

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 176 - MARZO / APRILE 2007



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

IL MERCATO EUROPEO DELL'AUTO

Andrea Spollero
Collegio del Friuli

RITRATTABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E DIRITTO AL RIMBORSO

Diana Pérez Corradini
Ordine di Padova

Il mercato europeo dell'auto

tra politiche di concorrenza sui prezzi e strumenti repressivi anti frode

ANDREA SPOLLERO

Collegio del Friuli

1. PREMESSA

Sin dagli inizi la Commissione UE ha sempre manifestato un particolare interesse nei confronti del mercato europeo dell'auto, esercitando nel corso degli anni un costante e puntuale monitoraggio sia sui prezzi praticati che sui soggetti abitualmente coinvolti.

Il controllo sui prezzi aveva ed ha tutt'ora l'obiettivo di informare gli operatori circa la segmentazione del mercato nei vari paesi e, attraverso l'evidenza degli scostamenti, stimolarne la concorrenza. La vigilanza sugli operatori assolve invece ad un compito di repressione che, soprattutto recentemente, punta a contrastare il dilagante fenomeno delle frodi in materia di IVA. Negli ultimi anni infatti, i volumi di evasione hanno raggiunto livelli tali da convincere sia la Commissione che ogni stato membro, ad introdurre una serie di strumenti sempre più incisivi, volti ad arginare il fenomeno.

E' corretto dunque ammettere che l'attuale politica comunitaria si gioca su due livelli, il primo rivolto a "stimolare" la convergenza dei prezzi attraverso politiche di sostegno alla libera concorrenza tra operatori¹, mentre l'altro indirizzato a un'attività di *intelligence* nei confronti degli operatori stessi finalizzata a prevenire le frodi.

2. I TRE REGIMI IVA APPLICABILI

All'interno del mercato europeo dell'auto la componente fiscale gioca un ruolo importante tenuto conto della non perfetta omogeneizzazione delle aliquote IVA nell'ambito dei venticinque stati membri e di alcune peculiarità tipiche del mercato dell'usato.

Al fine di evitare possibili distorsioni della concorrenza frutto delle diverse aliquote IVA all'interno dell'Unione Europea (vedi Tabella A), il legislatore comunitario ha riservato al commercio di **auto nuove** di fabbrica o con meno di 6.000 chilometri o sei mesi di vita, un particolare regime IVA caratterizzato dall'applicazione, **in ogni caso**, della tassazione a destino². Tale vincolo ha la funzione di impedire al singolo consumatore di esercitare una sorta di arbitraggio fiscale, scegliendo di acquistare l'auto nel paese con un'incidenza fiscale più bassa rispetto al suo paese di residenza abituale. Accade, ad esem-

pio, che l'aliquota ordinaria sia del 15% in Lussemburgo ma del 25% in Danimarca o Svezia, e che lo *spread* di risparmio, unitamente a condizioni di mercato favorevoli, possa risultare fortemente influenzato dalla componente fiscale.

Altro regime speciale, introdotto per ragioni diverse rispetto a quelle appena citate, è il c.d. **regime del margine**, applicabile a talune cessioni (non residuali) di **auto usate**³, uscite dal c.d. "circuito IVA". Nella sostanza, al fine di rispettare il principio di neutralità, l'imposta viene calcolata solo sull'incremento di prezzo applicato dal rivenditore e non sull'intero valore imponibile, evitando così una duplicazione della stessa ed una connessa lievitazione (fittizia) dei prezzi. La casistica più ricorrente è il classico ritiro dell'auto usata da privato⁴, successivamente reintrodotta nel "circuito IVA" attraverso la rivendita da parte del concessionario; in tal caso infatti essendo il prezzo di acquisto dell'auto da privato già comprensivo dell'imposta, l'applicazione dell'IVA in fase di successiva rivendita ne duplicherebbe gli effetti⁵. E' corretto evidenziare che tale regime ha carattere "universale", applicandosi con le stesse modalità, sia in ambito "domestico" che transnazionale, con tassazione, in ogni caso, nel paese in cui è avvenuto l'acquisto (all'origine), al pari di un normale acquisto tra soggetti residenti ed a prescindere dalla qualifica IVA del cessionario.

Analizzati i due regimi speciali e le casistiche ad essi connessi, tutte le altre ipotesi di acquisto mantengono le **regole ordinarie**⁶, dunque con tassazione a destino attraverso il meccanismo dell'autofatturazione o nello stato di acquisto (all'origine) nelle ipotesi in cui il cessionario sia un soggetto privato e le auto non siano fiscalmente nuove (nel caso di cedente privato e auto usata non c'è alcuna tassazione).

3. LE CASISTICHE

3.1 L'acquisto diretto all'estero e la trattativa commerciale⁷

L'acquisto diretto all'estero dell'**auto nuova** da parte del privato cittadino comunitario, rappresenta il "caso di scuola" al quale il legislatore comunitario si è ispirato nell'elaborazione della norma speciale sopra analizzata. Il privato sarà esonerato dal pagamento dell'impo-

¹ In un recente comunicato stampa (IP/05/1027), il commissario alla concorrenza Nellie Kroes ha commentato i dati sui prezzi delle autovetture in 25 stati, invitando i consumatori a non esitare a "far giocare la concorrenza, in modo da approfittare dei buoni affari ancora possibili acquistando all'estero". Dai dati al 1° novembre 2006 risulta che in area euro la Finlandia sia il paese in cui si registrano generalmente i prezzi più bassi, imposte escluse, seguita dalla Grecia. I prezzi più elevati si registrano invece in Germania (ad esempio: la Fiat Punto costa il 30% in meno in Finlandia rispetto alla Germania, con un risparmio di circa 2.700 euro - Fonte 2004). Al di fuori dell'area euro lo stato membro più economico continua ad essere la Danimarca, seguito dall'Ungheria, mentre quello meno economico è la Repubblica Ceca.

² Direttiva 2006/112/CE del 28/11/2006, art. 138, c. 2, l. a); D.L. 331/93, art. 41, c. 2, l. b).

³ Direttiva 2006/112/CE del 28/11/2006, artt. da 311 a 325; D.L. 41/95 artt. da 36 a 40.

⁴ Oltre all'ipotesi classica di acquisto da privato, l'art. 314 della Direttiva 2006/112/CE prevede altre fattispecie ove si renda applicabile il particolare regime, quali: a) acquisto da soggetto passivo che non ha potuto detrarre l'imposta (ex art. 136), b) acquisto da soggetto in franchigia (ex artt. da 282 a 292), c) acquisto da soggetto passivo che ha applicato il regime del margine.

⁵ Con decorrenza 1/1/2004 il concessionario deve obbligatoriamente annotare sulla fattura che trattasi di "operazione soggetta al regime del margine" con l'indicazione della relativa norma interna di riferimento (Dir. 2001/115/CE).

⁶ Direttiva 2006/112/CE del 28/11/2006, artt. 40 e 41; D.L. 331/93 art. 40, c. 1 e 2.

⁷ La fattispecie fa riferimento all'ipotesi di acquisto da parte di privato, visto che l'acquisto diretto all'estero da parte di soggetto passivo non si discosta dal generalizzato trattamento riservato agli acquisti intracomunitari di beni (ex art. 2, par. 1, lett. b) p.to i) della Direttiva 2006/112/CE; art. 38, c. 1 e 2, del D.L. 331/93), tranne nell'ipotesi di applicazione del regime del margine ove il trattamento è identico a quello riservato al privato consumatore.

sta nel paese di acquisto, ma la dovrà corrispondere in quello di sua residenza abituale ai fini dell'immatricolazione⁸. Nell'ottica dell'acquirente la trattativa con il fornitore estero (privato o soggetto passivo) non partirà dunque dalla quotazione comunemente riconosciuta (ad esempio: in Italia sarebbe il valore di "Quattro ruote"), ma da tale quotazione depurata dell'IVA onde evitare una doppia tassazione, prima nel paese di acquisto e poi in quello di residenza abituale (o "consumo"). A tal fine è consentito al cedente privato di recuperare l'imposta non incassata attraverso specifica procedura di rimborso⁹. Da un punto di vista formale è previsto che la fattura o l'eventuale atto di cessione (cedente privato), contengano tutta una serie di elementi quali: i dati identificativi del mezzo, la data della prima immatricolazione, il numero di chilometri percorsi, il prezzo di vendita pattuito, i dati anagrafici del soggetto acquirente, il numero identificativo attribuito dallo Stato di appartenenza (se l'acquisto avviene nell'esercizio d'impresa)¹⁰. Diametralmente opposto sarà invece il ragionamento nel caso in cui l'autovettura non possa considerarsi "nuova" (esempio: settemila chilometri e sette mesi di vita – i due requisiti devono coesistere); in tale contesto infatti l'imposta verrà liquidata con le aliquote IVA del paese di acquisto, benché con differenti modalità. Gli scenari possibili sono due, a seconda che l'autovettura, pur usata, sia rimasta all'interno del "circuito IVA", poiché precedentemente utilizzata nell'esercizio dell'attività tipica (taxista, autonoleggio, rivenditore, ecc.), o diversamente ne sia uscita, ad esempio, poiché precedentemente utilizzata da privato, da soggetto in franchigia, o soggetto passivo che non abbia potuto detrarre l'imposta¹¹. Nel primo caso il cedente estero emetterà una normale fattura con imponibile ed imposta con le aliquote del suo paese (senza ulteriori obblighi), mentre se l'auto acquistata era già uscita dal "circuito IVA", sarà applicabile il regime del margine senza evidenza dell'imposta in fattura, che verrà invece separatamente liquidata con metodi analitici o forfetari. Commercialmente dunque le due forme di acquisto (nuovo/usato) andranno gestite con logiche diverse al fine di effettuare un'accorta valutazione di convenienza all'acquisto. Il sig. Rossi che intende avventurarsi in un acquisto di **auto usata** potrà limitarsi a mettere a confronto il prezzo spuntato sul mercato italiano con la quotazione all'estero¹², mentre in ipotesi di acquisto del "nuovo", per poter confrontare i due valori, procederà prima allo scorporo dell'IVA estera compresa nella quotazione dell'auto, incrementando poi il risultato del 20% (aliquota IVA applicabile in Italia), solo tale valore potrà essere messo efficacemente a confronto con il prezzo spuntato sul mercato nazionale. Per completezza di ragionamento è corretto rilevare che l'applicazione del regime del margine non può modificare la logica di acquisto, visto che comunque il prezzo finale, pur non evidenziandola, sconta l'imposta come un normale acquisto di auto usata. In linea di principio dunque non è logico né ragionevole riscontrare sensibili divergenze di prezzo tra auto usate, a seconda che venga applicato o meno il regime del margine.

3.2 Le "importazioni" parallele e la responsabilità solidale dell'acquirente

Molto più spesso l'acquirente nazionale utilizza rivenditori locali, al

fine di perfezionare l'acquisto dell'auto estera, precedentemente "importata" ma non ancora immatricolata in Italia¹³. Ai due contraenti iniziali se ne aggiunge dunque un terzo, che si pone tra il cedente estero e l'acquirente finale, con l'effetto di "nazionalizzare" la transazione¹⁴ con evidenti vantaggi operativi e logistici.

Purtroppo non sempre la presenza di un terzo soggetto nazionale ha effetti positivi sull'acquirente, visto che sempre più spesso apparenti occasioni d'acquisto nascondono a monte evasioni d'imposta attribuibili proprio a tali soggetti. Tale precisazione ci aiuta ad introdurre il tema delle c.d. "frodì carosello" tipiche del settore auto, nell'ambito delle quali i soggetti che si inseriscono tra fornitore estero e acquirente finale giocano un ruolo determinante ed ai quali vanno attribuite le esclusive responsabilità dell'intento fraudolento.

Nello schema più semplice un intermediario nazionale effettua l'acquisto intracomunitario di un veicolo "nuovo", assolve l'imposta con il *reverse charge* e rivende il veicolo con applicazione dell'IVA all'acquirente/utilizzatore finale. Il cedente non versa l'imposta mentre l'acquirente la porta legittimamente in detrazione. La forma più complessa della frode prevede che al primo soggetto interposto siano affiancate una o due società "filtro" che presentano generalmente una posizione fiscale formalmente corretta. Questi soggetti acquistano e rivendono le autovetture oggetto di frode (senza immatricolarle) a prezzi tali da generare redditi assai ridotti nonché un esiguo debito IVA, con l'obiettivo di creare uno schermo "pulito" tra l'interposto e l'utilizzatore finale.

Al fine di arginare il fenomeno, in ambito comunitario è stato emanato il Reg. (CE) n. 1925 del 29 ottobre 2004 con il quale si è istituito un sistema comune di scambio di informazioni tra paesi membri avente ad oggetto specifiche categorie di beni "sensibili", tra le quali spiccano le transazioni di auto fiscalmente nuove. L'art. 4 del regolamento, impone lo scambio di dati ed informazioni relative alle vendite in regime di tassazione nel paese di destinazione, effettuate sia da soggetti passivi che da privati. Sul fronte nazionale si è previsto anche l'obbligo, a carico degli importatori paralleli di auto ("nuove"), di effettuare entro 15 giorni dall'acquisto e prima dell'immatricolazione (che peraltro è condizionata all'effettuazione dell'adempimento) specifica comunicazione al Dipartimento dei Trasporti terrestri¹⁵, contenente il numero identificativo del fornitore UE ed il numero di telaio del mezzo acquistato¹⁶.

Parallelamente agli obblighi di comunicazione citati, con la Legge Finanziaria 2005¹⁷ il legislatore ha introdotto a carico dell'acquirente /utilizzatore finale, la **responsabilità solidale** per l'imposta non versata dal suo cedente, nei casi in cui l'acquirente sia soggetto passivo d'imposta (esclude dunque i privati) e che il prezzo concordato per la cessione sia inferiore rispetto al valore della stessa auto in comune commercio (valore normale). La norma prevede comunque la dimostrazione della prova contraria attraverso elementi oggettivamente rilevabili o con il supporto di specifiche disposizioni di legge, che dimostrino l'estraneità all'intento. Si inverte dunque l'onere della prova, introducendo una figura di presunzione legale "*juris tantum*", peraltro di ardua dimostrazione tenuto conto delle svariate situazioni sia di carattere personale che di mercato, incidenti nella trattativa e dunque sulla determinazione del prezzo.

Sul punto è recentemente intervenuta la Corte di Giustizia¹⁸, la quale, pur ammettendo la legittimità dello strumento, previsto dall'art. 205

⁸ Le modalità operative sono stabilite dal Decreto Ministeriale 19 gennaio 1993, supportato dalle Circolari Ministeriali n. 17/523110 del 10.02.1993, n. 18/523192 del 13.02.1993, n. 32/523277 del 04.03.1993 e della Risoluzioni n. 238/E/VII-15-757 del 24.08.1995 e n. 206/E/VII-15-849 del 08.10.1997. Inoltre C.M. dei Trasporti n. 028 del 02 febbraio 1993. Da notare che a carico del soggetto passivo cedente rimane l'obbligo di compilazione dei modelli INTRA-1 anche in presenza di cessionario privato (Nota 22/10/1996 n. 1798/V).

⁹ Le modalità di rimborso sono previste dall'art. 4 del D.M. 19.01.1993.

¹⁰ Art. 46, comma 4, D.L. 331/93 e con decorrenza l.1.2004, dall'art. 21, comma 2, lettera g) del D.P.R. 633/72.

¹¹ Vedi nota 4).

¹² E' realistico immaginare che la quotazione sia inferiore negli stati membri con aliquote IVA più basse, incorporando la stessa anche la componente fiscale.

¹³ Vedi Nota 8).

¹⁴ La cessione sconta l'imposta con l'aliquota del 20%, come un normale acquisto interno.

¹⁵ Le linee guida sono indicate nel Decreto Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, del 8 giugno 2005, che non riguarda solo gli acquisti intracomunitari ma anche le cessioni intracomunitarie e le esportazioni di auto fiscalmente nuove.

¹⁶ Con l'obiettivo di individuare le società "filtro", il Ministero precisa che nell'ipotesi in cui il mezzo acquistato in ambito UE, prima di essere immatricolato abbia subito un passaggio intermedio, non deve essere comunicato il codice identificativo del primo fornitore, ma il codice fiscale del fornitore nazionale che si è inserito nella triangolazione.

¹⁷ L'art. 1, comma 386, della L. 311/2004, ha introdotto l'art. 60 bis del D.P.R. 633/72, applicabile solo con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2005, del Decreto Ministeriale 22 dicembre 2005.

¹⁸ Sentenza Corte di Giustizia CEE del 11 maggio 2006, C-384/04.

della Direttiva Consiglio 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE, ha precisato che la sua applicazione deve rispettare i principi di **proporzionalità** e di **certezza del diritto** e non deve rendere eccessivamente difficile per il contribuente superare le presunzioni su cui si fonda. Secondo la Corte, non è legittimo imporre al contribuente di fornire prove praticamente impossibili da documentare o di eccessiva difficoltà di reperimento, visto che così facendo si costruirebbe un sistema di *responsabilità oggettiva*, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire gli interessi erariali (principio di proporzionalità).

Come detto, non sembra che la norma nazionale risponda a pieno alle prescrizioni comunitarie, visto che la presunzione di responsabilità è stata costruita in modo che, nella maggior parte dei casi, la prova contraria da fornire risulti eccessivamente difficile. Si pensi, ad esempio, alla determinazione del **valore normale sul mercato europeo dell'auto** (il valore normale *non può essere riferito al mercato nazionale*, altrimenti il soggetto non si sarebbe rivolto all'importatore parallelo ma avrebbe acquistato l'auto in Italia presso un normale concessionario autorizzato), che in alcune ipotesi e per alcuni modelli può risultare difficilissimo, tenuto conto dell'estrema variabilità dei prezzi all'interno dei venticinque stati membri, con differenze anche del 30% su medesimi modelli¹⁹.

Sempre in tema di valore normale, un ulteriore aspetto critico riguarderebbe il rischio operativo di incorrere, in sede di applicazione, nella violazione di cui all'art. 73 della direttiva citata e quindi, dell'art. 13, comma 1, del D.P.R. 633/72, che, come noto, assumono come base imponibile solo il corrispettivo dell'operazione e non già, in presenza di corrispettivo dichiarato, il valore normale della stessa (tenuto conto dei tanti casi in cui la determinazione di un corrispettivo inferiore al valore normale è dovuta a situazioni di mercato, personali, ecc.)²⁰.

La preoccupazione legata al dettato normativo, a dire il vero, viene in parte compensata da una recente nota dell'Amministrazione Finanziaria²¹ ove si raccomanda agli uffici periferici di valutare caso per caso l'applicazione della responsabilità solidale, analizzando l'effettivo ruolo svolto dai soggetti implicati nell'ipotesi di frode e verificando in modo puntuale la sussistenza delle condizioni richieste, evitando così un'impropria o illogica applicazione della norma²².

A distanza di poco più di un anno dalla sua prima applicazione, la responsabilità solidale sembra oggi aver perso parte del suo "appeal", *bypassata* da due nuovi strumenti più incisivi, messi a punto al fine di contrastare definitivamente il fenomeno. Stiamo parlando dell'obbligo di stipula di specifica **polizza fideiussoria** a carico dei soggetti che intendono svolgere l'attività di importazione parallela di veicoli ("nuovi" e usati) nei primi tre anni di attività, e il vincolo imposto ai fini dell'immatricolazione delle auto estere ("nuove" ed usate), di **esibizione del modello F24** di versamento dell'IVA.

L'obbligo di rilascio della polizza è operativo da gennaio²³ e riguarda i soggetti con codice attività specifico (50.10.0 – ma non solo visto che la circolare n. 27/2007 prevede che anche l'acquisto intrac. occasionale ricade nell'obbligo di garanzia), che si trovino entro i primi tre anni dalla data di attribuzione della posizione IVA e che barrino la relativa casella (modello AA7/8 – AA9/8), per l'effettuazione di acquisti intracomunitari di autoveicoli. Dalla lettera della disposizione ne rimarrebbero dunque esclusi i soggetti che svolgono tale attività da più di tre anni.

Diversamente dalla polizza, l'esibizione del modello F24 ai fini dell'im-

matricolazione, non è ancora operativa visto che necessita di un ulteriore provvedimento finalizzato ad integrare il modello di versamento con i riferimenti al numero di telaio e all'ammontare dell'IVA assolta per ciascun veicolo²⁴.

3.3 Importazioni parallele in regime del margine e "l'obbligo" di vigilanza.

Come già precedentemente argomentato, per poter comprendere se l'autoveicolo possa legittimamente scontare il particolare regime del margine, non basta verificarne le caratteristiche intrinseche (più di seimila chilometri e sei mesi di vita) ma è necessario ampliare l'analisi ad altri aspetti legati ai precedenti proprietari.

Nell'ambito delle importazioni parallele, l'ipotesi più ricorrente vede il cedente nazionale applicare il regime del margine per il semplice fatto di averlo "subito" a monte all'atto dell'acquisto all'estero. Tale aspetto introduce il tema che più interessa e che riguarda la qualificazione del rapporto che lega l'intermediario nazionale con il fornitore estero, tenuto conto dell'estrema difficoltà da parte del primo di accertare se l'applicazione del regime sia legittima o nasconda, a monte, un'evasione d'imposta. Come vedremo infatti, diversamente da quanto avviene nelle importazioni parallele di auto "nuove", la presenza di un terzo soggetto nazionale non risulta determinante nell'architettura della frode, ma anzi esso stesso ne è vittima. La questione non è di poco conto considerato che in caso di illegittima applicazione del regime del margine in acquisto (a monte), all'intermediario nazionale potrebbe essere richiesta la maggior imposta non applicata al cliente finale (a valle), con annesse sanzioni ed interessi.

La problematica ha avuto ampio eco nei primi anni duemila, grazie ad una vasta operazione condotta dalla G.d.F. a fronte di una serie di frodi con base in alcuni stati comunitari (Spagna ed Inghilterra) ed architettate proprio sull'illegittima applicazione del regime del margine. Le frodi abitualmente si sviluppavano attraverso un triangolo ai cui estremi operavano soggetti estranei alla frode (spesso di paesi diversi), ed al centro invece vi era la mente, dislocata in un terzo paese comunitario. La società che "comandava" le triangolari, acquistava le auto dal primo rivenditore, in regime normale (assolvendo l'imposta con *reverse-charge*) e rivendendole al terzo operatore nazionale con l'illegittima applicazione del regime del margine. Al fine poi di impedire o rendere difficoltosi i controlli, la società emetteva due fatture, la prima, con l'indicazione del regime del margine, inviata al destinatario delle auto e la seconda, con la corretta applicazione dell'esenzione IVA (cessione intracomunitaria), registrata in contabilità. In tale operazione furono coinvolti diversi intermediari nazionali ai quali fu contestata l'omessa verifica, in capo al loro fornitore comunitario, dei requisiti idonei all'applicazione del margine.

Tale dovere di vigilanza fu esplicitato nella criticata (ma tutt'ora operativa) Circolare n. 40/E del 18 luglio 2003 con la quale l'Agenzia delle Entrate, di fatto, delegò l'operatore nazionale ad espletare tutta una serie di attività di *intelligence* nei confronti del fornitore estero (attività solitamente riservata all'Amministrazione Finanziaria, attraverso le procedure di "collaborazione amministrativa", di cui al Reg. CE 218/92)²⁵, in quanto, "... la specificazione in fattura che la transazione è stata effettuata con applicazione del **regime del margine non**

¹⁹ European Commission – *Car Price Report at*. 1.11.2006.

²⁰ Il riferimento sarebbe, ad esempio, ammissibile (ispirandoci alla legislazione inglese – C-384/04), se il termine di paragone non fosse il valore normale ma il valore minimo di mercato o il valore di una precedente transazione.

²¹ Direzione Centrale Normativa ed Accertamento – Comunicazione di Servizio n. 115/E del 2005.

²² La stessa Comunicazione chiude precisando che la responsabilità solidale si cumula con quella prevista a carico del presunto interponente, ai fini IVA, al quale si dovrà contestare anche l'indebita detrazione (qualora operata) dell'imposta indicata nelle fatture emesse nei suoi confronti.

²³ Provvedimento del Direttore delle Agenzie delle Entrate del 21 dicembre 2006, in vigore dal 4 gennaio 2007.

²⁴ In assenza del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con Circolare Prot. Div6 33406 del 06 aprile 2007, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, ha ulteriormente prorogato l'applicabilità della procedura di controllo preventivo della documentazione relativa ai veicoli oggetto di acquisto intracomunitario, al 10 giugno 2007.

²⁵ Secondo la suprema Corte di Cassazione, Sentenza n. 1841 del 18.02.200, tale atteggiamento <<.....trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza, in funzioni di esclusiva pertinenza dell'Ufficio Finanziario e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'Ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento "privato" in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta. >>

esime l'acquirente da responsabilità qualora in base ad elementi oggettivi si possa desumere che il cedente comunitario non poteva utilizzare il regime speciale in argomento". Secondo l'Amministrazione Finanziaria, gli elementi oggettivi che potevano escludere l'applicazione del margine erano, ad esempio, l'utilizzo del veicolo come bene proprio dell'attività (autonoleggio), con annessa detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto. La circolare diventò lo strumento operativo utilizzato al fine di legittimare una campagna di controlli ed accertamenti a contrasto del fenomeno.

L'aver introdotto degli obblighi di vigilanza estranei sia all'ordinamento nazionale che comunitario, ispirò le sentenze dei primi giudici di merito chiamati a decidere sulla legittimità degli atti di accertamento²⁶. I giudici conclusero escludendo che si potesse attribuire una responsabilità al cessionario nazionale per "omessa vigilanza", nei casi in cui lo stesso avesse correttamente rispettato le verifiche di carattere formale previste dalla normativa comunitaria²⁷, ciò in quanto l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto dimostrare la complicità tra il venditore estero e l'acquirente italiano e non semplicemente indicare nell'atto di accertamento le presunte anomalie riscontrate, basando sulle stesse l'intero accertamento²⁸.

4. CONCLUSIONI

E' indubbio che il mercato europeo dell'auto presenta una complessità tale da non poterlo qualificare sotto il semplice profilo economico legato alle opportunità che offre al consumatore o all'operatore accorto ed intraprendente (vedi comunicato stampa del Commissario alla concorrenza IP/05/1027). Capita infatti che apparenti occasioni d'acquisto si trasformino in trappole costruite *ad hoc*, nelle quali spesso gli operatori rimangono impigliati anche a causa di strumenti repressivi che non sempre rispettano pienamente i principi comunitari di proporzionalità, certezza del diritto e legittimo affidamento.

Per il futuro sarà forse opportuno concentrare gli sforzi nazionali e comunitari sul potenziamento e sulla tempestività dei controlli incrociati all'interno del mercato unico, utilizzando le procedure di "collaborazione amministrativa" già operative dal 1992 e recentemente potenziate con il Reg. (CE) n. 1925 del 29 ottobre 2004.

E' del tutto evidente che soltanto una ritrovata certezza delle regole e dei comportamenti consentirà agli operatori di porre in essere quelle strategie commerciali transnazionali rivolte a cogliere le tante evocate opportunità offerte dal mercato unico europeo.

²⁶ C.T.P. di Treviso, sez. VIII, Sent. 16 dicembre 2004, n. 51; C.T.P. di Udine, sez. I, Sent. 15 febbraio 2005, n. 246.

²⁷ La Direttiva n. 2001/115/CE impone ai rivenditori nazionali di: a) verificare l'esistenza del fornitore; b) accertarsi che i veicoli siano fiscalmente usati (più di 6.000 Km e sei mesi di vita), c) verificare che la fattura faccia riferimento alla normativa comunitaria sull'applicazione del margine; d) compilare i modelli Intrastat; e) applicare nella successiva fase di commercializzazione il regime del margine.

²⁸ Non del tutto condivisibile invece, la Sentenza n. 13 del 09 marzo 2005, CTP di Udine, Sez. II, con la quale, pur ammettendo l'estraneità del cessionario alla vicenda, i giudici hanno ritenuto comunque legittimo l'addebito dell'imposta non addebitata al cliente finale, con eliminazione delle sole sanzioni. Recentemente la stessa CTP di Udine, sez. I, Sentenza n. 82, del 16 gennaio 2007, ha ampliato il principio comunitario del legittimo affidamento del contribuente, ritenendo che l'imposta addebitata dopo quattro/cinque anni dai fatti, si trasformi in una "sanzione impropria", nella considerazione che ".....si renderebbe di fatto impossibile la rivalsa nei confronti dei numerosi committenti ed il ricorrente si troverebbe a sostenere un costo di un'imposta che, invece, deve essere neutra per l'esercente la professione e gravare sul consumatore finale".

Le aliquote IVA previste negli stati membri

I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES – 1.1.2007

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6	21	12
Bulgaria	BG	-	7	20	-
Czech Republic	CZ	-	5	19	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	5	18	-
Greece	EL	4.5	9	19	-
Spain	ES	4	7	16	-
France	FR	2.1	5.5	19.6	-
Ireland	IE	4.4	13.5	21	13.5
Italy	IT	4	10	20	-
Cyprus	CY	-	5 / 8	15	-
Latvia	LV	-	5	18	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	18	-
Luxembourg	LU	3	6	15	12
Hungary	HU	-	5	20	-
Malta	MT	-	5	18	-
Netherlands	NL	-	6	19	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	3	7	22	-
Portugal	PT	-	5 / 12	21	-
Romania	RO	-	9	19	-
Slovenia	SI	-	8.5	20	-
Slovakia	SK	-	10	19	-
Finland	FI	-	8 / 17	22	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	17.5	-

Ritrattabilità della dichiarazione dei redditi e diritto al rimborso

Diana Pérez Corradini
Ordine di Padova

In una recente pronuncia l'Amministrazione Finanziaria preclude il diritto a presentare una dichiarazione integrativa a favore del contribuente decorso il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo e non riconosce la possibilità di emendare la dichiarazione tramite la presentazione di un'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del D.P.R. 602/1973. Queste le conclusioni a cui giunge la Risoluzione n. 24/E del 14/02/2007, fornendo un'interpretazione ai commi 8 e 8 bis del D.P.R. 322/1998.

Con la Risoluzione n. 24/E del 14/02/2007, l'Agenzia delle Entrate torna sulla questione della rettifica della dichiarazione, un argomento di grande interesse che, da sempre, ha suscitato un acceso dibattito sia in dottrina sia in giurisprudenza. Si presenta quindi l'opportunità di esaminare l'evoluzione del dibattito nel tempo e la portata della recente interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate.

L'attuale quadro normativo di riferimento

Allo stato attuale, la rettifica della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi è disciplinata dall'art. 2, commi 8 e 8 bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Il vigente art. 2, comma 8¹ stabilisce che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possano essere integrate per correggere errori od omissioni tramite la predisposizione di una successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. L'art. 2, comma 8 bis prevede che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possano essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, tramite una dichiarazione da presentare, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Il diritto al rimborso è invece disciplinato all'art. 38 del D.P.R. 602/1973, dove si prevede la possibilità per il soggetto che ha effettuato un versamento diretto di presentare un'istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

La posizione della dottrina

Secondo la prevalente dottrina², il contribuente risulterebbe legittimato a presentare la dichiarazione integrativa in diminuzione anche oltre il termine previsto dall'art. 2, comma 8 bis del D.P.R. n. 322/1998 ed entro i più ampi termini previsti dal comma 8 del medesimo articolo, non potendo tuttavia beneficiare in tale caso della possibilità di evidenziare gli eventuali crediti emergenti in compensazione³.

Le motivazioni addotte a sostegno di tale tesi si basano sull'evidenza che, il comma 8 bis ha l'obiettivo di introdurre l'istituto della compensazione, permettendo un pronto recupero del credito, a condizione che il contribuente si "affretti" a correggere la dichiarazione precedente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Questo ragionamento comporta la possibilità per il contribuente di rettificare la dichiarazione a proprio favore attraverso il comma 8 dello stesso articolo, senza tuttavia potersi avvalere dell'istituto della compensazione, ma optando per il rimborso o per il riporto a nuovo dell'eventuale credito emergente dalla dichiarazione integrativa. Tale conclusione, troverebbe principio nella generica formulazione del citato comma 8, che non distingue

¹ Si riporta il testo dell'articolo 2, comma 8 prima delle modifiche e integrazioni apportate dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435: "Salva l'applicazione delle sanzioni amministrative, la dichiarazione dei redditi, la dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive e la dichiarazione dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da redigere secondo le modalità stabilite per le medesime dichiarazioni e da presentare all'Amministrazione Finanziaria per il tramite di un ufficio delle Poste italiane S.p.A. convenzionate".

² Si segnalano senza alcuna pretesa di esaustività i seguenti contributi: A. Carotenuto, *La dichiarazione correttiva: profili sanzionatori*, in "Il Fisco" n. 10/2005, fascicolo 1, pag. 1487; E. Gazzella, *Sulla ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali*, in "Il Fisco" n. 22/2004, fascicolo 1, pag. 3336; R. Dolce, *Ritrattabilità della dichiarazione dei redditi: spunti di riflessione anche alla luce della sentenza n. 4238/2004 della Corte di Cassazione*, in "Il Fisco" n. 41/2004, pag. 6982; Avorio Diego-Paroni Pini Giulia, *Sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi in favore del contribuente*, in "Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 12/2004, pag. 1145; Mastroberti Antonio, *La rettifica della dichiarazione dei redditi*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 33/2004, pag. 30 e ss.; T. Sciarpa, *La dialettica tra giurisprudenza e normativa in tema di rettificabilità della dichiarazione tributaria*, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2004, pag. 117; E. Grassi, *Ancora un chiarimento - questa volta da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione - sull'emendabilità e la ritrattabilità delle dichiarazioni dei redditi*, in "Il Fisco" n. 7/2003, fascicolo 1, pag. 989; La Rocca, *La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce delle novità rese dal D.P.R. n. 435/2001 e a seguito dell'attesa pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione depositata lo scorso 25 ottobre 2002*, in "Il Fisco" n. 43/2002, fascicolo 1, pag. 6841; Deotto Dario, *La rettifica della dichiarazione*, in "Corriere Tributario" n. 32/2002, pag. 2861 e ss.; Ferranti Gianfranco, *La correzione della dichiarazione "a favore" del contribuente attende la pronuncia delle SS.UU.*, in "Corriere Tributario" n. 30/2002, pag. 2677 e ss.; Fabrizio Tabanelli, *La "ritrattazione" della dichiarazione dei redditi*, in "Corriere Tributario" n. 41/2001, pag. 3072 e ss.

³ Mastroberti Antonio, op.cit.

tra rettifica a favore o sfavore del contribuente.

Per contro, una posizione ben più restrittiva di quella appena esposta⁴, riaffermata anche nella recente pronuncia dall'Agenzia delle Entrate, sostiene invece che le norme citate distinguono, sul piano degli effetti, le ipotesi di rettifica a favore del contribuente da quelle a sfavore, prevedendo due diversi termini per la presentazione della dichiarazione integrativa⁵: un primo termine, per le dichiarazioni integrative in aumento, coincidente con i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 602/73, ovvero i termini di decadenza dell'azione di accertamento; un secondo termine, invece, per le dichiarazioni integrative in diminuzione, coincidente con la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Di conseguenza, decorsi i termini temporali di cui al suddetto comma 8 bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, il contribuente non potrebbe più presentare una dichiarazione correttiva a proprio favore.

La posizione della giurisprudenza

Seguendo l'evolversi della dottrina, anche la giurisprudenza si è pronunciata in argomento delle norme in commento. Dapprima, in merito all'emendabilità⁶ della dichiarazione dei redditi ed, in seguito, una volta riconosciuta legislativamente la possibilità di presentare dichiarazioni integrative, in merito ai termini di presentazione delle dichiarazioni integrative a favore del contribuente.

Per quanto concerne l'emendabilità, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n.15063 del 2002, dando una svolta all'interpretazione proposta fino a quel momento in merito a tale argomento, ha ritenuto in linea di principio emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi frutto di un errore di redazione compiuto dal dichiarante, qualora l'errore potesse comportare l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli di competenza in base alla legge. Per quanto concerne, invece, la possibilità di presentare istanza di rimborso oltre i termini di cui al comma 8 bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, la Cassazione, tuttavia, al pari della maggiore dottrina, non sembra ritenere che la limitazione in materia di presentazione della dichiarazione integrativa di cui al comma 8 bis dell'articolo in commento, abbia conseguenze in tema di diritto al rimborso. Afferma, infatti, chiaramente che⁷: *“il rigoroso regime legale che regola il modo ed il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata ancorché l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della stessa, dovendosi riconoscere al contribuente - in un sistema improntato ormai, per effetto della entrata in vigore dello statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), ai principi della buona fede e della tutela dell'affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria - la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura di rimborso, disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973”*.

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria

L'Amministrazione Finanziaria si è più volte espressa sulla possibilità

di rettificare la dichiarazione dei redditi, manifestando interpretazioni diverse riguardo ai commi 8 e 8 bis dell'art. 2, del D.P.R. n. 322/1998. Se nelle interpretazioni proposte prima dell'introduzione del comma 8 bis, l'Agenzia delle Entrate aveva adottato una posizione a favore del contribuente⁸, in seguito all'introduzione del comma 8 bis nella normativa in esame, il parere dell'Amministrazione Finanziaria è mutato.

Con circolare 25 gennaio 2002, n. 6/E, l'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto che le modalità ed i termini di rettifica della dichiarazione previsti dall'art. 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998 riguardano esclusivamente le ipotesi di correzione di errori che conducano ad un maggior debito di imposta⁹. Tale orientamento è stato mantenuto anche nella successiva circolare n. 50/E del 2002 par. 21, dove l'Amministrazione Finanziaria ha ribadito ancora una volta che scaduto il termine di cui all'art. 2 comma 8 bis del D.P.R. n. 322/1998, non può più essere presentata una dichiarazione integrativa per correggere un errore da cui consegue un maggior credito o un minor debito.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, dunque, le disposizioni in materia di rettifica della dichiarazione prevedono due termini ben distinti per l'integrazione. Nel caso in cui la dichiarazione sia a favore dell'Amministrazione Finanziaria, i termini sarebbero quelli di decadenza dell'azione di accertamento, mentre se la dichiarazione è favorevole al contribuente, il termine si ridurrebbe e coinciderebbe con il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Considerazioni a margine della Risoluzione 24/E

La Risoluzione 24/E del 14/02/2007 si inserisce nel quadro di pronunce riguardanti la ritrattabilità della dichiarazione dei redditi delineato fino a questo momento, seguendo la linea già in precedenza adottata dall'Amministrazione Finanziaria, ovvero dell'emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente solo in base all'art. 2, comma 8 bis del D.P.R. n. 322/1998.

In tale Risoluzione, tuttavia, l'Amministrazione Finanziaria si spinge oltre, sostenendo che il principio di emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente, mediante presentazione di istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, vada riferito alla disciplina vigente prima delle modifiche apportate dal comma 8 bis.

Con tale interpretazione, l'Amministrazione Finanziaria preclude la strada ai contribuenti che, avendo commesso un errore od omissione a proprio sfavore nella dichiarazione dei redditi, siano venuti a conoscenza dello stesso oltre il termine di cui al comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998. Gli stessi, quindi, non potranno né presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, né un'istanza di rimborso in base all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, andando incontro ad una definitiva perdita del loro credito verso l'Erario.

Viene sostenuta dunque, l'impossibilità di attivare direttamente l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 affermando che la stessa, a seguito dell'introduzione del comma 8 bis, rimane legata alla presentazione di una dichiarazione correttiva che evidenzi il maggior importo versato. Secondo l'Amministrazione Finanziaria, la possibilità di attivare l'istanza di rimborso nei 48 mesi era legata ad un momento temporale in cui non era presente nell'ordinamento una normativa di riferimento che riguardasse il caso oggi disciplinato dal comma 8 bis. Pertanto, non viene ritenuta più valida la possibilità di

⁴ Si segnalano, senza alcuna pretesa di esaustività, i seguenti contributi: Chiorazzi – Iacono, *Modalità e termini per la correzione delle dichiarazioni fiscali*, in “Il Fisco” n. 4/2006, fascicolo n. 1, pag. 524; Baggio, *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria, nota a Cass. n. 8972 del 20 giugno 2002*, in “Riv. Dir. Trib.”, 2002, II, pagg. 723 e ss.; G. Nicita, *Finalmente certezze sulla rettificabilità della dichiarazione dei redditi a favore del contribuente: nuovo art. 2, comma 8 bis, del D.P.R. n. 322/1998*, in “Il Fisco” n. 36/2001, pag. 11805.

⁵ In questo senso, Chiorazzi-Iacono, op.cit..

⁶ Cass. Sez. Trib. N. 10475 del 2003; Cass. Sez. V, n. 4238 del 2004; Cass., Sez. Trib., n.22567 del 2004; Cass., Sez. Trib., n. 4236 del 2004. Contro la possibilità di emendabilità della dichiarazione dei redditi si citano: Cass. n. 4239 del 1994; Cass. n. 10055 del 2000.

⁷ Cass. Sez. Trib., n. 3730 del 2005. Si segnalano le seguenti pronunce sempre nella stessa linea di pensiero: Cass. Sez. Trib. n. 24552 del 2006; Cass. Sez. Trib. n. 11987 del 2006; Cass. Sez. Trib., n. 3662 del 2004; Cass. Sez. Trib., n. 7087 del 2003.

⁸ A titolo esemplificativo si citano le circolari 17 maggio 2000, n. 98/E e 14 giugno 2001, n. 55/E.

⁹ Ferranti Gianfranco, op. cit..

presentare l'istanza, nel maggiore termine, dopo l'entrata in vigore di tale comma.

A prescindere da osservazioni legate alla tecnica legislativa applicata nella redazione del comma 8 bis, tecnica che crea sostanziali dubbi interpretativi in merito all'effettiva portata della disposizione, a parere di chi scrive, la differente disciplina da applicare alla situazione in cui la dichiarazione integrativa sia o meno presentata a favore del contribuente non sembra tuttavia escludere (in quanto nulla si dice in proposito) la residuale applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. Viene lasciato spazio, quindi, alla presentazione dell'istanza di rimborso qui prevista nei più ampi termini di cui alla norma (48 mesi dal momento in cui si è effettuato il versamento)¹⁰.

Infatti, anche dall'analisi del quadro complessivo della normativa in vigore, non risulta una norma specifica che impedisca di presentare l'istanza di rimborso scaduti i termini di cui all'art. 8 bis né si rileva un collegamento logico-normativo che faccia evincere tale ragionamento. I due istituti - l'istanza di rimborso art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 e la dichiarazione rettificativa dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 - hanno presupposti, caratteristiche e finalità diversi che ne giustificerebbero la coesistenza applicativa anche in materia di errori commessi in sede di dichiarazione¹¹.

Le motivazioni addotte dall'Amministrazione Finanziaria si scontrano, infine, anche con i principi di tutela dell'affidamento e della buona fede dello Statuto del Contribuente. La stessa Amministrazione Finanziaria, peraltro, nella Risoluzione 12/E del 17 gennaio 2006, indicava l'emendabilità della dichiarazione come espressione di tali principi e sosteneva che *“con i principi generali sopra richiamati (emendabilità della dichiarazione, tutela dell'affidamento e della buona fede), discende che il contribuente possa rimediare all'omis-*

sione attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione integrativa,[...], senza particolari limiti di tempo, ma a condizioni che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche”.

Per questo motivo, non si condivide la motivazione alla base della preclusione, per il contribuente, di presentare l'istanza di rimborso nei termini di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, considerandolo invece legato ai termini di cui all'art. 2 comma 8 bis del D.P.R. n. 322/1998.

Passato tale termine, secondo quanto sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria, il contribuente rimarrebbe infatti gravato di una tassazione maggiore rispetto alla sua effettiva capacità contributiva, vanificando la funzione dell'istanza di rimborso che è volta a realizzare una migliore rappresentazione del presupposto dell'imposta, e si pone come funzionale ad un prelievo conforme al precetto costituzionale di cui all'art. 53.

Ponendo in primo piano l'esigenza di certezza e stabilità dei rapporti giuridici tributari, per consentire all'Amministrazione Finanziaria una pronta acquisizione di certezza sull'entità e sull'andamento delle entrate fiscali, si giunge, a parere dello scrivente, ad un sacrificio degli interessi protetti degli artt. 53, comma 1, e 97, comma 1, che appare eccessivo, considerato che all'Amministrazione Finanziaria viene comunque riservato il diritto di procedere ai debiti controlli prima del riconoscimento del credito.

Da quanto fin qui esposto, emerge una chiara contrapposizione tra l'orientamento espresso dall'Amministrazione Finanziaria ed i principi di diritto a tutela del contribuente, ingiustamente sacrificati. Si attende dunque un'interpretazione da parte della giurisprudenza che ponga su un piano di parità il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, avvalorando principi fondamentali del nostro ordinamento.

¹⁰ In tale senso, Dolce, op. cit..

¹¹ Circolare Assonime n. 36 del 5 agosto 2004.

