogni attività diretta a suscitare e a sostenere le attività culturali". Può quindi una scuola elementare, media o superiore, o la direzione didattica ad essa sovraordinata, essere la destinataria di una erogazione liberale concessa da un'impresa commerciale al fine di contribuire alla realizzazione del proprio P.O.F.<sup>3</sup>? È la scuola o la direzione didattica "Stato", o "ente locale territoriale", o "ente o istituzione pubblica", che persegue finalità nei settori dei

beni culturali? È il P.O.F. un "programma culturale", la cui realizzazione si esplica nello svolgimento di una serie di attività volte a sostenere e suscitare la formazione e la diffusione della cultura e dell'arte?

Il D.P.R. 8 marzo 1999 n. 275, recante norme in materia di autonomia delle istituzioni scolastiche, all'art. 1 definisce le predette istituzioni scolastiche "espressioni di autonomia funzionale" nell'ambito dell'articolazione periferica dell'amministrazione della Pubblica Istruzione. In tale contesto definitorio, esse "provvedono alla definizione ed alla realizzazione dell'offerta formativa, nel rispetto delle funzioni delegate alla Regione e dei compiti e funzioni trasferiti agli enti locali", ai sensi degli articoli 138 e 139 del già menzionato D. Lgs. 112/98.

Non pare vi siano dubbi circa la sussistenza in capo alle scuole o direzioni didattiche, potenziali destinatarie delle erogazioni, dei requisiti soggettivi specificatamente individuati dall'art. 1 D.M. 11.04.2001 e dal D.M. 3.10.2002, e cioè:

- § l'esistenza di legislazione nazionale costitutiva dell'ente o degli enti in questione
- § la previsione statutaria-legislativa del perseguimento di finalità culturali
- § l'effettivo svolgimento di corrispondente attività
- § l'assenza di scopo di lucro.

Veniamo ora al requisito oggettivo: le attività curricolari ed extracurricolari offerte dalle scuole o dalle direzioni didattiche, e rese pubbliche attraverso il documento P.O.F., si sostanziano in una serie di percorsi di apprendimento (specifici in funzione dell'età degli alunni) aventi ad oggetto l'arte, la musica, il teatro, la linguistica (italiana e straniera), le scienze (matematica, storia, geografia). Nel caso che ho avuto occasione di affrontare, addirittura il P.O.F. comprendeva alcuni "progetti speciali ex Legge 440/97" (Progetto Lingue2000, Progetto Musica, Progetto Biblioteca) e "progetti in rete" (Progetto Socrates Comenius Azione I, Progetto Golemweb), tutti facenti parte di una più ampia strategia didattica impostata e diretta dallo stesso Ministero dell'Istruzione.

Fu lo stesso Legislatore ad attribuire al documento in questione (il P.O.F.) una valenza generale di documento programmatico culturale: nell'ambito dell'autonomia organizzativa e didattica riconosciuta alle scuole e alle direzioni territorialmente competenti nella gestione del servizio di istruzione (art. 21 Legge 15 marzo 1997 n. 59), il P.O.F. assurge a "documento fondamentale costitutivo dell'identità culturale e progettuale delle istituzioni scolastiche ed esplica la progettazione curricolare, extracurricolare, educativa ed organizzativa che le singole scuole adottano nell'ambito della loro autonomia" (art. 3 D.P.R. 8 marzo 1999 n.275).

Tali iniziative, concretizzandosi in attività di conservazione e promozione della cultura, appaiono pertanto perfettamente rispondenti ai requisiti oggettivi richiesti dalla normativa tributaria affinché sia ricono-

SEGUE A PAGINA 22

<sup>1</sup> È lo stesso articolo 100 TUIR a demandare ad apposito decreto del Ministero per i Beni e le Attività Culturali l'individuazione dei soggetti o delle categorie di soggetti che possono beneficiare delle erogazioni in questione.

<sup>2</sup> Il D. Lgs. 112/98 si occupa di conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle Regioni ed agli Enti Locali.

<sup>3</sup> Il P.O.F. (Piano di Offerta Formativa) è il piano-programma, sviluppato annualmente dal corpo docente delle scuole e dai dirigenti delle direzioni didattiche, contenente gli insegnamenti opzionali, facoltativi od aggiuntivi offerti all'utenza al fine di integrare gli obiettivi generali del sistema nazionale di istruzione.

# Il finanziamento privato alle scuole pubbliche

SEGUE DA PAGINA 21

sciuta alla correlata erogazione liberale la piena deducibilità fiscale dal reddito d'impresa ex art. 100 comma 2 lett. m) D.P.R. 917/86.

Si segnala che sull'argomento vi sono stati anche diversi interpellati positivi: addirittura, con la Risoluzione del 13.11.2001 n.181, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, sentito al riguardo anche il Ministero per i Beni e le Attività Culturali, ritenne di poter ricondurre alla fattispecie disciplinata dall'art. 100 TUIR anche la erogazione liberale disposta da una società di capitali a favore di un Comune, e finalizzata all'ampliamento della biblioteca dei bambini presso la locale scuola elementare: soldi, quindi, utilizzati nella esecuzione di opere murarie solo strumentalmente connesse allo svolgimento di attività culturali (una apertura interessantissima).

## Altre opportunità offerte dalla norma

L'appetito, si sa, vien mangiando, e il nutrito elenco di soggetti ed oggetti finanziabili induce a valutare anche altre opportunità che possono essere proficuamente colte.

Voglio quindi considerare anche altri soggetti che classicamente bussano alle porte dei nostri sindaci o assessori chiedendo di finanziare le loro opere<sup>4</sup>: le parrocchie e le scuole di musica o teatro.

Premesso che l'art. 100 TUIR offre al contribuente un menù variegato di soluzioni, desidero rimanere nel solco del già citato comma 2 lettera m), ponendo all'attenzione di chi legge la Risoluzione n. 198 del 20.10.2003. Il citato parere, pur riconoscendo alla parrocchia la personalità giuridica comunque richiesta dai D.M. 11.4.2001 e 3.10.2002, negò la deducibilità della erogazione liberale in suo favore disposta da una società di capitali, e volta a sostenere le opere di restauro e conservazione della casa canonica parrocchiale (peraltro sottoposta al regime vincolistico ex D.Lgs. 490/99), per il motivo che essa non avrebbe, fra i suoi compiti istituzionali, lo svolgimento di attività e la realizzazione di programmi nel settore dei beni culturali.

La risoluzione insomma conferma un punto già dichiarato e ne afferma due nuovi:

- § conferma che sono riconducibili all'alveo giuridico dell'art. 100 comma 2 lett. m) TUIR le erogazioni volte a finanziare l'esecuzione di opere edili su edifici destinati strumentalmente allo svolgimento di attività culturali (teatri, sale cinematografiche, sale prove, e voli la fantasia);
- § afferma che una parrocchia, in sé e per sé, non è un beneficiario sufficientemente qualificato per permettere al suo benefattore di dedurre il contributo corrisposto: si tratterà dunque di agire nei confronti di associazioni o enti collegati alla parrocchia, ma da essa giuridicamente distinti;
- § nega infine che "la sottoposizione a vincoli per gli interventi di tutela e conservazione della maggior parte del patrimonio mobiliare e immobiliare delle Parrocchie costituisce per queste ultime il requisito dello svolgimento di attività nel settore (per i beni e le attività culturali, n.d.r.), in quanto tale interpretazione amplierebbe la categoria dei possibili beneficiari a tutti coloro che sono semplicemente titolari di diritti reali sui beni soggetti ai vincoli medesimi": prendendo volgarmente a prestito dal diritto privato una espressione a me cara, si può dire che,

in questo caso, il "possesso" (di un immobile sottoposto a vincoli architettonici) non vale "titolo" (per far dedurre al proprio beneficiario la liberalità erogata).

Sembra dunque che la *ratio* della norma introdotta dal Legislatore, e qui interpretata dall'Agenzia, voglia premiare il finanziamento di attività che, direttamente (il caso del P.O.F.) o indirettamente (il caso della biblioteca comunale), sfoceranno nella produzione, promozione, conservazione, tutela e diffusione di "cultura" quale arte, letteratura, musica, scienze: il mero restauro di un edificio comunque considerato di rilievo artistico o architettonico non costituirebbe fattispecie atta a produrre, promuovere e conservare la "cultura" (dietro tale presa di posizione forse vi è il timore di un uso strumentale della norma o la volontà di non svuotare di significato, in via interpretativa e quindi senza un preciso intervento legislativo, le lettere e), f) e g) del comma 2 dell'art. 100 TUIR).

Altro caso in cui mi sono imbattuto è il finanziamento con lo stesso meccanismo di una scuola di musica costituita sotto forma di associazione no profit: qui il compito è stato più agevole, giacché il beneficiario soddisfaceva fin da subito i vari requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dal TUIR e dai decreti correlati:

- § il sodalizio era infatti munito di personalità giuridica;
- § lo statuto prevedeva espressamente il perseguimento di attività culturali;
- § dette attività erano di fatto svolte in via continuativa (l'associazione in questione vanta un ampio *curriculum* persino a livello internazionale);
- § assente qualsiasi scopo di lucro;
- § almeno in uno degli ultimi cinque anni aveva ricevuto ausili finanziari a valere sul Fondo Unico dello Spettacolo, nonché previsti direttamente da leggi regionali (la Legge Finanziaria regionale, in questo caso).

## Tecnicismi

La Circolare del 31 dicembre 2001 n.107, di commento alla novella legislativa introdotta nel TUIR dall'art. 38 L. 342/200, precisa che "nel documento di versamento e nella ricevuta rilasciata da parte dell'ente beneficiario deve essere esplicitamente indicata la causale, con il preciso riferimento all'art. 65 comma 2 lettera c-nonies) del TUIR (ora art. 100 comma 2 lett. m), n.d.r.), oppure all'art. 38 L. 342/2000".

Gli artt. 4 e 5 del D.M. 11 aprile 2001 impongono al donatore e al beneficiario delle liberalità in oggetto di comunicare al Ministero per i Beni e le Attività Culturali (Segretariato Generale - Servizio I<sup>5</sup>), utilizzando il modulo rinvenibile anche sul sito dell'anzidetto ministero, nonché al Sistema Informativo dell'Agenzia delle Entrate, entro il termine del 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, l'ammontare delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta.

La logica di questa doppia comunicazione sta nel fatto che, per ogni esercizio finanziario, lo Stato mette a disposizione della cultura uno stanziamento di risorse<sup>6</sup>, superato il quale (e il dato definitivo lo si ha solo incrociando i dati delle comunicazioni illustrate poc'anzi) ciascun soggetto beneficiario viene chiamato a contribuire pro-quota alla reintegrazione delle maggiori somme perse dallo Stato con il meccanismo della deduzione fiscale di cui all'art. 100 TUIR: come? versando all'erario la quota di imposta sui redditi insistente sulla somma eccedente il limite precedentemente fissato.

Un meccanismo all'apparenza contorto ma che nei fatti assicura al bilancio dello Stato certezza nelle somme alle quali rinuncia (una strategia, nella politica economica di questi ultimi anni, applicata anche in altre occasioni: vedasi crediti d'imposta ex L. 388/2000). Faccio osservare che, quantomeno fino al 31 gennaio 2004 (dopo tale data smisi di occuparmi di erogazioni liberali ex art. 100 TUIR), non esisteva ancora il programma per trasmettere all'Amministrazione finanziaria i dati richiesti dal D.M. 11 aprile 2001, sicché si doveva provvedere "alla vecchiaia": lettera raccomandata con plico aperto e ricevuta di ritorno.

Altra annotazione: sempre fino a quella data, il plafond annualmente fissato dal bilancio dello Stato non solo non fu mai superato, ma neanche lontanamente avvicinato, tanto che sulla stampa specializzata (Sole 24 Ore, Italia Oggi) il dato venne interpretato come segno della scarsa sensibilità dell'imprenditoria verso la cultura e lo spettacolo in genere, canali giudicati interessanti per veicolare un certo ritorno d'immagine etico e sociale (a mio avviso, invece, lo strumento era semplicemente scarsamente conosciuto).<sup>7</sup>

## Un'opportunità per sindaci e amministratori locali

Ritengo che le valutazioni fiscali sin qui svolte possano interessare gli amministratori dei nostri enti locali (Comuni, Province, Regioni) e delle società pubbliche da questi controllate (aziende speciali, spa o srl a maggioranza pubblica).

Da un po' di anni a questa parte, infatti, i dirigenti delle scuole pubbliche e delle direzioni didattiche si stanno rivolgendo agli enti locali per reperire quelle risorse che lo Stato centrale taglia loro e che sono vitali per la realizzazione del piano di offerta formativa. Tuttavia, nemmeno i nostri enti locali se la stanno passando molto meglio, stretti come sono tra l'incudine del patto di stabilità interno e il martello della crisi economica generale (che contrae i redditi, gli investimenti ed i risparmi e quindi di riflesso anche determinate entrate tributarie).

Potrebbe essere quindi interessante far affluire queste risorse<sup>8</sup> non già dalle casse comunali o provinciali, bensì da quelle delle società pubbliche controllate (aziende di trasporto, società di trasformazione urbana, di distribuzione dell'acqua-luce-gas, di raccolta dei rifiuti, farmacie) a titolo di erogazione liberale deducibile fiscalmente, pur nel rispetto dello specifico statuto di ciascuna azienda menzionata, che deve contemplare, come oggetto sociale, anche la possibilità di effettuare interventi a carattere sociale e culturale, eventualmente nell'ambito di indirizzi di programma assegnati dall'ente o dagli enti controllanti.<sup>9</sup>

Verrebbe pertanto sposata la rapidità e l'agilità decisionale, propria delle società in questione, con le esigenze finanziarie di breve termine delle scuole o direzioni didattiche e con una interessante leva fiscale: perché infatti pagare le tasse sugli utili della società pubblica, attendere la approvazione del bilancio e quindi la successiva distribuzione dei dividendi netti di competenza all'ente locale controllante, inserire le somme incassate nel bilancio preventivo comunale/provinciale e infine addivenire alla erogazione alle scuole/direzioni didattiche, quando si arriverebbe allo stesso risultato in tempi più rapidi, trattenendo, sul territorio locale di produzione del reddito, risorse (v. IRES risparmiata grazie alla deduzione fiscale) altrimenti destinate ad essere ingoiate dalle voraci fauci dello Stato centrale?

Il federalismo fiscale, talvolta, è nascosto nelle pieghe del TUIR.

<sup>4</sup> Ma perché scrivo di sindaci e assessori, quando la leva fiscale in commento è sfruttabile dai soggetti titolari di reddito d'impresa? Vedasi al riguardo l'ultimo paragrafo del presente scritto, intitolato "Un'opportunità per i nostri sindaci e amministratori locali".

<sup>5</sup> Per ulteriori informazioni, è stata di prezioso aiuto la Sig.ra Anna Maria Buzzi, contattabile allo 06-6723592 (498); mail: ambuzzi@beniculturali.it.

<sup>6</sup> Per il 2001: 270 miliardi di lire (139.443.363 euro); per il 2002: 175 miliardi di lire (90.379.357 euro); a decorrere dal 2003: 100 miliardi di lire (51.645.690 euro). Importi rideterminabili con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro per i Beni e le Attività Culturali.

<sup>7</sup> Sole 24 Ore del 8.4.2002, "I mecenati fanno fatica": "sono 308 gli imprenditori-mecenati che nel 2001 hanno deciso di aiutare l'arte e lo spettacolo. Un gesto che ha consentito a Comuni, fondazioni e associazioni di incassare 16,5 milioni di euro [...]". La nota 6 ricordava come, per lo stesso anno d'imposta, il Ministero fissò in oltre 139 milioni di euro il plafond attribuibile ai sensi dell'art. 100 comma 2 m) TUIR.

<sup>8</sup> Nella mia modesta esperienza, ho constatato che, per il finanziamento del P.O.F., il fabbisogno finanziario aggiuntivo annuale di una scuola di un Comune medio-piccolo si aggira attorno a qualche migliaio di euro, fino a raggiungere, nel caso delle direzioni didattiche (che sovrintendono a più scuole di un determinato territorio, distribuite anche su più Comuni contigui) la cifra di 15/20 mila Euro.

<sup>9</sup> Esula dal presente scritto la trattazione dell'argomento sotto il profilo civilistico.

## NORME E TRIBUTI

# Novità fiscali per apicoltura e impollinazione

## 1. L'apicoltura

L'attività di apicoltura è, a tutti gli effetti, considerata come un'attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. L'art. 2 della L. 24/12/2004, n. 313, amplia la fattispecie anche a quelle attività che non sono necessariamente correlate alla gestione del terreno. Più in particolare, anche nel caso di conduzione zootecnica delle api, la normativa civilistica riconosce sia la presenza dell'allevamento di animali sia la cura e lo sviluppo biologico del ciclo animale anche se l'attività non è collegata strettamente alla conduzione del terreno. Il legislatore, ovviamente, non poteva dimenticare la presenza del nomadismo cioè la conduzione dell'allevamento apistico ai fini dell'incremento produttivo prevede uno o più spostamenti dell'apiario nel corso dell'anno, rispettando le distanze minime fissate dal nuovo art. 896 bis del codice civile.

Ai fini dell'IVA le cessioni di prodotti indicati nella

SERGIO MOGOROVICH

Ordine di Gorizia

tabella A, allegata al D.P.R. 26/10/1972, n. 633, sono soggette all'applicazione dell'aliquota propria e sulle stesse va applicata la specifica percentuale di detrazione forfetaria (art. 34, comma 1).

La norma non dispone alcunché in materia di imposizione diretta. Ai fini delle imposte sui redditi, trova applicazione la tariffa di reddito agrario, salvo che per le s.n.c., le s.a.s. e le società di capitale. Tuttavia, se l'attività non è correlata necessariamente alla gestione del terreno, va applicata la regola della contrapposizione tra i ricavi e i costi. Se, invece, l'attività è esercitata, in forma individuale o di società semplice, in parziale connessione con la gestione del terreno ma risulta superato il limite posto dall'art. 32,

comma 2, lettera b), del D.P.R. 22/12/1986, n. 917, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascuna famiglia di alveari il valore medio del reddito agrario, moltiplicato per un coefficiente, idoneo a tener conto delle diverse incidenze di costi, stabilito con apposito D.M. (ad esempio, per gli anni 2003 e 2004, il D.M. 17/12/2003).

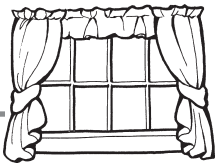
## 2. L'attività di impollinazione

Ai sensi dell'art. 9 della L. 24/12/2004, n. 313, l'attività di impollinazione, a tutti gli effetti, è riconosciuta come attività agricola per connessione in conformità a quanto è previsto dall'art. 2135, secondo comma, del codice civile.

Ai fini dell'IVA, le prestazioni rese richiedono l'applicazione dell'aliquota IVA del 4% ma non è prevista l'applicazione della detrazione forfetaria prevista dall'art. 34, comma 1, del D.P.R. 26/10/1972, n. 633, in quanto manca l'esplicita previsione contenuta nel D.M. 30/12/1997. Siccome la norma richiama il secondo comma dell'art. 2135 l'attività non può essere attratta nell'ambito dell'art. 34 bis del citato D.P.R. il quale ha per oggetto soltanto le fattispecie indicate al terzo comma. Ai fini delle imposte sui redditi i contribuenti diversi dalle società di capitali, dalle s.n.c. e dalle s.a.s. possono determinare il reddito imponibile, per tale attività, applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente del 25%. La norma non è immediatamente operante ma è subordinata al parere favorevole degli organi comunitari competenti.

Oggetto della cessione	% di compensazione	aliquota ordinaria
alveari e api	7,5	10
miele	9	10
polline	4	10
propoli, se classificabile come cera d'api:		
- greggia	9	10
- non greggia	-	20

IPSOA



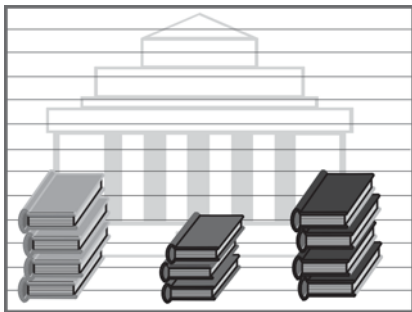
## FINESTRA SUL TRIVENETO

### Associazione. Il nuovo statuto

Con l'avvento dell'Albo Unico la Conferenza permanente fra gli Ordini dei Dottori commercialisti delle Tre Venezie all'unanimità (ma con l'assenza purtroppo diventata consuetudine dell'Ordine di Verona) d'accordo con il Consiglio direttivo dell'Associazione e con il suo Presidente Diego Xausa ha ritenuto doveroso aprire immediatamente le porte dell'Associazione ai colleghi ragionieri commercialisti. Così in data 13 luglio 2005 è stata deliberata la modifica in tal senso dello Statuto e anche i ragionieri commercialisti possono ora associarsi. Ci pare superfluo dilungarci sull'opportunità e le potenzialità di una simile scelta: resta solo il rammarico che potevamo farlo prima!

Nel nostro Triveneto con la nota eccezione di Verona (ma essere ottimisti per il futuro appare lecito!) il concepimento e l'attuazione di un simile progetto è stato rapido e semplice perché, è evidente, ben altri sono i terreni ove dovremmo misurare le nostre forze. Intanto mentre alcuni di noi si ostinano a discutere sul sesso degli angeli e altri si baloccano nella visione surreale di un mondo "commercialistacentrico" l'Italia sta diventando un paese sempre meno appetibile per fare impresa. Rimocchiamoci insieme le maniche puntiamo sulla nostra competenza specifica, sui rapporti di fiducia che ci legano al mondo delle imprese e sulle importanti prestazioni che sappiamo erogare alla pubblica amministrazione: il fatto di non avere rendite di posizione da spendere può forse disturbarci ma è in realtà uno dei nostri punti di forza.

Alessandro Steiner  
Diego Xausa  
Marcello Ferrante



La Conferenza ha inviato lo scorso 16/9/2005 al Presidente Antonio Tamborrino, ai Consiglieri nazionali e al Direttore del CNDC Dott. G. Morano una comunicazione stralciata del verbale della Conferenza permanente fra gli Ordini dei Dottori Commercialisti delle Tre Venezie del 13

luglio 2005.

\*\*\*

La Conferenza, in persona del suo Presidente, sottolinea che nonostante la chiara delusione sul fronte delle prerogative resta il fatto posi-

tivo, di fondamentale importanza, che un provvedimento normativo dello Stato ha formalizzato l'Albo Unico con l'auspicio di segnali convincenti sul fronte delle strategie e degli interventi nell'interesse dei Colleghi. Peraltro le notizie arrivate in queste ultime settimane (in particolare la vicenda relativa alla Fondazione Aristeia e i veleni sui viaggi all'estero) non sembrano rassicuranti e paiono al contrario sintomi di un malessere tutto interno al CNDC. Tantissimo può (e dovrebbe) essere fatto nell'interesse della Professione fino alla scadenza del mandato: ecco una proposta operativa in tal senso.

\*\*\*

"Punto 2 ODG comunicazioni del Presidente Steiner.

Albo Unico: prende atto dell'Unificazione. Considera anche come

sul fronte delle prerogative praticamente nulla sia stato conseguito dando, logicamente, per scontato che i vertici della Professione abbiano fatto quanto umanamente possibile per ottenere i migliori risultati nell'interesse di tutti i Colleghi. Si impone allora la constatazione che se pur in presenza di una legge delega ove all'art. 2 lett. D) testualmente si affermava "è consentita l'attribuzione di nuove competenze agli iscritti nella sezione dell'Albo Unico riservata ai laureati specialistici" l'esito è quello sopra ricordato risulta "scientificamente dimostrato" che la nostra Professione mentre gioca un ruolo importante a fianco delle imprese del sistema Italia (pur sempre una potenza economica mondiale) ha un peso prossimo allo zero a livello di scelte politiche. Occorre quindi per tutti noi un bel bagno di umiltà a partire dai nostri vertici nazionali i quali saranno sollecitati ad abbandonare qualsivoglia tono trionfalistico per dedicarsi con realismo e coscienza dei propri limiti all'elaborazione delle nuove strategie per la Professione. Il Presidente ritiene di poter affermare, a questo punto, che anziché puntare sull'ampliamento di prerogative notarili si debba al contrario puntare sul loro smantellamento cercando in questa scelta alleanze di peso. I dottori commercialisti anche da "professionisti unificati" continuano a restare totalmente sul mercato e continuano ad avere clienti in quanto, evidentemente, soddisfanno loro esigenze operative, danno risposte, padroneggiano sempre più la telematica e la problematica connessa alle firme digitali. E' lecito immaginare che molte delle autentiche notarili ora obbligatoriamente impresse sui documenti solo da noi realizzati, ma con costo doppio per l'impresa, possano gradualmente diventare obsolete. Sotto questo profilo non esistono interessi comuni tra noi e la categoria dei notai bensì gli interlocutori di riferimento sono le associazioni imprenditoriali".

## IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO BIMESTRALE DELL'ASSOCIAZIONE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Direttore Responsabile: LUCIANO BERZE' (Padova)  
Comitato di Redazione: MICHELE SONDA (Bassano) - ANGELO SMANIOTTO (BL) - BARBARA GIORDANO (BZ) - DAVIDE DAVID (GO) - EZIO BUSATO (PD) - ERIDANIA MORI (PN) - FILIPPO CARLIN (RO) - CARLO DELLADIO (TN) - MICHELE D'AGNOLO (TS) - GERMANO ROSSI (TV) - GUIDO M. GIACCIA (UD) - LUCA CORRÒ (VE) - ADRIANO CANCELLARI (VI) - CLAUDIO GIRARDI (VR)

Hanno collaborato a questo numero: PAOLA BAGAGLIO - GIAMPAOLO CAPRARA (TN) - CLAUDIO DALLA VALLE (BASSANO) - MARCELLO FERRANTE - DILETTA FUXA (VE) - SERGIO MOGOROVICH (GO) - MARCO ORLANDI (TV) - ANTONIO PASTORE - MARCO POSOCCO (PN) - GIUSEPPE REBECCA (VI) - ANTONIO SACCARDO (VI) - CLAUDIO SICILIOTTI (UD) - ALESSANDRO STEINER (BZ) - ENNIO VIAL (TV) - DIEGO XAUSA (VI)

INSERTO A CURA DI

Massimo Gazzani (VR), Flavio Pilla (TV), Enrico Zanetti (VE).

Segretaria di Redazione: MARIA LUDOVICA PAGLIARI, via Paruta 33A, 35126 Padova  
Autorizzazione del Tribunale di Venezia n. 380 del 23 marzo 1965

Editore: ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Fondatore: Dino Sesani (Venezia)

Ideazione, composizione, impaginazione: Dedalus (Creazzo-VI)

Stampa: GECA S.p.A., via Magellano 11 - 20090 Cesano Boscone (MI), per conto di WOLTERS KLUWER Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Articoli (carta e dischetto), lettere, libri per recensioni, vanno inviati a Maria Ludovica Pagliari, via Paruta 33A, 35126 Padova, tel. 049 757931. La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare. I colleghi possono prendere contatto con il redattore del proprio Ordine per proposte e suggerimenti. Gli interventi pubblicati riflettono esclusivamente il pensiero degli autori e non impegnano Direzione e Redazione.

Numero chiuso il 10 ottobre 2005 - Tiratura 6900 copie

SITO INTERNET: [www.commercialistaveneto.com](http://www.commercialistaveneto.com)  
Password per il Forum: forumcv



Questo periodico è associato  
all'Unione Stampa Periodica Italiana