



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Innovazione *e* Diritto



6
2006

COMITATO SCIENTIFICO

Prof. Raffaele Perrone Capano (direttore)
Prof. Andrea Amatucci
Prof. Carlo Amatucci
Prof. Raffaele Balbi
Prof. Raffaello Capunzo
Prof. Agostino Carrino
Prof. Benedetto Conforti
Prof. Alfonsina De Felice
Prof. Elisabetta De Franciscis
Prof. Pasquale De Sena
Prof. Luciana Di Renzo
Prof. Marinella Fedeli
Prof. Stefano Fiorentino
Prof. Massimo Iovane
Prof. Francesco Janes Carratu'
Prof. Giovanni Marino
Prof. Roberto Mastroianni
Prof. Paolo Nunziante
Prof. Emilio Pagano
Prof. Flavia Petroncelli Hubler
Prof. Luigi Sico
Prof. Sandro Staiano
Prof. Giuliana Stella
Prof. Mario Tedeschi
Prof. Talitha Vassalli

DIRETTORE RESPONSABILE

Avv. Maurizio Migiarra

REDAZIONE

Roberta Alfano (coordinamento)
Gino Buonauro
Filippo Perriccioli
Loredana Strianese

EDITING

Vittorio Mostacciuolo

GRAFICA

Sebastiano Romitelli

INNOVAZIONE E DIRITTO – rivista on line

<http://www.innovazionediritto.unina.it>

Registrazione Tribunale di Napoli n. 45 del 22 giugno 2005

ISSN 1825-9871



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI
NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

I nnovazione

e

D iritto

I nnovazione e D iritto è una rivista *open*. La rivista è consultabile e scaricabile liberamente attraverso le pagine del suo sito web all'indirizzo

<http://www.innovazionediritto.unina.it>

La rivista e tutti i suoi contenuti possono essere riprodotti liberamente a condizione che se ne citi sempre la fonte, riportando il web address.

Per contattare la redazione utilizzare il seguente indirizzo email:
redazione@innovazionediritto.unina.it

*La rivista è edita dal laboratorio **LARIGMA** presso il Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul Sistema Politico ed Istituzionale Europeo*

Numero finito di stampare il 20 gennaio 2007

INDICE

L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario di Raffaele Perrone Capano.....	1
Valutazione al <i>fair value</i> delle immobilizzazioni materiali: trattamento fiscale e risvolti applicativi dell'eventuale "plusvalore" imputato direttamente a patrimonio (con particolare riferimento agli enti bancari e creditizi) di Stefano Fiorentino.....	58
La disciplina delle cessioni immobiliari tra soggetti privati: dalla normativa introdotta dalla Legge Finanziaria 2006 a quella del Decreto Bersani di Giuseppina Simioli.....	67
La produzione di energia da fonti rinnovabili quale attività connessa a quelle agricole: possibilità concreta o occasione mancata di Antonio Visconti.....	89

GIURISPRUDENZA

Danno biologico e responsabilità del datore di lavoro (nota a TAR Lazio-Roma-Sezione I, sentenza 4 aprile 2006 n. 2375) di Cristina Curatoli.....	121
---	------------

L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario

di Raffaele Perrone Capano

Sommario:

- 1) *Influenza della struttura delle imposte sul reddito sulla dinamica delle entrate tributarie e sull'evasione*
- 2) *Riflessi della trasformazione della legge finanziaria sul diritto tributario e prospettive di riforma*
- 3) *Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma dell'IRE*
- 4) *Crisi della legge e declino del diritto tributario*

1) Influenza della struttura delle imposte sul reddito sulla dinamica delle entrate tributarie e sull'evasione

Il cambio di maggioranza determinato dalle elezioni politiche di primavera ha, come era del resto prevedibile, comportato una serie di conseguenze sugli assetti di finanza pubblica, già nel corso del 2006, sia dal lato della spesa, sia da quello della politica tributaria.

L'oggetto di queste note è rappresentato essenzialmente dai riflessi giuridici delle scelte operate dal nuovo Governo, nei primi 6 mesi di attività, sia nel campo della spesa pubblica, sia in quello più strettamente tributario: in ogni caso le riserve e le obiezioni sollevate nel testo, anche quando sono funzionalmente collegate a decisioni politiche del Governo, prescindono dai contenuti politici di tali scelte.

Che la situazione dei conti pubblici, all'atto dell'insediamento del nuovo Governo, a giugno 2006, fosse confusa è provato sia dalla perdurante sottostima della dinamica delle entrate da parte dell'ex ministro Tremonti, sia dalla "due diligence" sulle reali condizioni della Finanza Pubblica voluta dal nuovo Ministro dell'Economia all'atto del suo insediamento.

Probabilmente il ritardo nella percezione del reale andamento delle entrate, ancora a metà 2006, è stato determinato dalla comprensibile reticenza del Governo uscente a concentrare l'attenzione dell'opinione pubblica sull'errore di valutazione

commesso nella predisposizione della legge finanziaria 2006 che, se evitato, avrebbe consentito sia di migliorare l'appeal elettorale della manovra di bilancio per il 2006, sia di evidenziare un minore disavanzo.

Parallelamente, anche il nuovo Governo è stato condizionato da questa situazione e la "due diligence" ha anch'essa sottostimato la dinamica positiva delle entrate, ricollegandola prevalentemente all'effetto di manovre una – tantum, sulla base di stime previsionali sulla dinamica del disavanzo a legislazione invariata ed in assenza di correttivi che, già a luglio apparivano sovrastimate. Ma che, proprio per la metodologia applicata alla formazione del quadro previsionale della legge finanziaria ha, come vedremo, comportato una manovra per il 2007, inutilmente sbilanciata dal lato delle entrate, che si sarebbe potuta evitare.

Il punto di partenza dell'analisi non può non prendere le mosse dalla struttura del sistema tributario lasciata in eredità dal Governo Berlusconi che, come avevamo indicato in un precedente articolo, basato sull'analisi dell'andamento dell'entrate registrate nei primi undici mesi del 2005, rispetto ai 3 anni precedenti, evidenziava fin d'allora una dinamica del gettito molto superiore all'andamento del PIL nominale.

Dinamica particolarmente favorevole in imposte quali l'IRE (ritenuta sui redditi da lavoro autonomo e autotassazione) l'IRES (con l'estensione degli studi di settore alle società di capitali) l'IRAP nel settore privato (spinta dalla deduzione di 7.500 euro introdotta a favore delle imprese minori e dall'incremento degli imponibili nelle imposte sul reddito) e l'IVA interna, la cui origine, in un anno caratterizzato da crescita zero, non può non essere ricollegata alle caratteristiche strutturali delle riduzioni fiscali introdotte nell'IRE con la legge finanziaria per il 2005, ed agli effetti di trascinamento sul gettito dell'IRAP, dell'IVA e dell'IRES.

Il secondo modulo della riforma tributaria ha infatti da un lato ridotto la convenienza ad evadere, attraverso un consistente ampliamento dell'area della deducibilità, dell'altro ha reso più difficoltosa l'evasione attraverso l'adeguamento degli studi di settore e la loro estensione alle società di capitali.

Conseguenze positive sottovalutate anche da commentatori autorevoli quali il prof. Giavazzi, che aveva ironizzato, a fine 2004, sulle conseguenze economiche di una riduzione delle imposte dirette pari allo 0,4% del PIL. Senza tener conto degli effetti moltiplicativi sui principali tributi, di riduzioni mirate, incentrate sull'incremento della deducibilità, nelle imposte sul reddito in sistemi tributari caratterizzati da evasione diffusa.

D'altra parte tali effetti sono stati sottostimati anche dal Governo di centro – destra che li aveva resi possibili; che infatti ha attuato con scarsa convinzione, molte incertezze ed in modo parziale, la riforma tributaria, per la quale aveva ottenuto nel 2003 un'ampia delega dal Parlamento.

Il cui carattere positivo si sostanziava, a mio modo di vedere, non tanto nella promessa di una riduzione generalizzata del prelievo nell'imposta personale (oltre 13 miliardi di euro di risparmi d'imposta distribuiti per 2/3 a favore dei contribuenti minori e delle famiglie, tra il 2003 ed il 2005), ma nel tentativo di avviare un processo di ricomposizione unitaria del sistema tributario, basato sulla stabilità normativa, sulla trasparenza dei procedimenti di determinazione del dovuto, su aliquote sopportabili ed incentrato su un omogeneo sistema di deduzioni, finalizzate a rendere meno conveniente l'evasione e a contenerne comunque gli effetti.

Questione quest'ultima centrale per restituire competitività ad un sistema economico stretto, da almeno un decennio, tra un modello nominale di politica tributaria eccessivamente oneroso per famiglie ed imprese, ed un'evasione di massa che ne modifica gli obiettivi distributivi e costituisce il carburante che alimenta un'economia irregolare ipertrofica, altrimenti destinata ad uscire almeno in parte dal mercato. Economia irregolare, particolarmente diffusa nelle regioni economicamente meno sviluppate, che determina condizioni privilegiate per lo sviluppo della criminalità organizzata, unico grande polmone finanziario del Mezzogiorno, nei confronti della quale l'inasprimento delle imposte e l'irrigidimento dei controlli è, ovviamente, del tutto ininfluenza.

Un equilibrio quindi precario, caratterizzato da una polverizzazione del sistema produttivo in contro tendenza rispetto a tutte le economie avanzate, che ha fin qui consentito all'Italia di sopravvivere, ma non ne ha impedito il declino.

Un modello di fiscalità, costruito nell'arco di oltre un trentennio, che anziché favorire la crescita dell'economia regolare, attraverso l'uso accorto dello strumento tributario, si è illuso di poter contrastare l'evasione aumentando in modo del tutto irrazionale ed arbitrario il prelievo nominale nelle aree più esposte all'evasione, con l'effetto di alimentarla ulteriormente.

In definitiva il Governo di centro - destra ha solo scalfito, ma non riequilibrato, il sistema uscito dalla riforma tributaria del 1997 ed ha quindi reso più semplice la restaurazione, in forma, per alcuni aspetti, peggiorata, del vecchio modello di imposizione

personale, inefficiente e caratterizzato da molteplici elementi di criticità, sotto il profilo della razionalità, della trasparenza e dell'equità distributiva.

A partire dal suo insediamento a giugno, la strategia del nuovo Governo è sembrata apparentemente semplice: da un lato essa tendeva a drammatizzare la situazione dei conti pubblici ereditata dal precedente Governo, per altro tutt'altro che tranquillizzante, le cui stime sul disavanzo 2006 si sono dimostrate, a consuntivo, fortunatamente meno pessimistiche, per giustificare l'aumento generalizzato delle imposte; incremento destinato in realtà a finanziare un nuovo ciclo di spesa pubblica post - elettorale.

Rilanciare dall'altro il tema della lotta all'evasione fiscale, con il duplice obiettivo di avviare un'ulteriore redistribuzione orizzontale degli oneri tributari tra i diversi percettori di reddito, dopo quella già adottata nel 1997, e di attribuirsi poi il merito del prevedibile incremento del gettito tributario, fortemente sottostimato nel quadro previsionale fornito ad aprile 2006 dallo stesso Tremonti; aumento determinato dalla ripresa economica in atto e dalle scelte di politica fiscale operate negli anni 2002 – 2005.

Questo dato merita una riflessione attenta perché conferma una tesi che ho sostenuto già da alcuni anni: che il gettito tributario in Italia sia condizionato negativamente dalla struttura delle imposte più ancora che dalla effettiva incidenza del prelievo e che quindi ai fini del gettito assuma particolare rilievo la qualità degli interventi correttivi, sia in diminuzione sia in aumento.

Sotto questo profilo, ad esempio, è facilmente dimostrabile che un'imposta personale a base uniforme che assicuri un ragionevole grado di progressività attraverso un sistema di deduzioni personalizzate, determinerebbe in Italia consistenti incrementi del gettito, ripartito sui vari tributi, con aliquote implicite minori, minore evasione, e maggiore equità del sistema.

Consentendo di spostare in tempi ragionevoli almeno 25 miliardi di prelievo, dai redditi di lavoro e di impresa, all'IVA, con effetti positivi per la competitività della nostra economia.

In campo tributario il Governo Prodi ha anticipato i propri futuri orientamenti con il decreto di fine luglio, che, a parte l'infortunio della revisione retroattiva del regime IVA sui trasferimenti immobiliari, i cui effetti di gettito, sottostimati di almeno 15 volte, avevano determinato un terremoto in Borsa, contiene una serie di misure destinate, nelle intenzioni del legislatore, a rendere difficile la vita agli evasori.

Alcune innovazioni, quali il reverse charge nell'IVA applicata in edilizia, e l'esclusione facoltativa dal regime IVA per i contribuenti con volume di affari fino a 7000 euro (ma questa cifra andrebbe moltiplicata, sulla base dell'esperienza francese, almeno per due o tre volte, al fine di adeguarla ai parametri minimi degli studi di settore, altrimenti sarà priva di effetti pratici), sono indubbiamente positive.

Anche l'attrazione nell'imposta di registro della larga maggioranza della vendite immobiliari appare opportuna, perché chiude i varchi a diffuse pratiche elusive, e alla proliferazione di società di comodo. Lascia invece perplessi la limitazione della valutazione automatica ai soli trasferimenti relativi ad abitazioni.

Il ritorno a modelli valutativi flessibili, introdotto in modo surrettizio con l'ultima finanziaria, dopo 20 anni di esperienza positiva della legge Visentini, avrebbe meritato ben altra riflessione, per gli effetti a cascata sull'amministrazione finanziaria e sul contenzioso tributario, che essa è destinata a produrre.

Una novità normativa, di cui non si sentiva alcuna necessità, e che di fatto vanifica la disposizione della legge finanziaria 2005, che istituzionalizzava il calcolo dell'imposta di registro sulla base della rendita catastale rivalutata, anche quando il valore risultante dall'atto fosse stato maggiore.

Uno strumento utilissimo per spingere i contribuenti a dichiarare negli atti i valori reali e per operare su basi realistiche, e a costi contenuti, gli aggiornamenti periodici dei valori catastali nelle diverse zone censuarie, integrando gli elementi reddituali, su cui si basa il nostro catasto, con altri di natura patrimoniale, comunque utili.

Ma nel complesso, a parte l'abuso della retroattività, in deroga ai principi che devono necessariamente guidare il legislatore tributario, privo il più delle volte di giustificazione alla luce della valutazione e del bilanciamento degli interessi in gioco, il decreto si caratterizza per una moltiplicazione degli adempimenti burocratici e dei relativi costi, per le attività, specie minori, ed in generale per una invadenza nella sfera privata, che non convince, alla luce di un'analisi dell'impatto di tali misure, quale deterrente, rispetto a comportamenti fiscalmente poco corretti, a diffusione di massa.

La questione dell'evasione, che riappare periodicamente, come un fiume carsico, di norma per giustificare ulteriori aumenti della pressione fiscale, non è, come talvolta si è portati a credere, la causa, ma un effetto degli squilibri del sistema tributario italiano e dei suoi limiti strutturali.

Non esistono in Italia indagini approfondite sul fenomeno dell'evasione, salvo a carattere giornalistico, come quella pubblicata recentemente da "Il Sole 24 ORE", che si

limita a calcolare l'evasione sulla base delle stime dell'economia sommersa formulate dall'ISTAT, applicando a queste ultime le percentuali di rendimento delle principali imposte rispetto al PIL.

L'eccesso di semplificazione rende inattendibili i risultati dell'indagine, che evidenzia a mio parere tre limiti di fondo. Il primo attiene al calcolo della dimensione dell'economia sommersa ed irregolare, probabilmente sottostimata anche dall'ISTAT, proprio a causa dell'estensione del fenomeno. Il secondo, al postulato che vi sarebbe una piena corrispondenza tra evasione ed economia irregolare, il che è tutto da dimostrare.

Anche l'economia irregolare, acquista, consuma, produce, vende, ha costi che hanno assolto le imposte, che non possono essere scaricati: contribuisce al prelievo molto meno dell'economia regolare, ma non può considerarsi del tutto esente da imposte.

In senso inverso esiste ed è molto diffusa, una parziale evasione, anche nell'economia regolare, la cui dimensione è difficilmente stimabile, per il carattere estremamente diversificato e frammentato, sia dal punto di vista territoriale sia produttivo, del nostro sistema economico.

D'altra parte i redditi illecitamente sottratti al fisco vengono a loro volta tassati come consumi o come risparmi e contribuiscono a creare nuova ricchezza. Una quantificazione attendibile dell'evasione, sufficientemente disaggregata, per settori economici ed aree geografiche richiederebbe la conoscenza di dati intersettoriali sufficientemente aggiornati, che non sono purtroppo disponibili.

Anche le statistiche sulla media degli imponibili, classificate per settori di attività, se da un lato evidenziano la dimensione imponente del fenomeno, dall'altro possono condurre a conclusioni fuorvianti perché non tengono conto che tali redditi sono prodotti in maggioranza da imprese familiari o da società di persone, ed influiscono quindi sul dato medio.

Il quale per altro, proprio per essere medio, nulla dice circa la convenienza ad evadere, che, come ha ricordato recentemente Raffaello Lupi, è questione economica che riguarda il singolo operatore, in rapporto ai rischi che comporta l'evasione, che quindi non può essere affrontata solo in termini di coscienza civica o di misure repressive, accompagnate da aumenti delle imposte, finalizzate a riequilibrare gli effetti dell'evasione.

Intendiamoci, non vi è alcuna intenzione di sottovalutare sia le dimensioni del fenomeno che, lo ripeto, trae alimento da alcune caratteristiche strutturali del nostro sistema tributario, su cui per altro si evita accuratamente di soffermarsi, sia i gravi effetti distorsivi che essa determina e che incidono sulla competitività dell'economia italiana.

Vorrei solo sottolineare che le conseguenze dell'evasione sono molto più gravi sotto il profilo qualitativo, per le caratteristiche di minore competitività che diffondono in tutto il sistema economico, rispetto alle risorse effettivamente recuperabili.

In molti casi, infatti, con l'eliminazione dell'evasione scomparirebbe anche la fonte che l'ha resa possibile. L'evasione è in definitiva anche una forma perversa di ammortizzatore economico-sociale, che è illusorio pensare di porre sotto controllo attraverso la sola moltiplicazione degli adempimenti amministrativi.

Un dato quantitativo per tutti: "Il Sole 24 ORE" stima l'evasione all'IVA pari a circa 14 miliardi di euro nel 2005, mentre dal rapporto tra aliquota IVA media italiana e gettito rispetto al PIL, comparato con quello dei principali partner europei, dato attendibile per le caratteristiche di armonizzazione del tributo, emerge un'evasione vicina al doppio (dai 24 ai 28 miliardi di euro).

Ora, poiché l'IVA non colpisce le esportazioni, questo dato evidenzia il ruolo negativo svolto in Italia dalla politica tributaria che, proprio per le caratteristiche strutturali e distributive del sistema, rappresenta una delle più rilevanti cause della perdita di quote di mercato nel commercio internazionale, negli ultimi 10 anni.

L'indagine sull'evasione svolta da "Il Sole 24 ORE", la cui stima sulle dimensioni quantitative del fenomeno appare per altro realistica, non esamina, purtroppo, il problema delle interrelazioni tra i diversi tributi, e quindi non offre indicazioni circa le cause strutturali che alimentano questa condizione patologica dell'economia italiana, né i possibili rimedi per contrastarla. Offre comunque un'ottima base di lavoro per ulteriori approfondimenti.

Se si ipotizza in 500mila il numero dei contribuenti che evadono mediamente 30mila euro all'anno (per un totale di 15 miliardi di euro) e si considera che l'evasione totale ha una dimensione almeno otto volte maggiore, ci si rende conto come qualsiasi politica tributaria che consideri l'evasione solo come un fenomeno da reprimere, moltiplicando i controlli e le sanzioni, sia inevitabilmente destinata al fallimento.

Perché l'evasione di massa, alimentata da livelli di pressione fiscale nominale incompatibili con i redditi medi degli italiani, e dalla resistenza diffusa rispetto a politiche redistributive di tipo orizzontale, di assai dubbia legittimità costituzionale, (molto più imposte a parità di reddito per alcune categorie di contribuenti rispetto ad altre con la motivazione sottintesa che l'evasione in quei settori è più diffusa) rappresenta il terreno su cui è più facile far perdere le proprie tracce, alle forme più gravi di evasione.

L'evasione di massa non è la causa, ma la principale conseguenza della crisi che attraversa il nostro sistema tributario: che si mostra capace di sottrarre all'economia regolare una quota di risorse corrispondente al 50% circa del PIL che essa produce, vicina a quella dei paesi scandinavi, senza essere tuttavia in grado di assicurare un livello di efficienza, anche sotto il profilo tributario, neppure lontanamente comparabile a quello delle economie avanzate, concentrando il prelievo sui principali fattori di sviluppo: lavoro e impresa.

L'assioma, che le imposte potranno essere ridotte solo nella misura in cui si riduca l'evasione, ed intanto si aumenta la pressione fiscale di altri due punti e mezzo di PIL, finanziando nuova spesa pubblica, va capovolto. Le imposte devono essere necessariamente ridotte per restituire competitività al sistema in misura graduale, ma riconoscibile, utilizzando tutti gli elementi che offre la politica tributaria per compensare, almeno in parte, l'alleggerimento del prelievo nominale, con l'emersione di nuova materia imponibile.

L'esperienza delle riduzioni mirate dell'IRE e dell'IRAP avviate tra il 2003 ed il 2005 dimostra che, in un sistema caratterizzato da evasione diffusa quale quello italiano, la relazione minore imposte – più materia imponibile e quindi stabilità di gettito, rappresenta ben più di un'ipotesi; è infatti un dato già positivamente riscontrato con le ultime finanziarie che avrebbe meritato di essere continuato, ed affinato con eventuali aggiustamenti selettivi, non capovolto.

Naturalmente nulla è scontato o automatico, nel senso che, nella realtà italiana, a prescindere da Laffer, spesso citato a sproposito e la cui analisi si riferisce ad un modello di economia regolare non comparabile al nostro, è chiaro che le riduzioni del prelievo, per avere effetti positivi, devono essere collegate a misure che favoriscano l'emersione di materia imponibile precedentemente occultata.

Se si parte dal dato che circa il 60% dell'evasione italiana riguarda le imposte dirette e si concentra essenzialmente sui redditi da lavoro dipendente e sui contributi sociali, è evidente che il solo modo per ridimensionare decisamente il fenomeno in tempo ragionevole, è quello di spezzare la convergenza di interessi tra datori di lavoro e dipendenti, nelle imprese minori, a far girare in nero una parte consistente della retribuzione (straordinari, gratifiche, premi di produzione, ecc.).

In definitiva bisognerebbe ridurre la pressione fiscale sul lavoro e sulle imprese in misura tale da rendere conveniente anche in Italia, per il datore di lavoro, dichiarare

l'insieme dei compensi effettivamente corrisposti ai propri dipendenti, versando le imposte e i contributi e portandone in deduzione i relativi costi.

Oggi non solo la situazione è opposta, ma è la stessa struttura delle politiche di sostegno dei redditi ad incentivare l'evasione. Si pensi al sistema degli assegni familiari che decresce al crescere del reddito, in rapporto con il regime dei trattamenti previdenziali, in cui le pensioni sono ormai determinate per i nuovi assunti con il metodo contributivo.

Il dipendente che svolge un'attività non particolarmente qualificata, a reddito medio basso, in un'impresa minore, è portato a preferire una retribuzione al nero più generosa, rispetto al versamento regolare d'imposte e contributi sociali, quando ha la consapevolezza, specie se è donna, che la propria futura pensione contributiva non gli consentirà di ottenere al termine del ciclo lavorativo, un trattamento di quiescenza significativamente più elevato, rispetto all'assegno sociale di vecchiaia, cui comunque avrebbe diritto.

Questo dato trova un terreno fertile di riscontro e di diffusione nelle caratteristiche strutturali del sistema produttivo italiano, estremamente frammentato e nel suo carattere dualistico. E' di tutta evidenza che in presenza di un tasso di disoccupazione del 2,7% nella provincia di Bolzano e del 28% in quella di Enna, Bolzano non ha difficoltà a pagare imposte compatibili con le condizioni economiche della provincia di Enna: purtroppo non vale il reciproco!

In Italia, in controtendenza rispetto ai principali paesi europei, la media degli addetti nelle imprese è passata in 30 anni da 5,3 a 3,7 unità. E' difficile non scorgere in questo dato gli effetti sulle caratteristiche strutturali delle imprese, di politiche del lavoro che ne incentivano il nanismo, e di condizioni di stress fiscale che alimentano, attraverso mille rivoli, il grande fiume grigio dell'economia irregolare.

Se queste sono le condizioni in cui si articola il rapporto tra società nel suo insieme e fisco, si comprende come qualsiasi politica che pretenda di correggerne le distorsioni, puntando sul disvalore dell'evasione, moltiplicando adempimenti e controlli, senza aggredirne le cause strutturali, anzi aumentando ulteriormente le imposte, sia destinata al fallimento. Né si può fare conto più di tanto sull'effetto di annuncio prodotto dalla affermazione che il Governo non farà ricorso in nessun caso a nuovi condoni fiscali.

L'idea che i condoni rappresentino un elemento che incoraggia l'evasione è frutto di valutazioni politiche che prescindono dall'analisi delle caratteristiche strutturali

dell'ordinamento tributario italiano e delle modalità di svolgimento dei controlli a campione.

In un ordinamento in cui oltre 7 milioni di contribuenti determinano l'insieme dei propri redditi senza alcun intervento dell'amministrazione finanziaria, nella fase della dichiarazione, altri 13 ne definiscono una parte almeno nello stesso modo, ed in cui il rischio di essere sottoposti periodicamente ad accertamento, entro i termini di decadenza, non supera il 7% circa dei contribuenti, ritenere che sia la prospettiva di un futuro condono ad incentivare l'evasione, significa scambiare lucciole per lanterne.

Non mi sfuggono le serie obiezioni di principio, formulate in particolare da De Mita, sull'abuso dei condoni che, anche a mio avviso, non dovrebbero in nessun caso essere applicabili a soggetti del tutto ignoti al fisco. Tuttavia non si possono ignorare le caratteristiche strutturali del nostro sistema tributario, che ha cominciato a selezionare i contribuenti ai fini dell'accertamento con criteri razionali solo da pochi anni, e non prevede comunque alcun sistema di partecipazione all'amministrazione della fase della dichiarazione per i contribuenti minori, che sono ingestibili con l'accertamento tradizionale (per controllarne appena la metà occorrerebbe oltre un quarto di secolo).

I condoni periodici non sono certo un elemento di cui il sistema tributario italiano possa andare fiero, ma ne rappresentano, in assenza di correttivi sulla determinazione del reddito, nella fase della dichiarazione, una caratteristica purtroppo strutturale.

Al di là del dato nominalistico, lo strumento del condono, specie se non se ne abusa e se viene predisposto dal Governo, sulla base di una serie di indici intersettoriali che evidenzino gli scostamenti tra andamento dell'economia reale ed i dati delle dichiarazioni di un congruo numero di anni, in rapporto con gli studi di settore, si caratterizza come un accertamento di massa, a cui il contribuente è ovviamente libero di scegliere se aderire o meno.

Il condono non rappresenta quindi necessariamente un premio all'evasione, come talvolta si afferma con semplicismo; esso è un mezzo sicuramente rozzo, ma insostituibile, se non si incide profondamente sulle caratteristiche strutturali del sistema tributario e sul suo funzionamento, per avvicinare periodicamente l'insieme dei redditi dichiarati a quelli effettivamente prodotti, stringendo le maglie degli studi di settore che, per quanto affinabili, offrono comunque margini per poter occultare una parte dei ricavi.

Probabilmente i condoni fiscali non sono particolarmente popolari, perché da un lato eliminano una fetta importante di lavoro professionale, dall'altro costringono proprio chi ha evaso maggiormente, con la ragionevole prospettiva dell'impunità, ad aderirvi, in

considerazione della moltiplicazione del rischio di accertamenti mirati, e quindi a fare emergere almeno una parte dell'evasione.

Personalmente gradirei di potermi occupare di un sistema tributario, strutturato in modo tale da non dover fare ricorso a strumenti di questo tipo. Ho evidenziato in passato gli effetti controproducenti dell'eccesso di condoni cui si è fatto ricorso anche nella passata legislatura e l'ipocrisia un po' furbesca del Governo, di non farsi invischiare nei condoni, facendosi dettare dal Parlamento. Con tutti gli inconvenienti che ha comportato una scelta di questo genere, che ne ha indebolito la funzione di accertamento di massa ed ha quindi inciso negativamente sulla razionalità del sistema, evidenziati all'epoca con la consueta lucidità da Enrico De Mita.

A ben vedere, dal punto di vista della riduzione della deterrenza del sistema sanzionatorio, l'istituto dell'accertamento con adesione ha effetti non dissimili rispetto ad un condono articolato come un accertamento di massa, finalizzato a contrastare i limiti e a migliorare l'efficacia degli studi di settore, ed è caratterizzato dalla medesima ispirazione premiale; con la differenza che si tratta di uno strumento ordinario e non eventuale a cui il contribuente si affida, per ridurre di molto i danni, quando la sua infedeltà fiscale è stata evidenziata in sede di controllo.

In definitiva la vera differenza non sta nel carattere premiale comune ai due istituti, ma nel fatto che i margini di arbitrarietà nella determinazione degli imponibili, nei condoni, sono più ampi rispetto all'accertamento con adesione. Si tratta di una differenza tutt'altro che irrilevante, che è controbilanciata dalla volontarietà dell'adesione al condono, dall'emersione di imponenti aree di evasione che altrimenti continuerebbero ad autoalimentarsi e dal fatto che l'adesione ai condoni evidenzia una serie di soggetti sensibili cui l'Amministrazione potrà dedicare in futuro attenzione.

Mi rendo conto che si tratta di valutazioni di fatto che non annullano i rilievi di principio formulati da De Mita; in ogni caso il bilanciamento degli interessi in gioco appartiene alla discrezionalità del legislatore, a cui il Governo deve formulare le proprie proposte, motivate adeguatamente, nell'ambito degli obiettivi della politica tributaria.

D'altra parte, applicando la stessa logica, si potrebbe sostenere che il carattere premiale dell'accertamento con adesione è la causa dell'evasione, e quindi andrebbe abolito: con quali effetti sul funzionamento del sistema è facile immaginare!

In tutta franchezza non credo che un elemento strutturale delle dimensioni e delle ramificazioni dell'evasione italiana, possa essere efficacemente contrastato solo

attraverso la moltiplicazione di adempimenti burocratici che aumentano i costi senza scoraggiarla, anzi, al contrario la incrementano.

Se si vuol realmente contrastare l'evasione senza ricorrere a periodici condoni, occorre quindi riformare profondamente il sistema, attraverso una molteplicità di strumenti tra loro correlati, che incidano sia sulla struttura delle principali imposte, sia sulle metodiche di accertamento.

Sotto il profilo strutturale, è necessaria una rivoluzione copernicana. Basti pensare all'IRAP, sostanzialmente un duplicato dell'IVA, introdotta per recuperare il gettito dell'IVA evasa, che a sua volta alimenta l'evasione nelle imposte dirette. La capacità contributiva dei contribuenti minori, e cioè la larghissima maggioranza, è sempre la stessa sia che si tratti di imposte dirette e di IRAP sia che ci si riferisca all'IVA, in questo senso il coordinamento dei prelievi, dal punto di vista distributivo, rappresenta una precondizione per eliminare la diffusione patologica dell'evasione.

Anche l'attività di accertamento dovrebbe essere ripensata radicalmente. Si pensi ad esempio alla possibilità di introdurre anche da noi un istituto analogo alla *déclaration contrôlée* dell'ordinamento francese, che si applica ai contribuenti minori e si riferisce sia all'imposta personale sia alla TVA.

La previsione, graduale ed incentivata di forme analoghe di partecipazione dell'amministrazione finanziaria, alla fase della dichiarazione, le consentirebbe di riappropriarsi gradualmente ed in via preventiva della gestione dei principali tributi e di separare le posizioni minori, molto numerose ma di scarso interesse sotto il profilo tributario, da quelle sensibili, a maggior rischio di evasione.

Una scelta di questo tipo, d'altra parte, consentirebbe di proseguire nella tendenza alla specializzazione delle attività di controllo, avviata proficuamente dalla riforma del 97 in poi, che, affiancata da un riordino delle principali imposte, potrebbe finalmente aggredire in maniera organica il nodo dell'evasione, eliminandone alcune delle principali cause strutturali.

Ora, proprio sotto questo profilo, la legge finanziaria per il 2007 presenta alcune significative innovazioni, che è opportuno esaminare nei risvolti più strettamente giuridici, sorvolando su quei profili della manovra, quali l'aumento della pressione fiscale, finalizzato a finanziare un ulteriore incremento della spesa pubblica, che esprimono scelte di carattere politico in senso stretto, non pertinenti ai fini dell'indagine giuridica.

2) Riflessi della trasformazione della legge finanziaria sul diritto tributario e prospettive di riforma

Una prima osservazione, che può essere estesa all'insieme delle decisioni fin qui assunte in campo fiscale, e che ha purtroppo radici lontane, riguarda una singolare concezione autoreferenziale della capacità contributiva.

Secondo quest'indirizzo essa non rappresenterebbe un limite alla discrezionalità del legislatore, che ne condiziona la legittimità delle scelte, ma più modestamente l'ambito in cui si esercita, senza alcun limite, la fantasia del legislatore tributario. La capacità contributiva si identificerebbe quindi con qualsiasi situazione economica rilevante per la legge fiscale, avrebbe cioè un contenuto tautologico.

L'esempio più evidente di questa dilatazione del potere di imposizione, che in uno stato democratico non può essere esercitato senza limiti e senza regole, è rappresentato dalla proliferazione di norme retroattive (in quattro mesi sono state introdotte più deroghe allo Statuto del contribuente di quelle, egualmente criticabili, che avevano caratterizzato l'intera legislatura precedente) e dalla scelta di riformare radicalmente con la legge di bilancio, in spregio ai principi costituzionali, la principale imposta del sistema tributario, l'IRE.

Al riguardo, occorre rilevare la involuzione che ha caratterizzato negli ultimi anni il processo di formazione della legge finanziaria e che, sono le parole del Capo dello Stato, ha raggiunto, con la legislazione di bilancio per il 2007, un punto estremo.

Un esame analitico dell'insieme delle disposizioni della legge finanziaria non rientra negli obiettivi di questa ricerca: d'altra parte l'impossibilità di individuare tra le centinaia di norme un filo conduttore comune, renderebbe l'esercizio non soltanto difficoltoso, ma di dubbia utilità, quanto meno sotto il profilo giuridico.

Secondo una recente indagine statistica l'insieme dei caratteri impiegati per comporre la manovra finanziaria per il 2007 è superiore, di oltre il 20%, a quelli utilizzati dall'Alighieri per comporre le tre cantiche della Commedia, e la maggiore estensione non sembra ragione sufficiente per renderne la lettura più attraente, rispetto alle terzine del Poeta.

Ora, il fatto che la legge finanziaria sia stata utilizzata dal Governo per innescare un ciclo post-elettorale di nuova spesa pubblica, finanziata essenzialmente attraverso una sottovalutazione sistematica dell'incremento di entrate realizzato nel 2006, può apparire una scelta discutibile in punto di metodo, proprio per l'opacità della procedura adottata.

Ma, anche se la degenerazione del procedimento di formazione della legge, attraverso la moltiplicazione di disposizioni introdotte in spregio all'art. 72 della Costituzione, ed il ricorso alla fiducia su un unico articolo ripartito in 1365 commi, sembra aver raggiunto sotto il profilo quantitativo un punto di non ritorno, appare opportuno chiedersi perché il fenomeno si sia riprodotto, sia pure in dimensioni meno eclatanti, con le due precedenti finanziarie.

La risposta non può limitarsi ad una critica dello strumento della legge finanziaria e della metastasi legislativa che esso ha prodotto; occorre individuare le cause che hanno determinato la congestione della legislazione finanziaria e di bilancio, e lo snaturamento della loro funzione costituzionale.

E' mia opinione che la degenerazione abbia origini lontane e affondi le proprie radici nel processo di delegificazione, almeno in parte di dubbia costituzionalità, avviato con le leggi Bassanini alla fine degli anni Novanta, a cui la riforma del titolo V del 2001 ha posto, secondo il noto aforisma veneziano, una serie di toppe peggiori dei buchi che era chiamata a riparare.

L'assenza di una visione culturale realmente condivisa sul nuovo assetto statale, la ripetizione di una serie di luoghi comuni sulla crisi degli Stati Nazionali, la costruzione di un modello di federalismo confuso ed ipertrofico, che rischia di sostituire al centralismo tradizionalmente debole dello Stato unitario, un nuovo policentralismo regionale più costoso ed ancor meno efficiente, sono altrettanti elementi di un processo che ha sottratto allo Stato centrale una serie di funzioni e di strumenti indispensabili per la tutela degli interessi unitari, non frazionabili, senza individuare alcuna alternativa funzionalmente idonea alla loro cura.

L'attenta opera ermeneutica svolta in questi anni con sapienza giuridica e grande equilibrio dalla Corte Costituzionale, ha cercato di porre rimedio ai guasti di una riforma, i cui aspetti maggiormente velleitari emergono proprio dalla impossibilità di comporre, all'interno di una cornice unitaria, il nuovo assetto dei poteri territoriali.

La Corte tuttavia non ha potuto restituire allo Stato quel ruolo centrale in campo economico che esso ha in tutti gli ordinamenti statali, anche di tipo federale, e che la riforma del titolo V gli ha, con irresponsabile faciloneria, sottratto.

Da questo punto di vista appare apprezzabile lo sforzo compiuto dalla Corte per offrire, attraverso un'interpretazione non formalistica del principio di sussidiarietà (sent. 303/2004), una qualche sia pur limitata tutela a quegli interessi unitari, che emergono anche in materie ormai assegnate alla competenza legislativa esclusiva delle Regioni.

Emblematica in questo senso è la perdita, da parte dello Stato, delle funzioni di coordinamento in campo economico, che non confliggono, ma integrano le specifiche competenze legislative regionali.

A ben vedere, questa evaporazione del ruolo di indirizzo in campo economico dello Stato, determina conseguenze istituzionali più gravi rispetto al trasferimento alla potestà legislativa regionale di funzioni, quali ad esempio quelle in tema di energia, di grandi reti di comunicazione o di opere di interesse nazionale, in cui la competenza legislativa regionale, oltre ad essere irrazionale e a determinare sovrapposizioni e ritardi che talvolta, si veda il caso dell'Alta Velocità in Piemonte, possono condurre alla paralisi, con gravi danni per la Comunità Nazionale, non comporta tuttavia ulteriori danni indotti.

Mentre l'esproprio a carico dello Stato di qualsiasi ruolo nel campo della economia reale, fatta salva la possibilità di fare uso, talvolta in modo discutibile dello strumento fiscale, o di interventi a pioggia dal lato della spesa che certo non disegnano una politica economica, è assai più grave, perché solo persone disinformate possono sostenere che in un grande Paese, quale è ancora l'Italia, la somma di venti diverse politiche economiche regionali possa sostituire positivamente la necessità che esse costituiscono altrettanti elementi di un quadro unitario. Saltando evidenti esigenze di coordinamento, irrinunciabili per evitare sovrapposizioni e sprechi di risorse, e fornire sinergie virtuose.

La scarsa attenzione ai problemi istituzionali e più in generale al ruolo dello Stato, specie ora che per i vincoli comunitari si è persa senza rimpianti quella dello Stato imprenditore, almeno nelle forme degenerative conosciute in Italia, ha posto in un cono d'ombra questa realtà, che rappresenta a mio parere, assieme alle caratteristiche qualitative della politica fiscale, una delle principali cause della incapacità – impossibilità per l'economia italiana di crescere ai tassi necessari ad offrire le risorse per colmare i crescenti gap strutturali, che caratterizzano, in una molteplicità di settori, la nostra Comunità Nazionale.

E' questo, a mio avviso, al di là dei singoli aspetti contingenti, l'elemento che ha determinato il cortocircuito della legislazione finanziaria e di bilancio negli ultimi anni.

Parlare quindi di riforma della legge finanziaria, senza compiere una seria analisi della progressiva degenerazione del nostro sistema finanziario, costituisce un esercizio vano. Nessuna disposizione vigente consente infatti di prefigurare una legge finanziaria che corrisponda all'identikit di quella approvata lo scorso dicembre; il problema, si badi bene, prescinde completamente dalle scelte politiche operate con la legge finanziaria, perché attiene al metodo attraverso cui si è determinata la decisione parlamentare.

Dal punto di vista metodologico, l'esperienza dell'ultima finanziaria rappresenta un unicum, sia perché nella proposta presentata dal Governo a fine settembre, formulata sulla base delle previsioni a legislazione invariata, non teneva conto che la crescita delle entrate nel 2006 appariva largamente sottostimata, sia perché il testo sottoposto dal Governo al voto di fiducia delle Camere, con lo strumento del maxi-emendamento, aveva ben poco a che vedere con l'originaria proposta presentata due mesi prima dal Governo. I cui contenuti, proprio per le modalità che hanno condotto al voto parlamentare, sono in evidente contrasto con i principi fissati dall'art. 81 Cost. in tema di bilancio.

In un ordinamento in cui, nell'immaginario collettivo, Governo e Parlamento svolgono tuttora un ruolo centrale, la perdita di qualsiasi competenza di coordinamento in campo economico da parte dello Stato, e la correlata impossibilità di poter attuare interventi finanziari diretti, ha condotto infatti ad affermare, con la legge finanziaria, una nuova centralità del rapporto Governo – Parlamento, attraverso la moltiplicazione dei micro – interventi legislativi in campo economico – sociale, sulla base degli schemi in voga ai tempi del parlamentarismo di fine '800.

Di qui la degenerazione di un modello, in cui il Parlamento non è chiamato ad esaminare la proposta di bilancio predisposta dal Governo, approvandola insieme con eventuali modifiche ritenute compatibili dal Governo stesso; ma in cui è il Governo a chiedere al Parlamento di votare a scatola chiusa, attraverso un maxi – emendamento, una proposta, non solo mai esaminata e mai votata nelle singole disposizioni, in contrasto con quanto prescrive l'art. 72 Cost., e comunque diversa, anche nei numeri e nelle tabelle che ne illustrano i contenuti, rispetto al progetto di legge finanziaria, presentato alle Camere nel mese di settembre. Testo in gran parte inintelligibile, specie per i risvolti finanziari, anche da parte di esperti contabili.

L'involuzione è resa se possibile ancor più evidente dal fatto che la legge finanziaria, proprio per la sua natura di strumento flessibile ed integrativo della legislazione di spesa, non prevede la copertura specifica delle singole voci di spesa, autorizzate con la legge finanziaria, che avviene quindi in base ai saldi previsti dalla legge stessa. Ulteriore elemento, quest'ultimo, per sottrarre di fatto al controllo parlamentare una manovra di finanza pubblica frammentata in centinaia di micro – interventi, nei settori più disparati; determinando la pratica abrogazione del quarto comma dell'art. 81 Cost., e più in generale del controllo democratico sulla gestione della finanza pubblica; ossia del nucleo centrale del diritto al bilancio.

Solo nell'ambito di queste premesse ha quindi senso parlare di revisione della legge di contabilità dello Stato, che comunque, per precisi vincoli costituzionali, non può prescindere da una serie di caratteristiche intrinseche, che devono comunque essere rispettate.

Un primo elemento è costituito dai limiti all'emendabilità della legge finanziaria da parte del Parlamento; di fatto si può convenire sull'opportunità di rendere non emendabile il quadro macroeconomico complessivo, il quale esprime, attraverso l'integrazione della legislazione di entrata e di spesa, la cornice finanziaria della manovra, proposta dal Governo ed espressione del proprio indirizzo politico.

Tuttavia, se si vuole ricondurre il dibattito parlamentare e le eventuali modifiche proposte dal Parlamento, all'interno di un quadro di riferimento compatibile con i limiti contenutistici e temporali della sessione di bilancio, appare evidente come la legge finanziaria vada ricondotta al proprio ruolo di strumento integrativo, necessariamente limitato, della preesistente legislazione di entrata e di spesa.

Per quest'ultima, infatti, esiste già una volontà parlamentare compiutamente formata, mentre appartiene al Governo la scelta dei tempi di attuazione delle leggi sostanziali, sulla base del proprio indirizzo politico.

Non è così invece per le nuove proposte di entrata e di spesa formulate dal Governo con la legge finanziaria. Qui la disposizione normativa non esiste ancora, ed appare quindi contraria ai principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della funzione legislativa, la previsione di limiti all'emendabilità delle singole disposizioni.

Tanto varrebbe allora attribuire al Governo il potere di legiferare per ordinanza, come avviene in Francia; consentendo al Parlamento di opporsi alle decisioni del Governo presentando una mozione di sfiducia. Avendo comunque ben chiaro che la possibilità attribuita dall'art. 39 della Costituzione francese al Governo di legiferare per ordinanza costituisce un potere esercitato con estrema parsimonia, non estensibile in nessun caso alla legislazione di bilancio.

Ne deriva che la funzionalità dello strumento "legge finanziaria" dipende solo in minima parte dalla legge che la disciplina: è evidente infatti che se la manovra di finanza pubblica si caratterizza, non per settori organici, come prevede espressamente la legge, ma interviene con disposizioni di dettaglio nei singoli comparti, o peggio introduce nuove disposizioni ordinamentali, incompatibili con la natura della legge finanziaria, se ne rende di fatto impossibile l'esame ed il controllo parlamentare, nei limiti temporali della sessione di bilancio.

Mentre la moltiplicazione abnorme delle nuove spese, decise con la finanziaria, espropria il Parlamento della sua funzione di esaminare e decidere, ai sensi del quarto comma dell'art. 81 Cost., secondo le procedure ordinarie, le nuove spese ed i nuovi tributi, indicando i mezzi per farvi fronte.

Le osservazioni che precedono non intendono mettere in dubbio l'opportunità di ripensare al ruolo della legge finanziaria, che, così com'è, appare uno strumento ormai inadeguato a governare la finanza pubblica a più livelli introdotta dalla riforma costituzionale del 2001. Hanno al contrario l'obiettivo di sottolineare non solo i limiti evidenziati dall'esperienza maturata nell'arco di quasi un trentennio, ma anche le nuove esigenze connesse con i vincoli posti dal patto di stabilità europeo, e dalla nuova architettura dello Stato, dopo la riforma costituzionale del 2001.

Le considerazioni che seguono evidenziano alcune linee guida per una riforma funzionale della legislazione finanziaria e di bilancio. L'esperienza di quasi 30 anni di leggi finanziarie fa risaltare l'opportunità di fissare gli elementi fondamentali della riforma, con legge costituzionale, non essendo previsto, nel nostro sistema di fonti, le leggi organiche.

Lacuna che andrebbe comunque colmata perché nel nuovo assetto della funzione legislativa, in seguito alla riforma del Titolo V della Costituzione, uno dei compiti fondamentali del Parlamento è quello di produrre leggi sulla normazione, che vincolano non solo il legislatore regionale, ma come accade ad esempio proprio nel settore finanziario, anche il legislatore statale. Superando l'evidente paradosso della legge 212/2000 valorizzata nei suoi principi dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, troppo spesso ignorata dal legislatore tributario.

Il carattere tipico del sistema delle fonti nel nostro ordinamento costituzionale ha infatti evidenziato, proprio in base all'esperienza dello Statuto del contribuente, le difficoltà che incontrano le cosiddette "leggi rinforzate atipiche" ad orientare il legislatore ordinario.

Il problema, se non si vuol percorrere la via necessariamente complessa delle revisioni costituzionali, potrebbe essere risolto attraverso una riforma dei regolamenti parlamentari, che vincoli il Governo a conformarsi alle regole che il legislatore ha posto nelle leggi sulla normazione. Queste ultime rimarrebbero sempre ovviamente modificabili, ma non potrebbero essere derogate da leggi diverse da quelle sulla normazione.

Il punto di partenza di ogni ipotesi correttiva del procedimento di formazione della legge finanziaria e di bilancio, non può non prendere le mosse da due obiettivi primari.

In primo luogo occorre integrare il criterio fin qui seguito, di impostare la legge finanziaria sull'andamento tendenziale dei conti pubblici a legislazione vigente, con il preconsuntivo dei primi 6 mesi dell'anno in cui viene presentata la legge stessa; con l'obiettivo di consentire un'impostazione della manovra finanziaria maggiormente aderente al reale andamento della Finanza Pubblica, limitando i poteri discrezionali del Governo.

E' indispensabile cioè che il bilancio di previsione e la legge finanziaria tengano conto dei dati a consuntivo registrati nella prima parte dell'anno precedente, in modo da evitare di presentare al Parlamento, come è avvenuto nel 2006, un quadro diverso della realtà economica e finanziaria del Paese, quale stava emergendo, specie dal lato delle entrate.

In secondo luogo sembra ormai evidente la necessità di affiancare all'attuale bilancio analitico, composto di oltre 6000 unità previsionali di base, finalizzato a riportare in modo dettagliato le singole poste di bilancio, una versione sintetica che aggregi in poche decine di capitoli le voci rilevanti di entrata e di spesa, classificate per settori organico – funzionali, divisi al loro interno per comparti economici.

La legge finanziaria dovrebbe fare riferimento a questa versione sintetica del bilancio di previsione: il controllo parlamentare si eserciterebbe così in modo effettivo ed efficace su entrambi i documenti, mentre il bilancio analitico, anch'esso sottoposto al voto del Parlamento per esigenze costituzionali, ne rappresenterebbe di fatto un allegato.

All'interno di questo quadro di riferimento le linee guida di una possibile riforma funzionale della legge finanziaria dovrebbero tendere ad assicurare i seguenti obiettivi:

A) tendenziale pareggio del bilancio, imposto dal patto di stabilità europeo ed indispensabile per ridurre il rapporto debito PIL ed offrire margini di manovra in periodi di congiuntura debole; B) esplicitare il ruolo di coordinamento dell'economia quale funzione propria dello Stato, attribuendo il relativo potere di intervento finanziario; C) articolare il bilancio per funzioni obiettivo, in modo da consentire, attraverso la legge finanziaria, interventi correttivi o integrativi della legislazione di spesa, soltanto per settori organici e con indicazione specifica, e non solo globale delle risorse finanziarie assegnate a copertura dei vari interventi; D) determinare la ripartizione delle risorse tra Stato, Regioni ed enti locali, nonché la consistenza e i criteri di riparto del fondo perequativo, ai sensi dell'art. 119 della Costituzione; E) divieto di modificare i profili strutturali delle diverse imposte o di istituirne di nuove, con la sola eccezione relativa alla determinazione della

base imponibile e delle aliquote, all'allargamento della platea dei contribuenti incisi dal tributo ed alla previsione di esenzioni.

In quest'ottica, l'emendabilità da parte del Parlamento di singole disposizioni finanziarie, nel rispetto dei saldi di bilancio stabiliti dal Governo, recupererebbe il ruolo della dialettica parlamentare nella determinazione della manovra finanziaria e di bilancio, senza comprometterne gli obiettivi fissati dal Governo, coerenti con il proprio indirizzo politico.

Ovviamente il presupposto per una riforma della legge finanziaria, secondo gli indirizzi qui descritti, è costituito dalla determinazione, da parte della legge statale, dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi dell'art. 117 III comma Cost. Legge di principi cui potrebbe essere demandato di fissare limiti alla spesa pubblica e/o alla pressione fiscale.

La definizione dei rapporti finanziari tra Stato, Regioni ed altri Enti di decentramento diventerebbe quindi l'asse portante intorno al quale predisporre ogni anno, da parte del Governo, la proposta di bilancio, da sottoporre allo scrutinio e alla fiducia parlamentare.

Uno scenario di questo tipo presuppone la predeterminazione della quantità di risorse finanziarie e fiscali che è possibile trasferire agli enti di decentramento, senza perdite di efficienza in termini di funzionalità del sistema tributario, e senza determinare eccessivi squilibri nella ripartizione delle risorse, incompatibili con fondamentali principi costituzionali. Quest'ultima appare un'esigenza tutt'altro che secondaria, in presenza di condizioni reddituali molto diversificate sul territorio nazionale.

E' infatti evidente che un sistema di decentramento fiscale non è di per sé virtuoso: la condizione è che esso sia in grado di assicurare la copertura di una quota significativa della spesa locale, attraverso l'impiego di strumenti fiscali trasparenti, dagli effetti facilmente percepibili dai contribuenti, assegnando al fondo perequativo previsto dall'art. 119 Cost. un ruolo necessariamente residuale. Condizioni che, almeno nel breve periodo, non è possibile assicurare e che, per essere soddisfatte integralmente, richiederebbero, a mio parere, almeno una riforma radicale dell'imposta personale.

Il problema investe essenzialmente il trasferimento delle funzioni Stato – Regioni e potrebbe essere risolto adottando, sull'esempio spagnolo, un modello a più velocità che gradui il trasferimento di funzioni alla effettiva possibilità di gestione delle medesime da parte delle Regioni, in base alle risorse disponibili; affidando al fondo perequativo l'obiettivo di ridurre le distanze tra le Regioni e di estenderne quindi gradualmente le

competenze. Assicurando così in concreto, l'effettività della garanzia costituzionale relativa ai livelli essenziali delle prestazioni, che devono essere garantiti a tutti i cittadini.

Da questo punto di vista, l'esperienza degli ultimi anni è profondamente insoddisfacente, perché il criterio delle addizionali indifferenziate, mentre assicura, ai sensi dell'art. 119 Cost., il collegamento di una parte del gettito al territorio che lo ha prodotto, ignora del tutto l'altro principio cui, secondo Costituzione, deve necessariamente attenersi il federalismo fiscale: la capacità fiscale per abitante.

Di quest'ultimo principio non vi è traccia nell'attuale sistema di finanziamento degli enti di decentramento e delle Regioni, che oltre a prevedere l'attribuzione del gettito di alcuni tributi a destinazione locale, quali l'IRAP e l'ICI, disciplinati per altro dalla legge statale e quindi non rientranti tra i tributi propri in senso stretto, rispettivamente alle Regioni e ai Comuni, si fonda essenzialmente sull'assegnazione di una quota del gettito dell'IVA e dell'accisa sui carburanti riscossa nelle varie Regioni e su addizionali all'imposta personale sul reddito regionali e comunali.

Queste ultime, disciplinate dal Dlgs. 360/98, secondo lo schema delle sovrainposte, si applicano sulla medesima base imponibile dell'imposta erariale e non sull'imposta; il passaggio dalle deduzioni del 2006 alle detrazioni del 2007 determinerà quindi un forte aggravio della contribuzione locale per tutti i redditi che beneficiavano precedentemente di deduzioni dall'imponibile, avrà quindi carattere regressivo.

E' ben vero che il comma 142 della Legge finanziaria 2007 prevede la possibilità per i Comuni di stabilire "una soglia di esenzione in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali" e di variare l'aliquota di compartecipazione entro la soglia massima dello 0,8%. I Comuni quindi hanno la possibilità di articolare la compartecipazione del reddito al gettito dell'IRE in modo da evitare aggravii per i contribuenti con redditi più modesti. Ma a parte l'irrazionalità di soglie di esenzione diversificate in ciascun Comune, anche in termini di calcolo delle ritenute da parte dei sostituti d'imposta, il comma 142 della Finanziaria 2007 non consente in ogni caso ai Comuni di correggere l'aggravio d'imposta per i contribuenti con carichi familiari, o di graduare il prelievo per fasce reddituali.

La posizione delle Regioni è solo in parte diversa perché disponendo di potestà legislativa potrebbero correggere alcuni degli effetti più irrazionali determinati dalle modifiche al regime dell'IRE, introdotte con la Legge Finanziaria; anche se è quanto meno dubbio che le Regioni si priveranno della opportunità di incrementare il gettito senza aumentare l'aliquota.

In ogni caso, poiché la legge che autorizza le Regioni ad istituire l'addizionale all'IRE lascia ampia possibilità in termini di manovra dell'aliquota entro il tetto dell'1,4%, non ritengo vi siano ostacoli da parte delle Regioni, a prevedere una fascia reddituale ad aliquota zero sostitutiva della no tax area, analogamente a quanto stabilito per i Comuni dal comma n. 142 della legge finanziaria.

È invece quantomeno dubbio che le Regioni possano prevedere ulteriori riduzioni dell'addizionale in base ai carichi di famiglia, non contemplate dalla legge o che possano con propria legge correggere la dimenticanza del comma 142 della Legge Finanziaria relativa ai redditi con carichi familiari assoggettati all'addizionale comunale all'IRE trattandosi di argomento non contemplato nella legge regolatrice statale.

Un sistema, come è facile vedere, caratterizzato, dopo la novella del 2007, da una funzione di responsabilizzazione della spesa (vedo, voto, pago) ancora più evanescente, e da un costante incremento della pressione fiscale, specie nelle aree economicamente meno avvantaggiate, in sintonia con le disposizioni del dlgs 56/2000, anch'esso di dubbia legittimità; anche per la mancanza di trasparenza che ha caratterizzato il ritorno alle detrazioni, derubricato a scelta razionalizzatrice a carattere tecnico.

Al riguardo occorre sottolineare che il federalismo fiscale delinato dall'art.119 Cost, nel testo novellato, non solo non supera il principio di unità della Finanza pubblica che caratterizzava la Costituzione del 1948, ma ne rappresenta un'evoluzione rafforzata.

Come ha evidenziato il professore Abbamonte nel suo contributo per gli ottanta anni di "Diritto e pratica tributaria" di cui ho potuto leggere il testo in anteprima, che offre una ricostruzione sistematica esemplare del ruolo della norma finanziaria nell'ordinamento costituzionale, i principi di trasparenza e coerenza del sistema non riguardano soltanto le leggi tributarie, ma investono l'insieme della legislazione finanziaria, in quanto espressiva nel concreto divenire delle vicende economiche e sociali, attraverso il principio di legalità, della sovranità popolare.

L'unità della Finanza pubblica rappresenta quindi uno dei parametri cui deve necessariamente conformarsi l'esercizio dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli altri Enti di decentramento, nella considerazione che il parametro della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., si riferisce al concorso alla spesa e non alle entrate. Per cui le imposte devono conformarsi necessariamente in modo unitario, all'insieme delle spese indivisibili che sono chiamate a finanziare, in relazione alla capacità contributiva di ciascuno. Mentre le addizionali alle imposte sul reddito, proprio per la distribuzione non

uniforme delle basi imponibili sul territorio nazionale, determinano una ripartizione distorta delle risorse destinate al finanziamento della spesa decentrata.

Alla luce di queste considerazioni, l'attuazione molto parziale della riforma del Titolo V della Costituzione non appare casuale, essendo diretta conseguenza della pratica impossibilità di costruire un modello di finanza decentrata regionale e locale delle dimensioni pari al costo della congerie di funzioni attribuite solo sulla carta, ed in modo improvvido, dalla riforma del Titolo V, non inferiore ormai ai 300 miliardi di euro all'anno.

Il problema infatti non è solo quello di creare un sistema che stia in piedi dal punto di vista della tecnica tributaria e non comporti diseconomie di scala e quindi maggiori costi per i cittadini, ma che non costringa le aree meno favorite del Paese a dipendere per il 70-80% dalle risorse del fondo perequativo, situazione questa evidentemente insostenibile.

Senza per altro perdere di vista che la funzione perequativa, nel vigente ordinamento costituzionale, è una funzione tipica dello Stato Persona, quindi a carattere verticale, finalizzata all'obiettivo di assicurare, attraverso meccanismi di solidarietà orizzontale, ragionevoli livelli di eguaglianza sostanziale.

A mio avviso la questione degli assetti istituzionali dei diversi livelli di Governo in cui si articola la Repubblica, rappresenta, proprio per i riflessi che ha sulla finanza pubblica, e più in generale sull'economia, un tema non più rinviabile.

Parlare quindi di riforma della legge del '99 che disciplina la legge finanziaria, senza avere sciolto preventivamente i nodi relativi al rapporto Stato-Regioni, recuperando l'ampia parte non controversa delle modifiche costituzionali al Titolo V approvate nella scorsa legislatura, e cancellate dal referendum del 2006, per il carattere a dir poco improbabile della cornice istituzionale che tale riforma prefigurava, appare del tutto velleitario.

Così come non ha senso rivedere i profili contenutistici della legge finanziaria, se non si pone mano preventivamente alla definizione dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, da parte dello Stato.

3) Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma dell'IRE

In questo quadro a dir poco confuso, si inserisce l'alluvione di norme a carattere fiscale adottate dal Governo nei primi sei mesi della legislatura, tra le quali è difficile districarsi anche per un esperto.

Il filo conduttore, almeno negli obiettivi del Governo, dovrebbe essere quello di rendere più difficile la vita agli evasori ed aumentare l'equità del sistema; al di là delle intenzioni è difficile non restare sgradevolmente colpiti dal carattere improvvisato e non coordinato a sistema di molte disposizioni, sia a carattere sostanziale, sia dirette a rafforzare l'attività di accertamento ed in genere i poteri discrezionali dell'amministrazione. Intendiamoci, alcune norme hanno chiuso varchi indebiti e posto rimedio a qualche vuoto normativo.

Tuttavia l'impressione è che talune di esse rispondano più ad esigenze di immagine che ad un'analisi attenta dei fenomeni che esse dovrebbero disciplinare, e che i diritti del contribuente vadano incontro ad un generale arretramento. Si assiste ormai a quella che appare una sospensione di fatto dello Statuto del contribuente, favorita dalla marginalizzazione sistematica del ruolo del Parlamento.

A parte l'abuso di disposizioni a carattere retroattivo, solo in parte corrette in sede di conversione dei decreti legge, è difficile individuare, nella moltitudine delle modifiche apportate al sistema, spesso allo scopo di correggere disposizioni adottate precedentemente, un chiaro indirizzo di politica tributaria.

In definitiva il Governo, dopo aver evocato la lotta all'evasione fiscale per legittimare un incremento della pressione fiscale, ingiustificato ai fini degli equilibri di finanza pubblica, almeno nelle dimensioni previste dall'ultima finanziaria, dato l'andamento delle principali imposte, che ha comportato nel 2006 un aumento delle entrate di 35 miliardi di euro, rispetto all'anno precedente, ha adottato una serie di misure, antievasione e antielusione prive di organicità, di efficacia quantomeno dubbia, rispetto alle finalità perseguite, in rapporto con l'aggravio in termini di maggiore impegno dell'Amministrazione e di costi per i contribuenti.

Dall'insieme delle disposizioni appare difficile poter desumere quel carattere di legislazione per i principi, che dovrebbe accompagnare le disposizioni a carattere tributario, ed il cui tratto comune appare quello di ridurre le garanzie dei cittadini, attraverso un ampliamento non bilanciato dei poteri e della discrezionalità dell'amministrazione finanziaria.

Il rispetto istituzionale dovuto alla funzione di Governo obbliga l'interprete ad esprimere valutazioni prudenti. In questo senso appare quanto meno dubbio che le

disposizioni adottate, siano in grado di separare l'evasione diffusa, alimentata in buona parte da un eccesso di pressione fiscale e da evidenti lacune nel meccanismo di determinazione degli imponibili, da quella di chi si sottrae ai doveri tributari per importi anche molto consistenti; che è poi il nucleo centrale della questione evasione.

Questa condizione non invidiabile che caratterizza il sistema tributario italiano ha origini lontane, nelle riforme dell'inizio degli anni '70; essa è stata aggravata nel tempo dalla concentrazione del prelievo sui redditi da lavoro e dall'adozione di politiche di contrasto fondate sull'ampliamento artificioso degli imponibili e l'aumento del prelievo sui redditi diversi da quelli da lavoro dipendente.

L'eccesso di redistribuzione orizzontale nell'imposizione personale, già evidente nella riforma tributaria del '97, di cui la legge 80 del 2003 di riforma del sistema tributario statale, prevedeva il superamento, e che è rimasta per questo aspetto in larga misura inattuata, costituisce uno dei primi elementi di criticità dell'ordinamento tributario.

Anche a voler prescindere dai risultati distributivi inaccettabili di un processo di redistribuzione del prelievo finalizzato a controbilanciare l'evasione, è francamente inconcepibile che l'evasione fiscale e contributiva si concentri in prevalenza nel settore del lavoro dipendente, in un sistema che fa un uso generalizzato della sostituzione a titolo di imposta e delle ritenute alla fonte.

Solo una tradizione consolidata di fiscalismo miope a vocazione autolesionista, può determinare assetti distributivi che rendono conveniente per il datore di lavoro la corresponsione di una parte del monte salari al nero, rinunciando alla possibilità di dedurre i relativi costi; questione questa tutt'altro che marginale, neppure sfiorata dal legislatore.

Il problema, prima ancora di essere tributario, è a mio avviso di natura culturale; esso è conseguenza di un sistema politico istituzionale in cui le abitudini di vita di un'ampissima maggioranza della popolazione sono condizionate da scelte pubbliche, mentre i cittadini hanno una percezione limitata del rapporto costi – efficacia della spesa pubblica e del sistema tributario che è chiamato a finanziare, e questo ben al di là dei doveri di solidarietà e di eguaglianza richiamati nell'art. 53 della Costituzione, che non sono ovviamente in discussione.

La questione prescinde dalla dimensione della spesa, scelta questa essenzialmente politica, ed attiene ai contenuti sia della spesa sia della politica tributaria.

I condizionamenti, sottolineati in precedenza lasciano infatti in un cono d'ombra alcuni effetti del sistema tributario che, ove corretti, ridurrebbero drasticamente

l'incentivo ad evadere, senza incidere sul gettito, e quindi sulla dimensione della spesa. Penso ad esempio alla struttura delle aliquote nell'imposta personale, in cui l'ampia forbice tra aliquota effettiva ed aliquota marginale implicita incentiva la pratica dei compensi fuori busta, e più in generale premia l'evasione, e all'indeducibilità dell'IRAP dall'imposta sul reddito, che non solo discrimina irragionevolmente il lavoro rispetto agli altri fattori della produzione, ma determina indirettamente anche l'attrazione nell'imposta sul reddito di una quota degli oneri sociali, degli oneri finanziari e del costo del lavoro, pari all'aliquota IRAP applicata. E questo a prescindere dall'interesse ad occultare costi sensibili nel sistema degli studi di settore.

Un indizio di questa scarsa attenzione agli elementi strutturali delle singole imposte ed alle interrelazioni che caratterizzano il sistema tributario è rappresentato dalla sottovalutazione della dinamica delle entrate che ha accompagnato la predisposizione della legge finanziaria per il 2006, e dal fatto che ancora oggi si consideri inspiegabile il raddoppio delle entrate rispetto alle previsioni.

La situazione qui descritta, consolidatasi in un lungo arco di tempo, si è aggravata negli ultimi anni per il progressivo indebolimento del ruolo del Parlamento, e per l'obiettivo difficoltà di un più penetrante sindacato della Corte Costituzionale sulla razionalità delle scelte del legislatore tributario, in assenza di strumenti, quali la declaratoria di incostituzionalità differita, che caratterizzano positivamente la giurisprudenza costituzionale tedesca in campo finanziario.

La nostra giurisprudenza costituzionale non conosce, purtroppo, un istituto analogo di pari diffusione; tuttavia specie in campo finanziario, caratterizzato dall'autorizzazione annuale a riscuotere i tributi attraverso l'approvazione del Bilancio, non mi pare vi siano ostacoli insormontabili, ove le questioni vengano adeguatamente prospettate, all'adozione di sentenze additive di principio che affidino alla successiva Legge finanziaria il compito di dare attuazione al principio stabilito dalla Corte Costituzionale.

Si tratta di un tema su cui credo convenga porre in futuro maggiore attenzione, proprio per gli effetti, non certo positivi, sotto il profilo delle garanzie, evidenziati dall'eccesso di discrezionalità legislativa che ha accompagnato nell'ultimo quindicennio lo spostamento di fatto delle decisioni in campo tributario dal Parlamento al Governo.

Una ulteriore spinta all'evasione è determinata proprio dall'abuso di politiche fiscali redistributive a carattere orizzontale. Intendiamoci, le politiche di redistribuzione

anche di tipo orizzontale non sono in sé illegittime: purché vengano attuate in base a scelte trasparenti, finalizzate ad assicurare obiettivi di rilievo sociale.

Tra questi evidentemente non è possibile includere un aumento indiscriminato del prelievo nelle aree più esposte al fenomeno dell'evasione, che alimenta legittime resistenze da parte dei contribuenti colpiti, ed offre alibi all'evasione, perché in qualche misura la moralizza.

L'aspetto più evidente e più grave di questa evasione diffusa, che ha assunto i caratteri di un fenomeno sociale di massa, non sta solo nelle risorse illegittimamente sottratte al fisco, che vengono incorporate nel sistema generale dei prezzi e nella retribuzione dei fattori ed incidono in misura relativamente marginale sugli assetti distributivi della politica fiscale; ma nel fatto che l'evasione esprime un evidente elemento di criticità rispetto al consenso che deve necessariamente caratterizzare il sistema tributario, e su cui si è fondato il nostro Stato Unitario (art. 30 dello Statuto Albertino: le imposte sono consentite dalla Camera dei Deputati e sanzionate dal Re).

È questo il quadro di riferimento in cui prospera nella quasi certezza dell'impunità, la grande e diffusa evasione criminosa, coperta da quella di massa, che ne costituisce il brodo di coltura.

Sotto questo profilo le nuove disposizioni che limitano drasticamente l'uso della carta moneta, la cosiddetta tracciabilità, imponendo di utilizzare esclusivamente assegni o moneta elettronica per il pagamento di prestazioni a carattere professionale o di lavoro autonomo, avranno, al di là delle comprensibili motivazioni che le hanno ispirate, prevedibilmente un effetto opposto a quello atteso.

La diffusione dell'area dell'economia irregolare e l'ampiezza del circuito dei pagamenti cash non registrati, affiancati ad una riforma dell'imposta personale che, come vedremo incrementa ulteriormente la progressività marginale (quella che premia l'evasione) per tutti i contribuenti con redditi superiori ai 15.000 euro lordi all'anno, aumenta la spinta ad occultare una quota crescente dei ricavi, coinvolgendo anche soggetti che, dopo il secondo modulo della riforma tributaria, a partire dal 2005, avevano perduto almeno in parte la convenienza a sottostimare i propri imponibili e ad evadere. Queste osservazioni possono essere estese ai nuovi interventi di manutenzione degli studi di settore, che dopo quanto già previsto dalla finanziaria per il 2005, non offrono ulteriori grandi spazi di manovra, almeno nell'immediato.

Al riguardo appaiono convincenti le osservazioni critiche di Raffaello Lupi circa gli effetti miracolistici attesi dagli studi di settore, che qualcuno vorrebbe variare a

piacimento, secondo la convenienza del momento. Gli studi di settore, è bene ricordarlo, non rappresentano un modello di catastalizzazione dei redditi, di difficilissima attuazione e di assai dubbia legittimità costituzionale, ma uno strumento di supporto all'attività di accertamento da utilizzare con prudenza.

Il coordinamento delle diverse disposizioni legislative che hanno innovato la disciplina degli studi di settore negli ultimi mesi sembra condurre alla progressiva trasformazione degli studi di settore in un modello rudimentale di catastalizzazione dei redditi, specie minori.

Vanno in questo senso l'applicabilità degli studi a soggetti con periodo d'imposta inferiore a 12 mesi, la sottoposizione ad accertamento di tutti i contribuenti che non risultino congrui agli studi di settore, anche per un solo anno e l'esclusione dalla possibilità di effettuare accertamenti misti (analitico – induttivi) ai danni di soggetti congrui e coerenti, nel caso in cui l'ammontare dei ricavi e compensi non dichiarati, non superi il 40% di quelli dichiarati e in ogni caso le somme occultate non superino i 50.000 euro.

Si tratta di scelte discutibili, perché invece di tendere a migliorare il grado di aderenza – affidabilità degli studi, ai fini della successiva attività di accertamento, invitano il contribuente a costruire la propria dichiarazione dei redditi in stretta aderenza ai parametri di congruità e di coerenza degli studi, per evitare sanzioni e maggiorazioni d'imposta, determinando un modello anomalo di catastalizzazione di fatto.

Questo non significa che non si possa prevederne una riforma più radicale, che ne estenda ad esempio l'applicazione all'IRAP, ed affianchi all'attuale modello di valutazione della congruità dei ricavi ulteriori parametri attinenti alla redditività e alla coerenza dei diversi elementi in gioco: ma non sembra questa l'intenzione del legislatore, interessato a far cassa, perché nel breve periodo una riforma che vada in questa direzione, comporterebbe al più stabilità nel gettito, non certo ulteriori aumenti delle entrate.

Come ha recentemente sottolineato anche Falsitta, gli studi di settore hanno una funzione molto diversa rispetto al redditometro, strumento la cui utilità per evidenziare le forme più insidiose di evasione, al riparo della congruità evidenziata dagli studi di settore, andrebbe rivalutata. Si tratta comunque di strumenti utili ad integrare, non certo a sostituire l'attività di accertamento dell'Amministrazione.

Una conferma indiretta viene dalla revisione degli scaglioni e delle aliquote nell'IRE; in pratica il coordinamento tra l'innalzamento delle soglie minime e il

dimezzamento del primo scaglione dovrebbe comportare il passaggio praticamente generalizzato di tutti i redditi aggiuntivi da lavoro dipendente dall'aliquota del 23% del primo scaglione a quella del 30,4%, e oltre i 28.000 euro a quella del 41,4%. L'effetto sul gettito sarà comunque consistente, penalizzerà soprattutto le imprese in crescita a maggiore dinamica salariale, non contribuirà a consolidare la ripresa economica, dopo l'aumento di 1,7 punti della pressione fiscale già registrato nel 2006, e non potrà certo essere considerato effetto della lotta all'evasione.

Comunque il dato più rilevante che emerge dalle misure di carattere fiscale adottate negli ultimi mesi, è rappresentato da una sistematica svalutazione dei principi che nel nostro ordinamento costituzionale dovrebbero accompagnare le scelte di politica tributaria, assimilate ad un intralcio burocratico che si frappone al conseguimento degli obiettivi.

Questo elemento di criticità non rileva soltanto dal contenuto delle singole disposizioni, nel merito spesso condivisibili; è piuttosto la combinazione di una pluralità di elementi ed in primo luogo dell'affievolimento del controllo parlamentare, elemento centrale di qualsiasi condivisione delle decisioni in campo tributario.

Si pensi alla vicenda della deducibilità dell'IVA sulle auto aziendali, in seguito alla nota sentenza della Corte di Giustizia, risolta dal Governo con il raddoppio, con effetto retroattivo a tutto il 2006, della quota imponibile a carico del dipendente, destinatario dell'auto: un diritto, quello della deducibilità dell'IVA finalmente riconosciuto alle aziende, i cui oneri vengono posti inopinatamente a carico dei destinatari delle auto, con quale logica, in riferimento al principio di capacità contributiva, non è dato di comprendere; anche perché la retroattività, opportunamente eliminata in sede parlamentare non avrebbe consentito di risolvere la questione nell'unico modo non arbitrario: quello contrattuale.

L'aspetto tuttavia più significativo della nuova politica tributaria, è rappresentato dalla riforma dell'imposta personale.

Le osservazioni che seguono si limitano ai profili giuridici, lasciando sullo sfondo le valutazioni relative ai nuovi assetti distributivi, che rientrano nelle scelte discrezionali del legislatore; anche se, gli obiettivi distributivi e di gettito appaiono prevalenti, non sempre sono sufficientemente coordinati con quelli giuridici, e determinano, per eterogenesi dei fini, effetti non sempre in linea con i principi.

Una prima considerazione riguarda lo strumento impiegato per riformare l'imposta personale, e cioè la legge finanziaria. Si tratta di una scelta discutibile, quando

non illegittima, per almeno due ordini di motivi. Da un lato si è fatto un uso improprio dello strumento legge finanziaria, in contrasto con la disciplina introdotta nel '99, che vieta espressamente di inserire in finanziaria disposizioni a carattere ordinamentale; dall'altro, il Governo ha sottolineato che gli effetti redistributivi della riforma dell'IRE non comporteranno aumenti del gettito nel 2007: non è vero, ma occorre crederlo, comunque un ulteriore elemento che avrebbe dovuto escludere l'IRE dalla legge finanziaria.

La questione, tutt'altro che accademica, avrebbe potuto trovare un punto di equilibrio ragionevole tra il diritto del Governo, sancito dallo Statuto del contribuente a veder approvata la riforma dell'IRE contestualmente al Bilancio, e quello del Parlamento di poter decidere in modo informato e non arbitrario sulla più importante imposta dell'ordinamento, se il procedimento di approvazione della legge finanziaria non fosse stato stravolto, proprio dal Governo, con voto di fiducia al bilancio e alla legge finanziaria.

Ad un primo esame, la modifica degli effetti distributivi prodotta dalla nuova IRE non sembra determinare sconvolgimenti, in un quadro che comporta, apparentemente, un moderato aumento del prelievo sui redditi medi: una scelta questa, squisitamente politica che non meriterebbe particolare attenzione, in quanto rientrante nella discrezionalità legislativa.

Tuttavia, se si ha riguardo alle conseguenze indotte dalla principale novità (o meglio, dal ritorno al passato) che caratterizza la nuova IRE e cioè la sostituzione delle deduzioni dall'imponibile con detrazioni d'imposta, i cui effetti non sono evidenti a prima vista, le sorprese non mancano.

Una prima caratteristica, ripresa dall'esperienza del '97, è la dissimulazione degli effetti della riforma, in particolare, sulla progressività marginale, nelle fasce reddituali che beneficiano delle detrazioni, che ne rendono difficoltoso il calcolo degli effetti distributivi.

In un'imposta complessa, come è l'IRE, qualche elemento di illusione finanziaria è probabilmente inevitabile; e non contrasta di per sé con principi fondamentali. Il discorso è più delicato per i modelli che utilizzano sistemi di riduzione del prelievo a carattere decrescente.

Questi comportano sempre alcuni elementi di irrazionalità in quanto incidono in misura variabile, ma comunque non trasparente sulla progressività implicita del tributo.

Si deve però sottolineare che, mentre le deduzioni decrescenti ampliano di fatto il primo scaglione, attenuando la curva della progressività, le detrazioni decrescenti si comportano in modo opposto, cioè l'aumentano in modo non trasparente. E' evidente la diversità delle due situazioni: nel primo caso il contribuente che beneficia delle deduzioni

sa che queste determinano una certa riduzione del prelievo, nel secondo tende a non accorgersi che le detrazioni decrescenti mascherano un'aliquota marginale più elevata e quindi un aggravio d'imposta.

Queste osservazioni sono rese più evidenti dal confronto tra il sistema di detrazioni e deduzioni previsto dal Testo Unico delle imposte dirette del 1986 e il sistema di detrazioni decrescenti che lo ha sostituito nel '97, finalizzato a realizzare obiettivi di redistribuzione orizzontale, incidendo in modo differenziato sulla progressività in relazione alle diverse tipologie di reddito; e dalla loro successiva trasformazione in deduzioni dall'imponibile, operata dalla legge Tremonti del 2003.

Il sistema misto deduzioni + detrazioni del 1986 era piuttosto semplice ed abbastanza trasparente; l'opposto di quello introdotto nel '97 caratterizzato da un complicato sistema di detrazioni personalizzate e variabili, rispondente ad esigenze politiche, non sempre assistite da ragionevolezza, disattente al principio di capacità contributiva. Il ritorno al sistema delle detrazioni stabilito dall'ultima finanziaria, dopo la breve parentesi delle deduzioni (2003 – 2006) rappresenta un ritorno, sia pure con alcuni elementi di razionalizzazione, ma anche con effetti indotti più ampi, ad un modello di imposizione meno trasparente, che riduce, ma non evita, per via delle detrazioni decrescenti, bruschi balzi della progressività, nel passaggio da uno scaglione a quello successivo, ed introduce nuovi ulteriori elementi di arbitrarietà.

L'aspetto più grave della opacità degli effetti, diretti ed indotti, di questo modo di procedere, si percepisce appieno in relazione al procedimento adottato per l'approvazione della legge finanziaria, di cui la riforma dell'IRE è parte.

Dal testo sottoposto all'esame del Parlamento non è possibile percepire, neppure indirettamente, cosa realmente cambia nella ripartizione degli oneri tributari, rispetto al sistema che le nuove norme sono chiamate a sostituire, mentre la fiducia sul testo legislativo, ridotto ad un unico articolo, non permette al Parlamento di valutare e decidere sui diversi aspetti che caratterizzano il testo.

Il Governo si fa legislatore, il consenso parlamentare alle imposte degrada ad un semplice potere di ratifica, che oltretutto preclude alle opposizioni qualsiasi ruolo di partecipazione e controllo.

Anche Enrico De Mita ha evidenziato le conseguenze negative, in termini di razionalità del sistema, determinate dalla combinazione tra una eccessiva discrezionalità dell'esecutivo nelle scelte in campo tributario e un controllo parlamentare debole, che avalla le decisioni dell'esecutivo in base al rapporto di omogeneità politica, senza alcuna

attenzione agli effetti distributivi ed “alla parità di trattamento che in materia fiscale è un principio basilare”.

Ora, a parte il procedimento abnorme di approvazione della legge finanziaria per il 2007, che ha espropriato il Parlamento del suo potere di decisione in campo tributario, occorre che da parte dei giuristi venga posta più attenzione agli effetti indotti dalle nuove norme tributarie sulla parità di trattamento, che è alla base del consenso alle imposte in ogni Stato di diritto.

Gli effetti distributivi non sono infatti una conseguenza economica esterna al diritto e, specie in campo tributario, costituiscono il nucleo essenziale degli interessi che la legge tributaria è chiamata a regolare.

Il problema non investe solo, come rilevato da De Mita, i rapporti di forza delle diverse categorie nella negoziazione con il Governo dei profili distributivi della politica tributaria; evidenzia l'essenza stessa della funzione parlamentare e si riferisce quindi non solo al diritto dell'opposizione di esercitare la propria funzione di controllo, ma al potere – dovere del Parlamento di determinare le decisioni di politica tributaria, attraverso un procedimento che ne assicuri la trasparenza.

De Mita solleva un problema reale, che ha caratterizzato negativamente il sistema tributario, dalla riforma del '72 ad oggi, ed è stato favorito dalle diverse modalità di determinazione del reddito nel nostro sistema tributario, a seconda delle categorie di appartenenza; è infatti arduo evidenziare l'arbitrarietà di determinate disposizioni, quando si riferiscono a situazioni non omogenee. Ma, è proprio l'impianto della nostra IRE post – finanziaria 2007 ad introdurre ulteriori elementi di irrazionalità, interni alle principali categorie reddituali, e quindi di arbitrarietà, valutabili al metro della ragionevolezza.

Si pensi ad esempio all'andamento della progressività nel passaggio dal primo al secondo scaglione per due lavoratori dipendenti, il primo senza carichi familiari ed il secondo con coniuge e figli a carico; per quest'ultimo il passaggio da uno scaglione all'altro comporta, accanto all'aumento dell'aliquota, anche la riduzione crescente sia della detrazione familiare sia dell'assegno per il nucleo familiare.

L'aliquota marginale implicita è quindi molto più elevata ed evidenzia non solo la scarsa trasparenza della nuova curva delle aliquote ma, attraendo nell'orbita dell'imposta personale anche l'assegno per il nucleo familiare, che risponde a condizioni reddituali particolari (il reddito da lavoro dipendente non deve essere inferiore al 70% del totale), aumenta il grado di irrazionalità della nuova IRE.

Il collegamento tra assegno per il nucleo familiare e imposizione personale operato dal legislatore attraverso disposizioni caratterizzate da uno stretto legame funzionale, adottate con la stessa legge, determina infatti un andamento differenziato e più oneroso (il prelievo netto cresce molto più rapidamente) per i redditi appartenenti alla stessa categoria reddituale, in presenza di oneri familiari; il carattere arbitrario e l'irragionevolezza di tali scelte appaiono quindi evidenti.

La trasformazione poi delle deduzioni dall'imponibile in detrazioni comporta l'assoggettamento alle addizionali locali anche della parte di reddito prima esclusa, in quanto rientrante nell'area della deducibilità: assume cioè un irragionevole carattere regressivo.

Qui a mio parere la discrezionalità legislativa non c'entra nulla, perché sarebbe stato possibile realizzare una distribuzione degli oneri tributari per fasce reddituali analoga, senza produrre effetti secondari irragionevoli, per di più occultati da meccanismi di illusione finanziaria.

Vale da ultimo la pena di ricordare che, poiché il ruolo delle deduzioni introdotte dalla legge 80/2003, era molto maggiore in termini di redditi non incisi dall'IRE, rispetto all'analogo effetto prodotto dalle detrazioni IRPEF, che aveva sostituito, il ritorno ad un sistema di detrazioni, ha comportato un ulteriore ampliamento degli elementi di irrazionalità già evidenziati dalla riforma del '97.

In definitiva, mentre il carattere decrescente delle deduzioni può essere discutibile, in quanto comporta una crescita più rapida della progressività media rispetto a quella marginale, ma non arbitrario, e quindi rientrante nelle scelte discrezionali del legislatore, le detrazioni decrescenti non sono compatibili con l'impianto di un'imposta progressiva, come vedremo più avanti, per gli effetti indotti che essi determinano sulla ripartizione degli oneri tributari, in contrasto con il principio di ragionevolezza.

Principio utilizzato recentemente dal Tribunale costituzionale tedesco per una pronuncia di illegittimità costituzionale, differita al 2008 dell'imposta sulle successioni; per le possibili disparità di trattamento che essa determina, in relazione alle diverse realtà patrimoniali.

"Ansimando fuggia la vaporiera": l'immagine carducciana è ormai sostituita dal sibilo dell'alta velocità. Ma, come ci ricorda Sergio Ricossa, i fuochisti della vaporiera non mancano mai, e qualche osservatore compiacente ha sottolineato i vantaggi delle detrazioni decrescenti in base all'applicazione di formule matematiche, rispetto agli scalini che comportava il sistema di deduzioni precedente.

La critica relativa ad alcune incoerenze del precedente sistema di deduzioni è fondata e avrebbe potuto essere corretta già nel 2006, se anche Tremonti non avesse sottostimato gli effetti positivi sul gettito delle principali imposte, indotto dal secondo modulo di riforma dell'IRE, introdotto con la finanziaria per il 2005.

Ma qualche incongruenza del sistema di deduzioni uscito dal confronto parlamentare sulla legge finanziaria per il 2005, e la mancanza nel Governo dell'epoca di una visione chiara circa le modalità di attuazione in modo coerente ed efficace di una riforma ambiziosa negli obiettivi, che esso stesso si era posto, fissati nella legge delega del 2003, ed abbandonati via via, non offre argomenti, per dimostrare che l'IRE 2007 rappresenti un progresso, sotto il profilo distributivo, rispetto al modello precedente, anzi è avvenuto esattamente l'opposto, proprio in termini di razionalità dell'imposta.

D'altra parte il sistema di deduzioni decrescenti non è stato un'invenzione della riforma del 2003, ma un'eredità di quella del 1997; la trasformazione delle detrazioni in deduzioni ha solo trasferito a queste ultime, attenuandole, un elemento critico del precedente modello di progressività, che l'allargamento artificioso degli imponibili connesso con l'abbandono delle deduzioni, ha ulteriormente accentuato.

Il motivo che ha indotto il Governo a ritornare alle detrazioni, non attiene quindi ad esigenze di razionalità dell'imposta, ma è stato probabilmente finalizzato ad aumentare la progressività marginale sui redditi aggiuntivi, dissimulandone gli effetti, e a restituire al sindacato, attraverso le detrazioni, un potere di negoziazione in campo tributario che la legge 80/2003 aveva sicuramente attenuato; obiettivi quindi strettamente politici.

Il principale difetto delle detrazioni non è solo quello di mascherarne gli effetti distributivi, questione non irrilevante sotto il profilo della legittimità, per le modalità con cui sono state introdotte, ma di rendere assai meno evidente l'area dell'indifferenza fiscale, quella cioè al di sotto della quale non vi è convenienza ad evadere da parte del contribuente, e di aumentare la progressività implicita del tributo in misura non uniforme per le diverse categorie reddituali e solo relativamente alle fasce di reddito interessate dalle detrazioni. Gli elementi di arbitarietà di questo modo di procedere sono evidenti, soprattutto per gli effetti sulla progressività delle detrazioni decrescenti, che incidono sulla razionalità del tributo.

Basta confrontare l'aliquota marginale implicita di un lavoratore dipendente senza oneri familiari, nel passaggio dal primo al secondo scaglione (27%+3,4% di riduzione della detrazione = 30,4%) con quella di un dipendente di pari reddito con coniuge e due

figli a carico ($27\%+3,4\%+3,1\%=33,5\%$ a cui va aggiunta un'ulteriore aliquota oscillante tra lo 0,8% per un reddito di 16mila euro ed il 6,05% per un reddito di 28mila euro, imputabile alla riduzione dell'assegno per il nucleo familiare), per rendersi conto della penalizzazione che caratterizza la tassazione dei redditi aggiuntivi, per un lavoratore dipendente con due figli a carico, rispetto ad analogo reddito della stessa natura, non gravato da oneri familiari.

Se poi si confrontano le stesse categorie di soggetti, con redditi compresi tra i 29.000 ed i 40.000 euro, la forbice tra le due aliquote marginali si attenua molto lentamente, ma rimane comunque elevata (41,3% i single, 44,3% i contribuenti con coniuge e due figli a carico più un'ulteriore riduzione dell'assegno per il nucleo familiare che comporta un'aliquota decrescente dal 6,35% al 4,95%, con un'aliquota totale implicita che oscilla tra il 50,65% ed il 49,25%).

Nel passaggio tra i 40mila ed i 75mila euro, la progressività marginale per i lavoratori dipendenti con oneri familiari a carico cresce ulteriormente perché anche la detrazione per il coniuge, oltre a quella per i figli, assume carattere decrescente.

Nei redditi da lavoro autonomo le aliquote marginali implicite sono, per il gioco delle minori detrazioni, un po' meno elevate rispetto a quelle da lavoro dipendente. Si va infatti da un'aliquota del 29,2% per i redditi compresi nel secondo scaglione ad un'aliquota del 40,2% per quelli rientranti nel terzo scaglione (per i contribuenti con oneri familiari, l'aliquota marginale aumenta, come per il lavoro dipendente, di 3,1 punti percentuali).

L'aspetto francamente incomprensibile della nuova IRE è rappresentato dal fatto che per la maggior parte dei redditi da lavoro dipendente, per il gioco delle detrazioni, al forte aumento delle aliquote marginali non corrisponderanno spostamenti rilevanti in termini di imposta netta.

Tuttavia nei prossimi due anni, nei quali il Governo esclude riduzioni delle imposte, il forte aumento delle aliquote marginali riverbererà i propri effetti sulla dinamica delle ritenute operate dalle imprese sui redditi aggiuntivi corrisposti ai dipendenti. L'aggravio in termini di imposta oscillerà, anche in considerazione dei futuri incrementi contrattuali, tra i 2 e i 3 miliardi di euro all'anno, cifra sostanzialmente analoga alla riduzione del cuneo fiscale determinato dall'alleggerimento dell'IRAP. L'impressione che se ne trae è che l'apporto della politica tributaria al rilancio della competitività del sistema sarà trascurabile, mentre continuerà ad incidere negativamente sulla domanda interna.

D'altra parte, gli effetti distributivi del tutto arbitrari, interni alla medesima categoria reddituale, evidenziati dai semplici esempi proposti, non possono essere ricondotti al metro della ragionevolezza, nel perimetro della discrezionalità legislativa, perché comportano, a parità di reddito da lavoro dipendente, all'interno del medesimo scaglione reddituale, un'imposizione molto più onerosa per i redditi aggiuntivi in relazione alla diversa posizione familiare del contribuente (single o con familiari a carico). Le detrazioni decrescenti non producono quindi solo illusione finanziaria o generiche irrazionalità da valutare secondo il metro della critica politica; determinano una frattura radicale con i principi che ne evidenziano l'illegittimità, per le disparità del tutto arbitrarie, con cui vengono tassati i redditi aggiuntivi nel passaggio da uno scaglione a quello successivo, in relazione alla composizione del nucleo familiare.

La sostituzione delle deduzioni, i cui inconvenienti in termini di riduzione della progressività nel passaggio da uno scaglione all'altro avrebbero potuto essere facilmente corretti, all'interno di una politica di riduzione del prelievo collegata all'ampliamento degli imponibili dichiarati, con le detrazioni, determinerà, proprio per le incongruenze assai più gravi evidenziate in precedenza, effetti distributivi indesiderati (leggasi aumento del prelievo) per un numero imprecisabile di contribuenti, comunque assai più ampio di quelli originariamente stimati.

Tutto questo è stato reso possibile sia dalla mancanza di trasparenza degli effetti distributivi del prelievo, in relazione all'incremento delle aliquote marginali implicite, di cui non vi è traccia nella relazione di accompagnamento, sia dall'eclissi del controllo parlamentare che ha caratterizzato la procedura di approvazione della struttura della nuova IRE.

Se si analizza invece la struttura dell'IRE vigente nel 2006 dal punto di vista degli effetti distributivi, si rilevano facilmente i motivi strutturali che hanno contribuito al forte incremento del gettito rispetto ai precedenti periodi d'imposta.

L'andamento positivo dell'IRE nel 2005 e nel 2006, come ho evidenziato in un precedente articolo, è il risultato di una serie di elementi, che, purtroppo, non è possibile separare tra loro, in assenza di dati aggiornati relativi alla dinamica degli imponibili. A questo risultato, che non mi ha affatto sorpreso, ha comunque concorso in misura significativa anche l'allargamento consistente della no-tax area e della family area per un numero considerevole di contribuenti, stabilito dalla legge finanziaria per il 2005.

Il boom delle entrate, che ha registrato nell'ultimo anno un incremento del 9,9%, pari ad oltre 35 miliardi di euro, rispetto al precedente, è stato determinato da una

molteplicità di concause, tutte positive (ripresa economica, effetto sugli imponibili IRE e IRES della revisione ed estensione degli studi di settore, aumento della no-tax area e della family area, la deduzione di 7.500 euro dalla base imponibile IRAP decise con le finanziarie per il 2005 e 2006, nuove norme antievasione, introdotte con il decreto legge del luglio 2006). Oltre il 30% di queste maggiori entrate, pari a 14 miliardi di euro, anche secondo l'attuale Governo, non avrebbe spiegazioni chiare. Si è parlato quindi di tax-compliance e di effetto Visco, che avrebbe indotto spontaneamente i contribuenti a una maggiore fedeltà fiscale.

A mio parere non occorre ricorrere ad interpretazioni fantasiose per spiegare un fenomeno piuttosto semplice: l'ampliamento dell'area dell'indifferenza fiscale nell'IRE, determinato dal notevole incremento delle deduzioni (no-tax area e family area), a partire dal 2005, ha avuto effetti positivi non solamente sulla dinamica dell'IRE.

Le imposte non sono realtà chiuse, ma strumenti di prelievo che incidono sulla realtà economica, caratterizzati da forte interdipendenza. In una situazione che evidenzia un'evasione diffusa e cronica, in tutte le principali imposte, l'aumento degli imponibili IRE ha comportato effetti positivi a cascata sul gettito dell'IRAP, dell'IVA, e indirettamente anche dell'IRES.

L'abbandono del sistema di deduzioni, appena avviato, rappresenta quindi non soltanto un elemento di minore trasparenza, ma, in base all'esperienza degli ultimi tre anni, è anche un errore tecnico sotto il profilo del contrasto all'evasione.

Con l'IRE 2006 l'ampiezza del primo scaglione, con aliquota del 23% era nominalmente di 26.000 euro, ai quali andava aggiunta quanto meno una parte della no-tax area e della family area; il passaggio allo scaglione successivo avveniva quindi solo se si superava una soglia variabile da soggetto a soggetto (comunque molto superiore a 26.000 euro). Con la riforma Visco, il passaggio alla scaglione successivo avviene quando si superano i 15.000 euro lordi: insomma uno stipendio o una pensione di 1.160 euro lordi è considerata già una soglia di relativo benessere che comporta, nell'ipotesi più favorevole, un aumento della tassazione, con aliquota marginale implicita del 30,3%!

Certo è previsto l'aumento delle detrazioni a valle che dovrebbe compensare, secondo il Governo, l'aumento dell'aliquota, lasciando qualcosa di più, in busta paga fino ai redditi che rientrano nel primo scaglione della vecchia IRE ed abbiano carichi familiari.

Ma il calcolo è opinabile perché condizionato dalla situazione personale di ciascun contribuente, mentre è certo che il dimezzamento del primo scaglione e l'aumento delle aliquote, e quindi del prelievo in quelli successivi, inciderà pesantemente su tutti i redditi

diversi e farà ripartire il fiscal drag, e cioè il drenaggio fiscale: un'espressione che sembra scomparsa dal vocabolario.

Un'ulteriore sorpresa, non so quanto gradita ai single, riguarda la tassazione familiare: qui, per il gioco degli assegni familiari e delle detrazioni, il miglioramento della posizione relativa della famiglia rispetto ai single avviene lasciando praticamente invariata la tassazione familiare rispetto al 2006; saranno invece i single a pagare mediamente imposte più elevate! (Ma la situazione si inverte per i redditi aggiuntivi).

L'incremento dell'assegno per il nucleo familiare per riequilibrare l'aumento del prelievo sui redditi medio – bassi conseguente alla riforma dell'IRE 2007, finalizzato anch'esso ad ampliarne gli effetti redistributivi a carattere orizzontale, rappresenta un ulteriore elemento di irrazionalità e di confusione; anche perché il costo dell'incremento dell'assegno (pari a 940 milioni di euro) è coperto per circa il 70% dall'aumento dello 0,3% della contribuzione a carico dei lavoratori.

Il carattere decrescente della riduzione degli assegni al crescere del reddito è, come abbiamo visto, ancora più accentuato rispetto alle diminuzioni delle detrazioni ed introduce attraverso la combinazione di una progressività implicita abnorme e dei rilevati elementi di regressività, ulteriori effetti arbitrari ad elevato indice di irrazionalità nella dinamica dei redditi netti.

D'altra parte, poiché il diritto a percepire l'assegno è condizionato al fatto che il reddito da lavoro dipendente rappresenti almeno il 70% del reddito totale, il collegamento all'IRE di questo strumento di integrazione dei redditi familiari può determinare esiti non compatibili in termini di ragionevolezza con il principio di capacità contributiva.

Da questo punto di vista il peggioramento rispetto alla vecchia IRE, determinato dalla sostituzione delle deduzioni con le detrazioni, è particolarmente rilevante. La questione, sia chiaro, non riguarda lo strumento (deduzioni o detrazioni), che dal punto di vista degli effetti giuridici è del tutto indifferente; il problema è determinato dal carattere decrescente che hanno assunto a partire dal 1997 le detrazioni e poi dal 2003 le deduzioni. Mentre le deduzioni decrescenti, come abbiamo sottolineato in precedenza, presentano l'inconveniente, tutto sommato minore, di comportare una riduzione della progressività nel passaggio da uno scaglione a quello successivo, le detrazioni decrescenti sono incompatibili, in termini di razionalità, con la struttura progressiva dell'imposta personale, perché determinano, a parità di reddito, aliquote marginali più elevate per i soggetti con oneri familiari.

In ogni caso il collegamento tra imposizione tributaria e strumenti di sostegno dei redditi familiari determina una confusione di ruoli, che non contribuisce certo ad aumentarne la coerenza, e aumenta la convenienza ad evadere il fisco.

Il sistema degli assegni familiari a carico della finanza pubblica, di evidente utilità sociale quarant'anni orsono, quando l'imposizione sui salari si limitava alla ritenuta dell'1,62% ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, non ha più senso oggi, in cui il prelievo medio sui redditi da lavoro è aumentato, nell'arco di un trentennio, di 14 volte.

Sembra un paradosso: tutti gli osservatori più avveduti evidenziano gli effetti strutturali negativi determinati dall'economia irregolare, ma nessuno formula rilievi quando vengono adottati strumenti che la alimentano.

Gli assegni familiari rappresentano ormai uno strumento di archeologia sociale, che premia il lavoro nero, specie femminile; andrebbero quindi assorbiti all'interno dell'imposta personale, attraverso l'aumento delle deduzioni per carichi familiari, allargando l'area dell'indifferenza fiscale e riducendo in parallelo quella dell'evasione.

Senza lasciarsi fuorviare dalla sopravvalutazione del problema degli incapienti, irrilevante quando è sintomo di evasione fiscale, e da contrastare in caso di condizioni di reale disagio sociale, con l'offerta di servizi a carattere gratuito.

Ma le sorprese non sono finite. No-tax area e family area, fino al 2006, abbattevano in modo consistente la base imponibile dell'IRE ai fini delle addizionali regionale e comunale. Dal 2007 invece la base imponibile delle addizionali locali non beneficerà più delle deduzioni ormai sostituite da detrazioni d'imposta; essa pertanto crescerà di un importo che può essere stimato tra gli 80 ed i 120 miliardi di euro, con un aumento delle relative imposte che potrà oscillare tra gli 800 milioni e il miliardo e mezzo di euro all'anno.

I maggiori oneri, occorre precisarlo, prescindono da ulteriori incrementi delle addizionali, che la finanziaria rende possibili ed hanno carattere tendenzialmente regressivo, perché l'aumento delle imposte locali sarà maggiore per quei contribuenti a reddito medio – basso, che beneficiavano nel 2006 integralmente delle deduzioni, mentre decrescerà al crescere del reddito: la novità non avrà quindi effetto sui benestanti.

Se poi si considerano i redditi diversi da quelli da lavoro dipendente, si comprende l'iter logico che ha condotto alla riforma dell'IRE del 2007: quello di operare una redistribuzione orizzontale del prelievo, solo apparentemente simile a quella già realizzata nel 1997.

Gli altri redditi, specie quelli da lavoro autonomo, ricevono infatti una sistemazione più equilibrata e la curva delle aliquote, meno condizionata dalle detrazioni e dagli assegni familiari appare, nel complesso, meno irrazionale, rispetto a quella del lavoro dipendente.

La redistribuzione opera quindi essenzialmente sui redditi aggiuntivi, fortemente penalizzati dall'aumento delle aliquote marginali implicite, ed incide maggiormente sulle categorie reddituali in cui più ampia è la forbice tra aliquota media ed aliquota marginale, quindi sui lavoratori dipendenti, ed in special modo su quelli con carichi familiari. Si tratta di scelte in cui convivono accanto ad elementi comprensibili altri del tutto arbitrari; l'aumento generalizzato degli oneri fiscali per tutti i redditi aggiuntivi non è infatti uniforme, perché varia in relazione alla posizione dei diversi contribuenti.

In ogni caso la sensazione sgradevole è che l'effetto combinato delle norme anti – evasione e dell'aumento generalizzato delle aliquote marginali penalizzerà ancora una volta i contribuenti in regola, premiando gli evasori.

Il nuovo assetto dell'IRE è comunque criticabile anche all'interno della logica che lo accompagna, perché gli aumenti del prelievo incideranno su tutti i contribuenti con andamento lineare decrescente, mentre i benefici delle riduzioni (modeste) saranno maggiori per i redditi da lavoro dipendente rispetto a quelli da lavoro autonomo e saranno comunque decrescenti; il che equivale a dire che la redistribuzione orizzontale operata a carico dei redditi diversi da quelli da lavoro dipendente si concentrerà essenzialmente su quelli medio – bassi, avrà cioè anch'essa un andamento regressivo.

Dal punto di vista dell'incremento del gettito tributario, che la legge finanziaria stima pari a 18 miliardi di euro nel 2007, una parte molto consistente (7,9 miliardi) dovrebbe venire dalla riduzione dell'evasione. Si tratta ovviamente di un dato opinabile, non essendo possibile separare gli incrementi di gettito legati all'emersione di materia imponibile precedentemente occultata, da quelli prodotti dalle modifiche strutturali dell'IRE, introdotte con la finanziaria per il 2007; ed essendo ormai privo di significato, per la ristrutturazione profonda dell'IRE anche il semplice confronto dei dati del gettito, raffrontati con quelli degli anni precedenti.

Quello che appare certo è che il maggior prelievo atteso si concentrerà prevalentemente sui redditi medi, anche per effetto del drenaggio fiscale spinto dal dimezzamento del primo scaglione, e sarà probabilmente maggiore rispetto a quanto previsto dal Governo, a meno di una ripartenza dell'evasione, che l'esperienza del 97 non consente certo di escludere.

Tuttavia l'aspetto più discutibile della riforma, non sta nell'aumento della progressività, decisione questa essenzialmente politica, ma nel fatto che questa opzione, del tutto legittima, sia stata attuata, per la procedura di approvazione della legge finanziaria in cui era inserita, senza alcun confronto parlamentare, circa gli effetti distributivi reali.

Questa scelta, motivata dall'obiettivo non dichiarato di aumentare, a parità di imponibile, il prelievo sui redditi diversi da quelli da lavoro dipendente, accentuandone la redistribuzione orizzontale, per penalizzare gli evasori, in realtà ne incentiva i comportamenti illeciti ed appare quindi in contraddizione con l'obiettivo di contrastarla.

Vale la pena sottolineare che la progressività effettiva dell'IRE, prima della riforma introdotta con la legge finanziaria 2007, era ragionevole, ed i correttivi apportati da quest'ultima non dovrebbero determinare alcun terremoto nel prelievo complessivo.

Proprio per questo, la soluzione adottata resta opinabile, perché se è probabilmente vero che l'aumento delle detrazioni e degli assegni familiari controbilancerà, per una parte dei contribuenti, l'effetto combinato della riduzione dell'ampiezza degli scaglioni e dell'aumento delle aliquote, incidendo marginalmente sulla progressività media (per altro già elevata, specie per i redditi medi), l'aumento delle aliquote marginali costituisce, per le ragioni precedentemente richiamate, un errore dal punto di vista della tecnica tributaria, perché amplifica gli effetti negativi connessi con l'adozione di aliquote marginali elevate, senza determinare alcun vantaggio sotto il profilo degli assetti distributivi.

In definitiva dopo il forte incremento delle pressione fiscale registrato nel 2006 (1,7% del PIL), un ulteriore aumento di 1,2 punti percentuali nel 2007 concentrato prevalentemente sulle imposte dirette, appare sotto il profilo economico un azzardo, anche per il carattere non certo virtuoso della nuova spesa corrente che è chiamato a finanziare. A meno di sorprese determinate da errori di calcolo, che l'opacità del processo di approvazione della riforma non consente di escludere.

In conclusione, la novità tributaria più interessante è rappresentata dalla riduzione della base imponibile dell'IRAP, che, a regime, dovrebbe determinare una riduzione del prelievo sul monte salari (il cosiddetto cuneo fiscale) pari ad oltre 6 miliardi di euro.

L'intervento sull'IRAP, che non ha carattere agevolativo ma strutturale, perché comporta una consistente riduzione della componente salariale della base imponibile dell'IRAP, non è probabilmente estraneo, in quanto preventivamente pubblicizzato, alla

soluzione positiva della questione della compatibilità del tributo con la disciplina comunitaria dell'IVA, sancita ad ottobre dalla Corte di Giustizia europea.

Questa misura di grande rilievo, occorre ribadirlo, specie se rappresenta l'avvio di una graduale riduzione del cuneo fiscale, incontra tuttavia due ordini di limitazioni.

La prima, è che essa purtroppo non appare inserita all'interno di un più ampio disegno di politica tributaria, finalizzato al recupero della competitività del nostro sistema produttivo. L'esclusione di una parte significativa dei servizi dagli interventi di alleggerimento dell'IRAP, motivata dalla scarsa concorrenza che esisterebbe in quelle aree, evidenzia l'assenza di una visione sistematica perché penalizza settori, quali banche e assicurazioni, che incidono trasversalmente sulla competitività del sistema Italia.

Il rifinanziamento del credito d'imposta per la nuova occupazione è indubbiamente positivo, in parallelo con il raddoppio fino a 200.000 euro della soglia al di sotto della quale gli interventi a sostegno delle imprese, non sono considerati incompatibili con il divieto comunitario di aiuti di Stato alle imprese.

Lo stesso non si può dire della pioggia di incentivi alla rottamazione di auto, elettrodomestici, o all'acquisto di televisori di ultimissima generazione o di computer, prodotti questi ultimi totalmente di importazione, e le cui vendite sono sostenute dal credito al consumo, che è difficile considerare elementi di una politica industriale, o socialmente rilevanti. Positivi invece gli incentivi alla fusione delle imprese e la penalizzazione fiscale delle società di comodo. Ma, specie dopo la riforma dell'IRES che ha chiuso molti varchi a pratiche elusive e all'evasione, il nostro sistema fiscale resta estremamente oneroso per le imprese italiane e non incentiva certo l'afflusso di capitali esteri.

La seconda, già evidenziata in precedenza, attiene al forte aumento della progressività marginale nell'imposta sui salari, che penalizzerà i redditi aggiuntivi (straordinari, gratifiche, premi di produzione, ecc.), spingendo a corrisponderne una parte al nero, farà ripartire il drenaggio fiscale, condizionando la politica salariale ad elementi che non hanno niente a che vedere con la produttività, ed introdurrà in controtendenza, con l'intervento sull'IRAP, un elemento di ulteriore crescita del cuneo fiscale.

Dal lato della finanza pubblica il prevedibile ulteriore incremento del gettito tributario nel 2007, determinato solo in parte dall'alluvione di disposizioni innovative o modificative dell'ordinamento, introdotte nel settore fiscale negli ultimi sei mesi, sia soprattutto dalla modifica della struttura dell'imposta personale, dovrebbe avere un effetto positivo sul riequilibrio strutturale dei conti pubblici.

Il condizionale è tuttavia d'obbligo, perché la legge finanziaria 2007 ha indirizzato la parte prevalente dell'incremento del gettito tributario realizzato nel 2006, al finanziamento di nuova spesa pubblica; evidenziando la debolezza dell'impianto macroeconomico di una manovra di finanza pubblica che determinerà, secondo le stime dello stesso Governo, una riduzione del PIL tendenziale pari allo 0,3% e quindi un calo del gettito tra i 2 e i 3 miliardi di euro, indotto dall'eccesso di prelievo tributario, deciso con la legge finanziaria. In definitiva il fisco italiano si comporta peggio del mitico Crono; questi mangiava i propri figli, mentre il nostro sistema fiscale è autodistruttivo, in quanto riduce il gettito per eccesso di prelievo.

Una scelta di questo tipo, inevitabile in una situazione di emergenza, appare del tutto ingiustificata se, come è avvenuto con la legge finanziaria per il 2007, è finalizzata a coprire, per giunta in modo poco trasparente, un ulteriore aumento della spesa corrente.

I prossimi, previsti, aumenti delle imposte indirette, dal bollo auto a quelle sui trasferimenti immobiliari, e delle imposte regionali e locali, completano un quadro di evidente sottovalutazione delle conseguenze di un eccesso di intermediazione pubblica della ricchezza, ormai stabilizzata a livelli superiori al 50% del PIL.

Questa situazione comporta per l'economia regolare, che rappresenta pur sempre almeno i 3/4 della ricchezza prodotta, una pressione fiscale superiore al 50%, indicativa di una permanente grave condizione di stress fiscale che, anche quando riequilibra i conti, non risana l'economia italiana ma ne rappresenta, probabilmente, la principale componente del declino, per i limiti strutturali e distributivi del sistema.

D'altra parte l'annullamento, di fatto, del controllo parlamentare sulla legge finanziaria ha consentito di far passare, tra l'altro, nelle mille pieghe della legge stessa, disposizioni odiose quali il taglio del 10% delle pensioni pubbliche di reversibilità, liquidate prima della riforma Dini del '95: decisione da stato di guerra, in stridente contrasto con tutto il contesto della manovra per il 2007, ma che evidenzia in maniera emblematica i guasti prodotti dall'eclissi del diritto al bilancio.

4) Crisi della legge e declino del diritto tributario

Questa breve panoramica ha volutamente sorvolato sui tanti rivoli che attraverso la legge finanziaria hanno contribuito ad alimentare la spesa clientelare e sulla produzione di disposizioni a carattere tributario, certo non caratterizzate da self –

restraint, su cui più facile sarebbe formulare osservazioni critiche; per concentrare l'attenzione su alcune questioni di metodo di maggiore interesse sotto il profilo giuridico, con l'obiettivo di aprire una riflessione e un confronto sui percorsi possibili di una ricomposizione unitaria dei processi decisionali, nel settore della finanza pubblica.

La questione, occorre sottolinearlo, è centrale anche per il giurista che si occupa di diritto tributario. Le disposizioni a contenuto fiscale, negli ordinamenti moderni, non sono fini a se stesse, essendo strumentali al finanziamento della spesa pubblica ed al cui processo di formazione delle decisioni, sono pertanto strettamente collegate.

Il principio della separazione tra potere di imposizione e potere di spesa, su cui è nato e si è sviluppato nell'arco di oltre un secolo il costituzionalismo liberale, ha trovato un'ulteriore specificazione nel modello di stato sociale europeo, caratterizzato dal principio dell'unità della finanza pubblica.

Appartiene difatti alla legge di fissare la ripartizione delle risorse tra i diversi livelli di governo, su cui si articola lo Stato e al Parlamento Nazionale ed, eventualmente, alle Assemblee Legislative Regionali, di decidere le spese e votare le imposte necessarie al loro finanziamento.

Nella prima parte di queste note ho cercato di evidenziare il processo che ha portato nell'arco di un quindicennio a svuotare di significato il tradizionale rapporto e la dialettica Governo – Parlamento nel campo delle decisioni di spesa; processo che inevitabilmente si è esteso al settore tributario, nel momento in cui ha assunto responsabilità di governo una maggioranza orientata, del tutto legittimamente, ad allargare l'area dell'intermediazione pubblica della ricchezza.

Per recuperare un corretto equilibrio di poteri tra Governo e Parlamento, in tema di spesa pubblica, occorre necessariamente ritornare alla Costituzione, che affida al Parlamento il potere di deliberare nuove o maggiori spese, riservando al Governo, limitatamente ad interventi organizzati per settori organici, di proporre al Parlamento, con la legge finanziaria, quelle modifiche ed integrazioni alle leggi di spesa e alle disposizioni tributarie, che esso ritenga funzionali al perseguimento dei propri obiettivi politici, fissati nella legge di bilancio.

In questi ultimi anni si è assistito ad una trasformazione del processo decisionale nel settore della spesa, diverso da quello che aveva caratterizzato gli anni '80, ma dalle conseguenze non meno degenerative. Negli anni '80 l'attuazione delle leggi di spesa votate dal Parlamento con copertura insufficiente o fantasiosa, era assicurata dal Governo attraverso il ricorso crescente all'indebitamento.

Oggi che, anche per i vincoli del patto di stabilità europeo, il Parlamento non potrebbe votare nuove spese senza indicarne un'adeguata copertura, le nuove o maggiori spese vengono introdotte nell'ordinamento dal Governo, con la legge finanziaria, senza alcun obbligo di copertura specifica delle singole voci di spesa.

E' infatti la legge finanziaria a fornire la copertura, attraverso il sistema dei saldi (entrate meno spese, più ricorso all'indebitamento per la differenza) all'insieme delle nuove o maggiori spese inserite nella legge finanziaria stessa, svuotando di contenuto il vincolo della copertura specifica delle singole spese stabilito dall'art. 81, IV comma, della Costituzione.

Se poi, come è avvenuto con l'ultima finanziaria, il Governo ricorre all'artificio di accorpare in un unico articolo l'insieme delle disposizioni della finanziaria, trasformando i vari articoli in altrettanti commi, vincolando il Parlamento al voto di fiducia, allora alla violazione dell'art. 81 si aggiunge anche quella dell'art. 72 sul procedimento legislativo.

La legge finanziaria quindi da strumento per introdurre flessibilità nella predisposizione della manovra di bilancio da parte del Governo, facilitando, e rendendone quindi più incisivo il controllo parlamentare, data la maggiore semplicità e trasparenza della legge finanziaria, rispetto alla intrinseca complessità del Bilancio dello Stato, costruito su unità previsionali di base, si è trasformata nello strumento per sottrarre, nei fatti, la manovra di bilancio al controllo parlamentare.

Ho indicato in precedenza le linee guida che dovrebbero accompagnare la predisposizione della legge finanziaria da parte del Governo e che si riassumono nel binomio interventi dal lato della spesa limitati, ripartiti per settori organici, e definizione delle risorse e loro ripartizione tra Stato, Regioni ed Enti di decentramento, nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fissati dallo Stato.

Un documento quindi asciutto nei contenuti, sui quali il Governo costruisce il proprio indirizzo politico, la cui emendabilità, in sede di approvazione parlamentare è resa possibile proprio dalla dimensione contenuta del testo, nei limiti in cui le modifiche proposte siano compatibili con l'architettura del documento stesso: restituendo, ai sensi dell'art. 81 Cost., al Parlamento un potere effettivo di approvazione della legislazione di bilancio.

Più delicata e complessa è la questione relativa alla legislazione tributaria: già oggi la legge del '99 non consente di inserire nella legge finanziaria disposizioni a carattere ordinamentale; le disposizioni fiscali compatibili con la funzione della legge

finanziaria dovrebbero essere quindi solo quelle che comportino variazioni nelle aliquote, agevolazioni, ovvero l'estensione soggettiva ed oggettiva di tributi già esistenti; dovrebbe quindi essere esclusa la possibilità di introdurre nuove imposte con la legge finanziaria, ovvero di riformare le imposte già esistenti, in modo tale da modificarne in misura significativa gli assetti distributivi.

Ma, a parte queste limitazioni, l'esperienza degli ultimi mesi ha evidenziato, accanto ad una ipertrofia legislativa, una tendenza, da parte del Governo, a considerare i principi e i limiti all'esercizio della potestà tributaria, alla stregua di impacci burocratici da aggirare, quando non più semplicemente da ignorare.

Si tratta, purtroppo, di una tendenza ricorrente nella politica tributaria italiana, aggravata oggi non solo dalla circostanza che esiste ormai da 7 anni un sistema di norme di principio e una interpretazione giurisprudenziale che meriterebbe più attenzione da parte del legislatore, ma anche dal fatto che alla mancata osservanza dello Statuto del contribuente, il più delle volte non corrisponde alcuna reale esigenza di efficacia delle disposizioni assunte in deroga.

Un esempio di questa tendenza a ridurre la libertà dei cittadini, senza valide ragioni, è rappresentato dal progetto di condizionare la portabilità degli assegni ad una nuova specifica imposta. Immaginare di contrastare il fenomeno dell'evasione attraverso l'obbligo della non trasferibilità degli assegni lascia francamente esterrefatti; perché non prevedere allora anche una tassa sull'uso del denaro!

La produzione di norme tributarie degli ultimi mesi, tutte assunte attraverso un uso sostanzialmente improprio della decretazione d'urgenza (decreto legge Bersani – Visco di luglio, decreto legge collegato alla finanziaria, legge finanziaria), se da un lato, specie con la legge finanziaria, ha introdotto nell'ordinamento tributario novità di grande rilievo, con un livello di attenzione, trasparenza e controllo, da parte del Parlamento, titolare in materia di una riserva di legge, inversamente proporzionale all'importanza dell'oggetto; dall'altro ha anche evidenziato i limiti, determinati dalla volontà di dare segnali di apparente discontinuità, rispetto alla politica tributaria del Governo precedente. Senza tener conto che l'attuazione, molto parziale, della legge 80/2003 di riforma del sistema tributario dello Stato ha fatto sì che l'impianto del sistema tributario sia rimasto sostanzialmente quello ereditato da Tremonti nel 2001, disegnato proprio da Visco con la riforma del 1997.

La produzione di norme a mezzo di norme, finalizzata a correggere incongruenze, omissioni ed errori, introdotti nell'ordinamento con il decreto precedente, in cui

elementari esigenze di sistematicità vengono semplicemente ignorate, e che ha condotto uno studioso autorevole, solitamente prudente, quale è Enrico De Mita, a parlare di caos legislativo e di leggi mostro, determina non soltanto un problema di cattivo uso della tecnica legislativa. Comporta infatti l'accantonamento sistematico, da parte del Governo, dei vincoli di trasparenza dal punto di vista distributivo, di razionalità nelle scelte e di coerenza del sistema; vincoli, occorre precisare, di natura sostanziale e presupposto di legittimità delle norme finanziarie e tributarie.

Nel corso di poco più di cinque mesi il Testo Unico delle imposte sui redditi è stato modificato 73 volte, nell'arco di vent'anni si sono prodotte 124 versioni diverse del TUIR; almeno l'editoria specializzata non ne ha sofferto!

La casistica delle incongruenze e la sproporzione tra la moltiplicazione degli adempimenti e gli effetti che essi potranno produrre, farebbe sorridere, se non determinasse continui disagi (mi si perdoni l'eufemismo) per gli operatori professionali e per i contribuenti. Articoli prima abrogati e poi resuscitati nella stessa legge, norme modificate due volte nella stesso testo in commi diversi, e naturalmente con contenuti diversi (è il caso dell'articolo 10 del TUIR sulla deducibilità dei contributi per la previdenza complementare, che prevede ai commi 313 e 314 della legge finanziaria due regimi incompatibili fra loro; occorrerà interpellare la Sibilla per sapere quale dei due commi applicare).

Tra le tante disposizioni opinabili, le buone intenzioni non sono in discussione, è emblematico per l'irragionevolezza che la ispira, il raddoppio dei termini di decadenza ai fini dell'accertamento nelle imposte dirette e nell'IVA, in presenza di una delle ipotesi di reato previste dal Dlgs. 74/2000.

La questione non investe solo il diverso ruolo svolto, in un sistema giuridico evoluto, dalla repressione penale di forme particolarmente gravi di evasione, rispetto al processo tributario, che è finalizzato a determinare il dovuto, quando vi sia discordanza, non componibile in sede amministrativa, tra dichiarato ed accertato.

La norma infatti tende irragionevolmente a collegare funzionalmente i due processi, tributario e penale, disciplinati dalla legge in modo indipendente, all'attività di accertamento, alterando attraverso il superamento delle soglie di punibilità, degli imponibili accertati, i termini di decadenza nell'attività di accertamento.

Il raddoppio dei termini per l'accertamento, dati i più brevi termini di prescrizione, stabiliti per l'esercizio dell'azione penale, rende la disposizione inutile dal punto di vista

penalistico; gli effetti indotti sono comunque evidenti, e come ha rilevato efficacemente Enrico De Mita su "Il Sole 24 ORE", non sono riconducibili a un sistema di diritto.

Dalle nuove disposizioni introdotte negli artt. 24 e 25 della legge 248/06 emerge una visione distorta della repressione dell'evasione, in cui la sanzione penale da strumento sanzionatorio rispetto al bene giuridico violato, degrada a mezzo improprio per indurre il contribuente a concordare il proprio debito di imposta con l'amministrazione finanziaria.

Ovviamente, poiché il diritto è un sistema logico compiuto, le nuove norme ingolferanno il contenzioso tributario, con accertamenti che, se le soglie di punibilità non fossero confermate nel corso del giudizio e cioè nella larghissima maggioranza dei casi, verranno annullati dal giudice tributario per decadenza dei termini, con effetti dal punto di vista della repressione dell'evasione irrilevanti.

Non credo abbia invece precedenti il fatto che, l'applicabilità o meno di un termine di decadenza, sia rimesso alla stessa amministrazione abilitata a svolgere l'attività, cui il termine di decadenza si riferisce. Qui non è solo questione di riserva di legge, svuotata della propria funzione, ma di eclissi dello Stato di diritto.

Il disagio indotto dalla instabilità normativa per i contribuenti è in tutti i casi mitigato (è difficile che tutte le novità riguardino un solo stesso contribuente), rispetto all'effetto dirompente che l'impatto di queste continue modifiche, prive il più delle volte di qualsiasi coordinamento, avrà sull'amministrazione finanziaria, che è la principale vittima di questo modo di procedere.

Quando si immagina di aggredire l'evasione con campagne moralistiche, la cui popolarità per altro è significativamente decrescente (se l'evasione tocca un po' tutti il disvalore di tali comportamenti è, come direbbero i matematici, una funzione che tende allo zero), accompagnate da una valanga di nuove disposizioni amministrative e contabili, comunque a contenuto repressivo, incidendo solo marginalmente sulla struttura dei tributi, forse si dimentica che la produzione abnorme di nuove disposizioni ha, ai fini del contrasto all'evasione, effetti non diversi dal non avere alcuna norma.

Mentre nei prossimi mesi l'amministrazione finanziaria, che non è per altro tradizionalmente caratterizzata da specializzazione settoriale particolarmente elevata, cercherà di districarsi nella selva delle nuove disposizioni, per cercare di applicarle nel modo meno disordinato che le sarà possibile, l'universo mondo che evade il fisco, che costituisce un sistema ben lubrificato dagli innumerevoli vasi comunicanti, avrà tutto il tempo di organizzarsi per utilizzare al meglio la confusione normativa, conseguenza della

produzione alluvionale di norme antielusive ed anti evasione, e trarre vantaggio dall'aumento irragionevole della progressività marginale, facendo lievitare ulteriormente la rendita fiscale dell'evasione.

L'esperienza di quest'inizio di legislatura in campo finanziario e tributario è stata comunque utile perché ha posto in evidenza una serie di elementi di sofferenza, che prescindono dagli obiettivi perseguiti, spesso condivisibili, e dal contenuto delle norme adottate, e si innestano sul tronco della crisi della legge, ormai evidente in tutti i campi del diritto.

Essa offre al giurista spunti per una riflessione più ampia, perché investe, ben al di là delle intenzioni del legislatore, l'essenza stessa dello Stato moderno, fondato sulla separazione dei poteri e sui limiti al loro esercizio.

L'abrogazione di fatto dello Statuto del contribuente, attraverso l'abuso della decretazione d'urgenza, il continuo ricorso alla retroattività, espressamente vietato dallo Statuto stesso, la lievitazione, con metodi artificiosi, del reddito imponibile, e l'ampliamento dei poteri discrezionali dell'Amministrazione, non controbilanciati da adeguate garanzie, confligge non solo con i principi di chiarezza e stabilità delle norme tributarie, radicati nella cultura economica e giuridica italiana da De Viti De Marco ad Einaudi, da Vanoni a Giannini, da Allorio a Micheli, quale premessa ad una loro diffusa osservanza da parte dei cittadini; alimenta nei medesimi cittadini una sfiducia rispetto alle istituzioni, che rappresenta il terreno fertile per lo sviluppo di pratiche elusive, ovvero di vera e propria evasione.

L'aspetto forse più grave è che la crisi della legge appare un fenomeno inarrestabile. Certo la Corte Costituzionale dal '96 ha posto fine agli abusi più evidenti in tema di decretazione d'urgenza, con la conseguenza di far lievitare la produzione di deleghe legislative generiche, in cui il controllo parlamentare, come ha evidenziato da ultimo Gianni Marongiu, è ancor meno incisivo di quello esercitato attraverso la legge di conversione, sui decreti legge.

In quest'ottica il declino del diritto tributario potrebbe apparire, ad un osservatore poco attento, per la sua natura di diritto a contenuto economico instabile, il portato di una situazione contingente, ricollegabile ad una condizione di particolare criticità della finanza pubblica, non diversa da altre che l'Italia ha vissuto in precedenza. Potrebbe essere interpretata in questo senso l'affermazione del ministro Padoa Schioppa di quest'estate, secondo cui l'Italia attraverserebbe una situazione di emergenza più grave di quella del '92.

Ma non è così, il declino del diritto tributario è effetto di una crisi ben più grave, che ha investito il diritto al bilancio; che si esprime nell'eclissi del diritto – dovere del Parlamento di esercitare un controllo pieno, quindi non puramente formale, sulla proposta di bilancio, presentata dal Governo all'approvazione delle Camere, una caratteristica essenziale delle democrazie parlamentari.

A ben vedere, l'aver adottato per l'approvazione della legge finanziaria la stessa procedura con cui ormai vengono convertiti, per fortuna non sempre, i decreti legge, e cioè l'articolo unico, diviso in decine o migliaia di commi fa lo stesso, è abnorme, perché nella sostanza equivale ad approvare la legislazione di Bilancio con le stesse modalità impiegate per la conversione dei decreti legge: non siamo ancora alla Legge finanziaria adottata per decreto, ma, nella sostanza, ci siamo vicini.

Una realtà quest'ultima in nessun modo assimilabile, che risponde a situazioni straordinarie di necessità ed urgenza, che abilitano il Governo, sotto la propria responsabilità, ad adottare atti con forza di legge con validità temporalmente limitata, salvo il potere del Parlamento, con la legge di conversione, di dare stabilità alle disposizioni stesse, ovvero di espungerle dall'ordinamento.

Il potere – dovere del Parlamento di assicurare, con la legge di approvazione del bilancio, il funzionamento e la continuità dello Stato, ha una funzione profondamente diversa: esprime il nucleo centrale della divisione dei poteri, che affida al Governo l'attuazione della legislazione di entrata e di spesa, precedentemente votata e quindi decisa dal Parlamento, secondo il proprio indirizzo politico, ed al Parlamento di rinnovare, con la legge di approvazione del Bilancio, la fiducia al Governo e all'indirizzo politico che esso esprime.

Con la procedura anomala richiamata in precedenza, la legislazione di entrata e di spesa è stata di fatto sottratta al controllo parlamentare, in aperta violazione del terzo comma dell'art. 81 della Costituzione.

Mentre la copertura generale, ma non specifica, delle nuove o maggiori spese decise con la legge finanziaria, contrasta radicalmente con il quarto comma dello stesso articolo 81, proprio per la trasformazione che ha caratterizzato le ultime leggi finanziarie, in contrasto con le norme che ne disciplinano il procedimento di formazione. Determinando un'ipotesi evidente di eccesso di potere legislativo, mediante sviamento della funzione della legge finanziaria.

Il carattere sistematico di questo modo di procedere non nasce oggi; esso evidenzia una degenerazione, a ben vedere, ancor più grave dell'abrogazione tacita dello

Statuto del contribuente. Legge, è bene ricordarlo, votata nel 2000 da una amplissima maggioranza parlamentare, preoccupata di assicurare che la legislazione tributaria, fosse sempre, conforme ai principi costituzionali, funzionali ad assicurare trasparenza, coerenza ed equilibrio al sistema tributario, e più in generale il rispetto non formalistico dei principi di eguaglianza e capacità contributiva.

Come non considerare deviante l'impiego del voto di fiducia, nel procedimento di formazione della legge finanziaria, elemento essenziale del diritto al bilancio, il cui contenuto esprime l'indirizzo politico del Governo nella gestione della finanza pubblica.

Se il contenuto politico dell'approvazione parlamentare della legge finanziaria è rappresentato dalla conferma della fiducia al Governo, da parte della maggioranza parlamentare che lo ha espresso, la richiesta di fiducia su un atto la cui approvazione è in sé un atto di fiducia, ne evidenzia il carattere strumentale, funzionale all'obiettivo di comprimere illegittimamente il ruolo del Parlamento in una materia, quella di bilancio caratterizzata da riserva assoluta di legge e dal punto di vista procedimentale, ulteriormente rafforzata dalla cosiddetta riserva di Assemblea.

D'altra parte, la pratica fin qui seguita sistematicamente dal Governo di porre la fiducia sulla legge di conversione dei decreti legge, se comporta la decadenza degli emendamenti, riducendo il Parlamento ad un ruolo di semplice ratifica, è, almeno in parte conforme alla logica sottintesa nell'articolo 77 che disciplina la decretazione d'urgenza. La decadenza degli emendamenti in seguito al voto di fiducia, non confligge con la stringente delimitazione costituzionale del potere governativo di emanare atti aventi forza di legge; potere che, non a caso, ruota intorno alla responsabilità del Governo, per i contenuti delle norme a carattere d'urgenza da esso assunte.

La prassi che consente la modifica dei decreti in sede di approvazione della legge di conversione, è resa infatti possibile dal consenso implicito del Governo; per cui il voto del Parlamento, nell'approvazione della legge di conversione si configura sostanzialmente come un potere di ratifica, sia pure non del tutto vincolato. Situazione quest'ultima che, per le considerazioni precedentemente svolte, non è assimilabile in alcun modo al procedimento di formazione della legge finanziaria e di bilancio, in cui la differenziazione dei ruoli e dei poteri tra Governo e Parlamento, è disciplinata esplicitamente in Costituzione.

Le considerazioni che precedono evidenziano il carattere destabilizzante di una procedura siffatta, che salta ogni vincolo posto dalla Costituzione al procedimento legislativo e permette di dare vita a norme ordinamentali, e nel caso specifico alla riforma

della principale imposta degli ordinamenti tributari, quella personale, senza alcun controllo di merito da parte del Parlamento. Eludendo elementari vincoli di trasparenza, chiarezza negli effetti distributivi, diretti ed indotti, e di coerenza rispetto al sistema tributario, che non sono evidentemente di natura solo formale.

Trasformando il consenso parlamentare da manifestazione di fiducia in puro atto di fede.

Il tema dei rapporti tra funzione di Governo ed esercizio della potestà legislativa, è questione aperta e complessa, che travalica i pur gravi elementi di criticità evidenziati dall'ultima sessione di bilancio.

Essa investe infatti la stessa struttura delle nostre istituzioni e riguarda in primo luogo il ruolo dello Stato, di cui spesso si parla in modo acritico di declino, senza comprendere che il declino non riguarda lo Stato, in quanto istituzione, ma è conseguenza della capacità o meno che esso ha di trasformarsi e di offrire soluzioni idonee a tutelare in forme nuove i diritti individuali e quelli della nostra Comunità Nazionale, nell'era della globalizzazione.

Da questo punto di vista la tendenza a piegare le istituzioni parlamentari alle esigenze del Governo, comprimendo i diritti della stessa maggioranza, privando la funzione legislativa del potere di determinarne discrezionalmente gli elementi contenutistici, rendendola quindi pari ad un contenitore privo di qualsiasi anima giuridica, evidenzia, al di là delle diverse scelte di merito operate dal Governo, talune anche apprezzabili, un percorso che segna non solo il declino del diritto tributario, ma un arretramento complessivo del livello della nostra civiltà giuridica.

Questo processo degenerativo potrebbe apparire ineluttabile, ma non è così. Il ruolo della cultura giuridica è infatti non solo quello di regolare i diversi interessi, secondo scale di priorità condivise, ma quello di determinare le condizioni perché detto processo possa svolgersi in modo trasparente ed ordinato, restituendo al popolo l'esercizio effettivo della sovranità.

Sotto questo profilo il ruolo del diritto tributario per il suo carattere strumentale e per l'universalità degli interessi che esso regola, che in qualche misura supera perfino il tradizionale limite spazio – tempo , assume un rilievo centrale per la stabilizzazione di un sistema di produzione di leggi, non solo tributarie, aderente ai principi costituzionali.

Un modello in grado di assecondare i processi di trasformazione della società contemporanea, di cui la mondializzazione costituisce soltanto uno degli aspetti, e forse neppure il più rilevante, con la realizzazione di un sistema di regole condivise, in cui informazione, cultura, responsabilità, individualità e partecipazione, diritti e doveri, Stato

e nuovi modelli di Comunità rappresentino altrettanti elementi di una cittadinanza diffusa e condivisa.

Gli elementi di criticità evidenziati, non hanno indubbiamente carattere esaustivo; essi si inseriscono in una tendenza involutiva sedimentata in un lungo arco di tempo, che ha investito indirettamente anche il sindacato del Giudice delle leggi; favorendo l'attrazione all'area della discrezionalità legislativa, di scelte del legislatore di dubbia legittimità costituzionale, ampliandone irragionevolmente i confini.

Sotto questo profilo, il mancato esercizio della delega prevista dalla legge 80/2003 per la redazione di una codificazione dei principi generali del diritto tributario, evidenzia non solo un'occasione mancata, le cui motivazioni sfuggono, ma anche la precondizione per l'avvio di un percorso finalmente virtuoso, in un settore del diritto in cui appare sempre più necessario avviare un processo di condivisione delle scelte, oggi particolarmente carente. Un buon punto di partenza potrebbe essere quello di innestare le principali norme generali comuni, applicabili ai diversi tributi, in una nuova specifica sezione dello Statuto del Contribuente.

L'impiego della delega legislativa dovrebbe quindi da un lato integrare i principi già fissati al riguardo dalla legge 80/2003, dall'altro finalizzarne l'esercizio alla predisposizione di un decreto delegato, da sottoporre per l'approvazione finale al voto del Parlamento, secondo le procedure previste per l'approvazione delle leggi generali. Integrando l'inevitabile tecnicismo della legislazione delegata, con la piena partecipazione e condivisione del Parlamento alle decisioni finali. Un percorso di questo tipo non solo non contrasta, a mio parere, con l'art. 76 della Costituzione, perché la funzione legislativa è esercitata, ai sensi dell'art. 70 Cost., dalle Camere che sono libere di fissare ulteriori condizioni all'esercizio della delega, compreso quindi il potere di ritirarla, attraverso il voto sul testo predisposto dal Governo; ma consentirebbe di dare il giusto rilievo, nella fase tecnica della determinazione delle norme generali del diritto tributario, sia alla dottrina sia al contributo prezioso, fornito della giurisprudenza della V Sezione della Corte di Cassazione, alla valorizzazione dei principi fondamentali del Diritto Tributario, contenuti nello Statuto del Contribuente.

Contribuendo a delimitare, in modo rigoroso, sia i poteri dell'Amministrazione nella fase di applicazione dei tributi, sia i confini entro cui si deve necessariamente esercitare la discrezionalità del legislatore. In questo processo si inserisce anche un più incisivo ruolo del giurista, che non è certo quello di invocare un improbabile ritorno al passato, di cui è in ogni caso impossibile definire i contenuti e forse neppure i confini, ma

quello di contribuire a determinare, anche in forme nuove, la formazione e la stabilizzazione di modelli decisionali di rilevazione, contemperamento e regolazione degli interessi, trasparenti, idonei ad assicurare il rispetto non formale dei principi costituzionali, secondo la ineludibile logica del bilanciamento dei poteri.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAMONTE G., *Intervento preparatorio per le giornate di studi per "Gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria"* – Genova 9-10 febbraio 2007
- BASILAVECCHIA M., *Verso il codice, passi indietro: spunti critici sulla tecnica legislativa nel decreto delegato sull'IRES*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2004, p. 83
- BIONDO, *Gli Studi di settore alla luce della legge n. 311 de 30.12.2004*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 6/2005, p. 1213
- CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.* n.9/2004, p. 983
- CAPOZZI V., *La famiglia nella riforma dell'IRPEF*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2005, p.333
- COCIANI F.S., *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in *Riv. Dir. Trib.* n.7-8/2004, p.823
- DE MITA E., *L'evoluzione del principio di legalità*, 1999, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano , 2006
- FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.* n.7-8/2004, p.885
- FALSITTA G., *Riforma del sistema fiscale e certezza del diritto: dalla nascita prematura e a scalini dell'IRES al mancato varo del codice*, in *Riv. Dir. Trib.* n.10/2005, p.1089
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2005, p.3
- GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.* n.10/2004, p.1069
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Riv. Dir. Trib.* n.2/2006, p.407
- GIOVANARDI A., *Limiti al potere di introdurre per via regolamentare esenzioni ed agevolazioni nella disciplina dei tributi locali*, in *Riv. Dir. Trib.* n.6/2006, p.545
- GRIPPA SALVETTI M.A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.* n.5/2004, p.1719

- LOMBARDI S., *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. Dir. Trib.* n.2/2005, p.165
- LUPI R., *Concorrenza tra ordinamento, Comunità Europea e prelievo tributario*, in *Rassegna tributaria* n.3/2004, p.985
- LUPI R., *Circolazione della ricchezza e "tassazione delle rendite"*, in *Riv. Dir. Trib.* n.6/2006, p.437
- MARINO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.* n.2/2006, p.460
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. e pr. trib.* n.5/2005, p.1007
- MARONGIU G., *La produzione di norme tributarie e l'elusione dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2006, p. 589
- MONACO C., *I principi fondamentali del diritto tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuito nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*, in *Riv. Dir. Fin. e Scienza delle Finanze* n.2/2003, p.51
- MOSCHETTI F. e MOSCHETTI G., *L'adeguamento al diritto europeo deve avvenire nel rispetto del principio di legalità: a proposito della rilettura dell'Agenzia delle Entrate in tema di disciplina IVA delle prestazioni di medicina legale*, in *Riv. Dir. Trib.* n.4/2005, p.357
- PERRONE CAPANO R., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzia dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e diritto* n.1-2/2005, p.12
- PERRONE CAPANO R., *Finanza pubblica e riforme istituzionali tra occasioni di scontro politico e garanzie del sistema*, in *Innovazione e diritto* n.4/2005, p.6
- PERRONE CAPANO R., *La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza Pubblica: riflessioni di un giurista*, in *Innovazione e diritto* n.6/2005, p.4
- SCALINCI C., *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema delle autonomie locali"*, in *Riv. Dir. Trib.* n.4/2004, p.233
- TONCI E., *Le soglie di punibilità nel diritto penale tributario: la determinazione dell'imposta evasa*, in *Dir. e pr. trib.* n.2/2006, p.373

- AA.VV., *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, Paris, 2002
- AA.VV., *L'Europe et la gouvernance mondiale*, Descartes et Cie, Paris, 2003
- ALVI G., *Una repubblica fondata sulle rendite*, Mondadori, Milano, 2006
- CASSESE S., *La crisi dello Stato*, Laterza, 2002
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004
- LUPI R., *Diritto tributario*, parte gen., Giuffrè, Milano, 2005
- NOUZILLE V., *La traque fiscale*, Albin Michel, Paris, 2000
- PALADIN L., *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1996
- RAWLS J., *Giustizia come equità: una riformulazione*, Feltrinelli, 2001
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2005
- BASILAVECCHIA M., *Sulle garanzie tutto da definire*, in *Il Sole 24 ORE* del 03.11.2006
- CARACCIOLI I., *Conto corrente, arma tuttofare contro l'evasione*, in *Il Sole 24 ORE* del 06.09.2006
- DE MITA E., *Resta una riforma che penalizza chi è già in regola*, in *Il Sole 24 ORE* del 02.10.2006
- DE MITA E., *Interpretazione per legge a senso unico*, in *Il Sole 24 ORE* del 10.12.2006
- DE MITA E., *Il diritto penale va utilizzato senza distorsioni*, in *Il Sole 24 ORE* del 14.01.2007
- DE MITA E.; *Miraggio di stabilità nella delega sui codici*, in *Il Sole 24 ORE* del 15.01.2007
- LUPI R., *Attenzione a non mitizzare gli automatismi*, in *Il Sole 24 ORE* del 15.01.2007
- BOERI T., *Il fabbisogno dimezzato*, in www.lavoce.info del 10.01.2007;
- BOERI T. e GARIBALDI P., *Dal maxiemendamento alla finanziaria, 20.12.2006*, in *Raccolta di articoli scritti da Tito Boeri e Pietro Garibaldi*, www.lavoce.info del 17.01.2007
- BORDIGNON M., *Quando la redistribuzione passa per l'addizionale*, in www.lavoce.info del 18.01.2007
- ONIDA V., *Verso la finanziaria "snella"*, in www.lavoce.info del 10.01.2007
- ZAGREBELSKY G., *La Finanziaria, una legge "speciale"*, in www.lavoce.info del 09.01.2007

Valutazione al *fair value* delle immobilizzazioni materiali: trattamento fiscale e risvolti applicativi dell'eventuale "plusvalore" imputato direttamente a patrimonio (con particolare riferimento agli enti bancari e creditizi).

di Stefano Fiorentino¹

SOMMARIO: 1. Esposizione dei fatti ed inquadramento civilistico-contabile - 2. La disciplina fiscale ricavabile dall'art. 11 e dall'art. 13, comma 1, del Decreto 38/2005 - 3. Segue: art. 11, comma 1, lettera e), n. 1), sub. b) - 4. Segue: art. 12 (disciplina Irap) - 5. "First-time Adoption" realizzata nel bilancio relativo all'esercizio 2005 ovvero all'esercizio 2006: differenti implicazioni tributarie correlate alla rivalutazione delle immobilizzazioni materiali - 6. Conclusioni.

1. Esposizione dei fatti ed inquadramento civilistico-contabile –

L'introduzione dei principi contabili internazionali, tra le altre molteplici conseguenze², implica una possibile rivalutazione delle immobilizzazioni materiali iscritte in bilancio, in esito alla *fair value option*, all'atto della prima applicazione degli stessi principi (IAS). Una tale eventualità ha ovviamente dei riflessi in materia tributaria, da esaminare sia con riferimento alla disciplina transitoria recata dal decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sia nell'ambito della disciplina generale recata dal vigente Tuir.

Preliminarmente è utile ricordare che l'IFRS 1 "*First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*" consente di iscrivere, nello stato patrimoniale di apertura del primo bilancio redatto con gli IAS/IFRS, le attività materiali (tra cui ovviamente gli immobili) al loro *fair value*, in sostituzione del costo, registrando l'eventuale plusvalore in contropartita del patrimonio netto. La stessa Banca d'Italia ha

¹ Associato di Diritto tributario, Università di Salerno

² Per una panoramica di tipo generale sugli effetti fiscali correlati all'introduzione dei principi contabili internazionali, si vedano, senza pretesa di completezza, F. GALLO, *Riforma del diritto societario e imposta sul reddito*, in *Giur. comm.*, 2004, I, pagg. 273 e seg.; M. MICCINESI, *L'impatto IAS nell'ordinamento tributario italiano alla luce della riforma del Tuir: fiscalità corrente e differita*, in *Giur. imp.*, 2004, pagg. 1435 e seg.; G. GAFFURI, *I principi contabili internazionali e l'ordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, pagg. 871 e seg.; G. ZIZZO, *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato di esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pagg. 1165 e seg.; SAMMARTINO, *I principi generali relativi al reddito d'impresa*, in *AA.VV., L'Ires due anni dopo: considerazioni, proposte e critiche*, Milano, 2005, 40 ss. CircolareABI serie tributaria, n. 3, 21 febbraio 2006.

poi chiarito (nota n. 406053 del 10-4-2006) che questa rivalutazione può essere effettuata anche *una tantum*, senza che la stessa cioè determini la necessità di procedere in futuro alla sistematica rivalutazione delle attività secondo il "*revaluation model*" disciplinato dallo IAS 16 "*Property, Plant and Equipment*". Questa riserva andrà poi classificata fra le "Riserve da valutazione", ed esposta in nota integrativa, tabella 14.7 (15.6 per il bilancio consolidato) "Riserve da valutazione: composizione", nella sottovoce denominata "Leggi speciali di rivalutazione", distinguendola dalle riserve da valutazione riferite alle attività valutate al *fair value* in modo sistematico³. L'importo riconosciuto nelle riserve da rivalutazione, inoltre, deve essere depurato del relativo onere fiscale, in ossequio a quanto previsto dallo IAS 12.

La disciplina giuridica dell'operazione in esame va preliminarmente ricercata, come già accennato, nell'ambito della normativa di cui al Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, recante esercizio delle opzioni previste dall'art. 5 del Regolamento CE n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali. In merito agli aspetti civilistico-contabili, la stessa Banca d'Italia, ha richiamato la norma espressa dall'art. 7 del predetto decreto, contenente la disciplina delle variazioni di patrimonio netto rilevate nello stato patrimoniale di apertura del primo bilancio di esercizio redatto secondo i principi contabili internazionali. Nell'ambito di tale disposizione assume specifica rilevanza il comma 6, che, per l'incremento patrimoniale dovuto alla iscrizione delle attività materiali al valore equo (*fair value*) quale sostituto del costo, stabilisce l'imputazione a capitale o ad una specifica riserva.

Tralasciando di esaminare le ulteriori implicazioni civilistiche correlate allo specifico regime di indisponibilità di tale riserva, si rileva che il citato art. 7 non contiene alcuna indicazione in merito al trattamento tributario della rivalutazione *de qua*. Gli effetti tributari conseguenti all'entrata in vigore degli IAS/IFRS, infatti, sono disciplinati nei successivi articoli 11 e 12 del decreto, rispettivamente per le imposte sui redditi e l'Irap. Vi è infine una specifica disposizione (articolo 13) che stabilisce la disciplina fiscale di tipo transitorio.

2. La disciplina fiscale ricavabile dall'art. 11, comma 1, lett. a) e dall'art. 13, comma 1, del Decreto 38/2005 – Nell'ambito della disciplina fiscale recata dall'art. 11 del decreto n. 38/05, assume specifico rilievo ai fini che qui interessano il disposto contenuto nel comma 1, lettera a), che aggiunge all'art. 83, comma 1, del Tuir,

³ Cfr. Banca d'Italia Circolare n. 262 del 22 dicembre 2005.

dopo le parole “d’imposta”, le seguenti “aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio”. La disposizione richiamata da ultimo stabilisce, come è noto, la regola generale di determinazione del reddito complessivo ai fini Ires⁴. In virtù di tale modifica, pertanto, il testo vigente dell’art. 83, recita testualmente: “Il reddito complessivo è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente al patrimonio, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei principi contabili internazionali”.

Gli effetti della citata modifica dell’art. 83, in primo luogo rivolti alla disciplina ordinaria dell’Ires, sono poi espressamente riferiti anche alla disciplina transitoria applicabile in sede di *First Time Adoption* (d’ora innanzi FTA). A tal proposito l’art. 13, comma 1, dello stesso decreto n. 38/05, stabilisce infatti che le disposizioni dell’art. 83, come modificate “dall’art. 11 del presente decreto, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili internazionali”⁵.

Rimandando al prosieguo dell’indagine ogni necessario approfondimento della normativa fiscale applicabile al “plusvalore” conseguente alla valutazione a *fair value* delle immobilizzazioni materiali, può affermarsi che le indicazioni immediatamente ritraibili dai principi ispiratori del decreto n. 38/2005 e dalla stessa disciplina generale del Tuir, sembrano escludere la tassabilità di tale componente anche se “imputato direttamente a patrimonio”⁶. Ma una tale conseguenza ermeneutica deve essere confermata alla stregua

⁴ Sull’ampia e dibattuta questione concernente il principio di derivazione del reddito d’impresa dall’utile civilistico cfr. (anche per una ampia ricostruzione storica ed ulteriori indicazioni bibliografiche) TABET, MINERVINI, *Utile civilistico e reddito d’impresa*, in TABET (a cura di), *Il reddito d’impresa*, I Padova, 1997, 45.

⁵ Controversa è invece l’applicabilità all’esercizio 2005 della disciplina tributaria recata da tale decreto ma non correlata alla *first time adoption*, per le imprese che adottano in tale annualità i principi contabili internazionali (in senso favorevole v. ZIZZO, *I principi contabili internazionali*, cit., 1169; *Contra* SAMMARTINO, *I principi generali*, cit., 40). Per un esame, anche in chiave critica, delle delle finalità e delle implicazioni applicative di tale disposizione, cfr., oltre agli Autori già citati, BIANCHI, DI SIENA, *Il coordinamento tra IAS e disciplina del reddito d’impresa: il principio di derivazione è giunto al capolinea?*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2005, 141 ss.

⁶ Va detto, peraltro, che parte della dottrina (SAMMARTINO, *op. cit.*, 41; MIELE, *I principi contabili internazionali alimentano il “doppio binario”*, in *Corr. Trib.*, 2005, 1068) sostiene la riferibilità dell’assunto contenuto nell’art. 83 a tutti gli incrementi e decrementi patrimoniali registrati nell’esercizio e non transitati a conto economico, compresi i plusvalori e minusvalori da *fair value*, e ciò a prescindere dalla effettiva incidenza sul reddito imponibile (in altre parole si ipotizza la necessità di una prima e generalizzata variazione in aumento o in diminuzione del reddito correlata a tutti i componenti “patrimonializzati”, alla quale farebbe eventualmente seguito una ulteriore variazione rettificativa di segno opposto se il componente non ha effetti reddituali secondo la disciplina del Tuir). In effetti appare preferibile, in primo luogo perché più semplice sul piano applicativo, l’opinione che restringe l’area delle rettifiche da componenti patrimonializzati ai soli incrementi e decrementi che incidono sul reddito imponibile alla stregua della normativa vigente (in tal senso v. ZIZZO, *op. cit.*, 1169 e 1170).

di un esame puntuale delle disposizioni recate dal decreto n. 38/2005, unitamente alla ricognizione della peculiare disciplina Ires concernente le plusvalenze patrimoniali "iscritte"⁷.

3. Cenni al regime Ires delle plusvalenze "iscritte": art. 86 e 110 del DPR n. 917/1986 - La vigente disciplina Ires delle plusvalenze patrimoniali è contenuta nell'art. 86 del Tuir (ad eccezione del nuovo regime concernente la *participation exemption*, non rilevante in questa sede, che è contenuto nel successivo art. 87). La norma in esame, che non ha subito modifiche in seguito all'emanazione del decreto n. 38/05, in particolare stabilisce (comma 1) che le plusvalenze concorrono a formare il reddito in tre ipotesi: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Al di là delle segnalate circostanze, che assumono natura tassativa, la plusvalenza non è fiscalmente imponibile⁸.

Quanto detto assume specifico rilievo per le c.d. plusvalenze "iscritte" in bilancio, ipotesi cioè in cui la plusvalenza è iscritta (solo) nel bilancio civile, senza integrare alcuna delle ipotesi previste per l'imposizione quale componente del reddito d'impresa. Come è noto, infatti, la non imponibilità fiscale è stata sancita dall'eliminazione dell'originaria lettera c) dell'art. 54, comma 1, (oggi art. 86) del DPR n. 917/1986 (lettera abrogata dall'art. 21, comma 3, L. 27 dicembre 1997), concernente proprio le plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale. Quale diretta conseguenza del regime di non imponibilità appena accennato, conformemente al "valore fiscalmente riconosciuto" di tali beni, l'art. 110 del Tuir, stabilisce che "il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'art. 85, lettere a) e b), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte..." (art. 110, comma 1, lettera c)⁹.

Dal quadro normativo così delineato, pertanto, si evince la non imponibilità delle plusvalenze iscritte in bilancio ma non ricadenti in alcuna delle ipotesi tassative previste

⁷ Incidentalmente può essere affermato che la nota "simmetria" del regime fiscale delle minusvalenze rispetto a quello delle plusvalenze (di recente v. per tutti CROVATO, LUPU, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 126 e 127) implica per converso la irrilevanza del reddito imponibile delle eventuali minusvalenze da *fair value* concernenti le immobilizzazioni materiali anch'esse imputate direttamente a patrimonio.

⁸ Sulla nozione fiscale e sul regime delle plusvalenze si veda tra gli altri: STEVANATO, *Plusvalenze e minusvalenze nel diritto tributario*, in *Dig. IV, Disc. Priv. Sez. comm.*, XI, Torino 1995, 95; MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993; FALSITTA, *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, Milano, 1991.

⁹ Su tali profili cfr. per tutti: CROVATO, LUPU, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 128 e 129.

dall'art. 86, e per converso il mancato riconoscimento fiscale del maggior valore imputato al cespite rivalutato. E tale regime, che è specificamente riferibile alle plusvalenze emergenti in seguito a rivalutazioni di tipo civilistico-contabili, ai sensi dell'art. 86 è applicabile sia alle imprese che adottano i principi contabili nazionali sia a quelle che adottano i principi contabili internazionali.

Ferme tali premesse, è possibile verificare che il citato decreto n. 38/05 non contiene alcuna disposizione modificativa del descritto regime fiscale delle plusvalenze iscritte, che anzi risulta implicitamente confermato da una specifica modifica relativa all'art. 110, comma 1, lettera c); questa disposizione, infatti, anche nel testo novellato, conferma la irrilevanza delle plusvalenze iscritte ai fini del riconoscimento fiscale del costo dei beni rivalutati, [(cfr. art. 11, comma 1, lettera e), n. 1), sub. b) del decreto n. 38/05]].

Una volta inquadrato correttamente il contesto normativo e sistematico di riferimento, ne deriva che la imponibilità fiscale della "plusvalenza" da rivalutazione imputata a patrimonio, se pure astrattamente ricavabile dal testo letterale dell'art. 83, si pone in contrasto con la disciplina recata dagli articoli 86 e 110 dello stesso Tuir, le cui specifiche disposizioni non possono che assumere una valenza pregnante rispetto alla normativa più generale recata dallo stesso art. 83. Una lettura di tale ultima disposizione attenta all'inquadramento sistematico della stessa, impone quindi una naturale e stringente correlazione tra l'assunto "aumentato o diminuito dei componenti...imputati direttamente a patrimonio" e lo specifico regime fiscale che concerne i medesimi componenti nell'ipotesi in cui vengano imputati a conto economico.

In altre parole non vi può essere l'imponibilità della "plusvalenza" da rivalutazione imputata direttamente a patrimonio in base agli IAS, quando è invece sancita la irrilevanza fiscale di tale componente in caso di imputazione a conto economico.

Le conclusioni raggiunte, del resto, ricevono ulteriore conferma se si hanno ben presenti le finalità che hanno ispirato il legislatore tributario allorché ha emanato il decreto n. 38/05 per adeguare il sistema fiscale ai principi contabili internazionali. A tal proposito, infatti, è stato opportunamente ribadito¹⁰, tra l'altro, che la normativa fiscale *de qua* è chiaramente orientata alla salvaguardia del principio di "neutralità"

¹⁰ In tal senso cfr. la relazione governativa al decreto laddove è precisato che tutte le modifiche sono state introdotte "salvaguardando, nei limiti del possibile, la neutralità dell'imposizione rispetto ai diversi criteri di redazione del bilancio d'esercizio" (tale profilo è espressamente richiamato da ZIZZO, I principi contabili internazionali, cit., 108, nota (10); sul punto v. anche CircolareABI serie Tributaria n. 3 del 21 febbraio 2006).

dell'imposizione, da intendersi nel senso di evitare alle imprese penalizzazioni (o vantaggi) fiscali derivanti dall'adozione o meno dei principi contabili internazionali.

4. Segue: art. 12 del Decreto 38/2005 e articoli 11 e 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 (disciplina Irap) - La non imponibilità della plusvalenza da rivalutazione contabile, già affermata ai fini Ires, può essere confermata anche ai fini Irap alla stregua delle seguenti considerazioni.

In attesa che venga emanato un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, i soggetti che adottano i principi contabili internazionali determinano il valore della produzione netta ai fini Irap sulla base dei precedenti schemi di bilancio (art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 38). Resta ferma, in primo luogo, la regola generale che stabilisce che i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione netta, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi (art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997, richiamato espressamente nell'art. 12 del decreto n. 38/05).

Con specifico riferimento alle plusvalenze, poi, conserva inalterata la sua portata precettiva la disposizione contenuta nell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997, che riconduce tra i componenti rilevanti ai fini Irap le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali, con esclusione di quelle correlate al trasferimento di aziende. In merito a tale profilo, peraltro, la stessa Amministrazione Finanziaria ha tra l'altro chiarito che la locuzione plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali deve essere intesa con riferimento esclusivo alle varie ipotesi di plusvalenze tassabili in base all'art. 54, comma 1, del Tuir (oggi art. 86, comma 1)¹¹, nei casi cioè in cui è specularmente prevista, anche agli effetti dell'Irap, la deducibilità delle quote di ammortamento¹².

Da quanto rilevato può considerarsi acquisita la non imponibilità Irap della plusvalenza da rivalutazione contabile imputata a patrimonio in sede di *First-time Adoption*, in linea cioè con il trattamento fiscale previsto ai fini Ires e con l'irrilevanza fiscale (sia ai fini Ires sia ai fini Irap) dei maggiori valori assunti in sede civilistico-contabile dai cespiti rivalutati.

¹¹ Circ. Min. del 4 giugno 1998, n. 141/E.

¹² Circ. Min. del 12 novembre 1998, n. 263/E.

5. "First-time Adoption" realizzata nel bilancio relativo all'esercizio 2005 ovvero all'esercizio 2006: differenti implicazioni tributarie correlate alla rivalutazione delle immobilizzazioni materiali - Una volta chiarita la non imponibilità fiscale della plusvalenza *de qua*, è utile esprimere alcune brevi considerazioni in merito alla necessità di iscrivere la riserva da rivalutazione al netto dell'onere fiscale correlato, così come stabilito dallo IAS 12 (*Income taxes*).

In primo luogo vanno segnalati alcuni specifici profili della eventuale rivalutazione posta in essere nel bilancio relativo all'esercizio 2005, rispetto a quella effettuata nel bilancio relativo all'esercizio 2006. In effetti, per i soggetti che hanno adottato i principi contabili internazionali nell'esercizio 2005, in aggiunta alle disposizioni fiscali già esaminate, ha trovato applicazione la disciplina transitoria prevista dall'art. 1, commi 469 e seguenti, della Legge 3 dicembre 2005, n. 266 (c.d. "Legge Finanziaria 2006"). Come è noto tale normativa ha previsto, per la generalità delle imprese, la possibilità (tra l'altro) di rivalutare i propri beni, stabilendo un'imposta sostitutiva nella misura del 12 per cento per i beni ammortizzabili e del 6 per cento per i beni non ammortizzabili.

Dal tenore letterale di tale disciplina può evincersi la sua applicabilità anche alle immobilizzazioni materiali correlate alla *First time adoption*. In tal senso si è espressamente pronunciata l'Amministrazione Finanziaria¹³ (oltre che la stessa Banca d'Italia - nota n. 406053 già citata), che ha confermato l'applicabilità di tali disposizioni alla rivalutazione effettuata in sede di *First-time Adoption*. A tal proposito è bene chiarire tuttavia che la richiamata disciplina fiscale contenuta nella Finanziaria 2006, che implica il riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione a decorrere dal terzo anno successivo (art. 1, comma 470), è però ovviamente applicabile alla sola rivalutazione da *First-time Adoption* effettuata nel bilancio relativo all'esercizio 2005. In tal senso è inequivocabile il disposto di cui al comma 469 che sancisce l'applicabilità della disciplina alle rivalutazioni eseguite nel bilancio dell'esercizio successivo a quello chiuso al 31 dicembre 2004. La concreta utilizzabilità di tale disciplina resta quindi in concreto preclusa per tutti i soggetti che adottano i principi contabili internazionali a decorrere dall'esercizio 2006.

Ferma tale premessa, anche la riserva da rivalutazione eseguita nel bilancio relativo all'esercizio 2006 in occasione della *First-time Adoption* dovrà essere ovviamente iscritta al netto delle imposte differite, calcolate con riferimento alle ordinarie aliquote Ires ed Irap. Diversamente dalla rivalutazione eseguita nel bilancio relativo all'esercizio

¹³ Circ. Ag. Entr. del 13 giugno 2006, n. 18.

2005, non è quindi considerabile alcuna imposizione sostitutiva ai fini del calcolo dell'onere fiscale correlato alla rivalutazione.

In merito alle modalità di iscrizione delle imposte correlate alla rivalutazione (correnti o differite), la stessa Banca d'Italia (nota n. 406053), nel richiamare lo IAS 12, (par. 61), ha chiarito che le stesse vanno imputate direttamente a patrimonio netto, essendo imposte relative a partite imputate anch'esse direttamente a patrimonio netto.

6. Conclusioni - Alla stregua delle considerazioni espresse, si espongono le seguenti sintetiche osservazioni.

Se la rivalutazione delle immobilizzazioni materiali è stata effettuata senza applicazione della disciplina fiscale di cui all'art. 1, commi 469 e seguenti, della Legge 3 dicembre 2005, n. 266 (c.d. "Legge Finanziaria 2006"):

1) La plusvalenza da rivalutazione delle immobilizzazioni materiali eseguita nel bilancio relativo all'esercizio 2005 ovvero all'esercizio 2006 in occasione della *First-time Adoption*, imputata direttamente ad una specifica riserva del patrimonio netto, non è imponibile ai fini Ires ed Irap né assoggettabile ad imposizioni sostitutive;

2) il maggior valore attribuito ai cespiti sul piano civilistico-contabile non è fiscalmente riconosciuto (per ammortamenti, eventuali plusvalenze/minusvalenze da cessione, ecc.);

3) nel calcolo delle imposte differite, che vanno imputate direttamente a patrimonio netto, andranno considerate le ordinarie aliquote Ires e Irap, senza alcuna rilevanza di imposte sostitutive.

Se al contrario, limitatamente all'esercizio 2005, la rivalutazione è stata effettuata applicando la speciale disciplina tributaria prevista nella Finanziaria 2006:

4) alla plusvalenza da rivalutazione delle immobilizzazioni materiali eseguita nel bilancio relativo all'esercizio 2005 in occasione della *First-time Adoption*, imputata direttamente ad una specifica riserva del patrimonio netto, è applicabile l'imposizione sostitutiva del 12 per cento prevista dal comma 472 del citato art. 1.

5) il maggior valore attribuito ai cespiti sul piano civilistico-contabile è fiscalmente riconosciuto nella sua interezza (per ammortamenti, eventuali plusvalenze/minusvalenze da cessione, ecc.), sia pure a decorrere dal terzo anno successivo;

6) nel calcolo dell'onere fiscale correlato alla rivalutazione, che va imputato direttamente a patrimonio netto, andranno considerate le imposte sostitutive previste dalla disciplina speciale.

La disciplina delle cessioni immobiliari tra soggetti privati: dalla normativa introdotta dalla Legge Finanziaria 2006 a quella del Decreto Bersani.

di Giuseppina Simioli

Sommario: 1. Novità normative introdotte con la Finanziaria 2006 - 2. Plusvalenze derivanti da cessioni di beni immobili nella Legge n. 266 del 2005 - 3. Disciplina fiscale e base imponibile per l'imposta sostitutiva introdotta dal Legislatore del 2006 - 4. Requisiti oggettivi e soggettivi dell'imposta sostitutiva - 5. Osservazioni sulle cessioni immobiliari realizzate da soggetti esercenti arti o professioni o da soggetti imprenditori individuali a seguito della Legge Finanziaria - 6. Novità introdotte dal Decreto Legge n. 223/2006, cosiddetto decreto Bersani, nelle vendite di immobili tra privati - 7. Introduzione da parte della Legge n. 248 del 2006, di conversione del D.L. n. 223 del 2006, nell'ordinamento tributario italiano di un regime "quadro" di esenzione dall'IVA - 8. Conclusioni

1. Novità normative introdotte con la Finanziaria 2006

Le disposizioni della legge n. 266 del 2005 (Legge Finanziaria 2006) hanno profondamente innovato, sotto il profilo tributario, la disciplina delle cessioni immobiliari.

La Finanziaria 2006 contiene una importante novità in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da privati nella vendita di immobili.

Il legislatore del 2006, ai commi da 495 a 498, ha riformato il sistema di tassazione applicabile alle cessioni di beni immobili intercorse fra soggetti privati, sia dal punto di vista delle imposte dirette che da quello delle imposte indirette.

Il suo intento è stato quello di aumentare e rendere più efficaci i controlli delle operazioni aventi ad oggetto cessioni immobiliari.

Ulteriore conferma di ciò rinviene nel comma 495 della Finanziaria stessa, che prevede che sia la Guardia di Finanza che l'Agenzia delle Entrate debbano dedicare maggiori risorse al controllo delle vendite immobiliari.

I successivi commi 496 e 497, invece, apportano modifiche, l'uno per la parte venditrice, l'altro per quella acquirente, che contrastano l'ormai diffusa pratica di dichiarare in atto un prezzo diverso rispetto a quello reale e incentiva, pertanto, l'emersione del valore effettivo del bene oggetto della compravendita.

Dal lato del cedente, il comma 496 prevede che la plusvalenza ex art. 67, comma

1 lett. b) del Tuir, possa su richiesta della parte venditrice, essere assoggettata a tassazione ordinaria oppure ad imposta sostitutiva del 12,50%¹.

L'imposta sostitutiva deve essere applicata e versata direttamente dal Notaio rogante con modello F24, indicando sia i dati del soggetto cedente che l'anno in cui è avvenuta la cessione che il Codice Tributo 1107.

Dal lato dell'acquirente, al contrario, il comma 497 prevede che nel caso di cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze fra persone fisiche non nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, le imposte di registro, ipotecaria e catastale possano, su richiesta dell'acquirente, essere calcolate sul valore catastale indipendentemente dal corrispettivo pattuito e dichiarato nel rogito notarile, anziché sul valore del bene dichiarato nell'atto di cessione, come previsto dall'art. 43 del Testo Unico dell'imposta di registro.

In caso di detta opzione, la norma prevede che gli onorari notarili vengano ridotti del 20%, in relazione al corrispettivo dichiarato in atto.

Concludendo, il comma 498 della nuova Finanziaria prevede che i soggetti che si avvalgono delle nuove possibilità di tassazione, e cioè imposta sostitutiva per la plusvalenza in luogo delle ordinarie imposte dirette e tassazione in base al reddito catastale per le imposte indirette, non potranno essere sottoposti ai controlli previsti dal comma 495 della stessa Finanziaria, ovvero i ,maggiori controlli in campo di operazioni immobiliari, dall'art. 38, comma 3, del D.P.R. 600/1973, ovvero gli accertamenti ai fini delle imposte dirette effettuati in base alle cosiddette presunzioni semplici, e dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. 131/1986, ovvero gli accertamenti in materia di imposta di registro.

È opportuno evidenziare che i soggetti non sono comunque al riparo de eventuali accertamenti induttivi previsti dall'art. 38, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973².

2. Plusvalenze derivanti da cessioni di beni immobili nella Legge n. 266 del 2005

La plusvalenza realizzata da una persona fisica, nella qualità di privato, a seguito della vendita di un'area edificabile e di un immobile acquistato o costruito da meno di

¹ "La dichiarazione di un corrispettivo inferiore al reale costituiva comportamento illecito, sotto il profilo tributario, in presenza di altre norme tributarie che ricollegavano al prezzo effetti ulteriori, si pensi, ad esempio alla tassazione delle plusvalenze, realizzate in caso di rivendita infraquinquennale del fabbricato, ex art. 67, lett. b) del Tuir". In tal senso Gaetano Petrelli, "Immobili abitativi – La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette" in *Il Fisco* n. 7/2006.

² In merito Ilaria Mariani, "Le cessioni di immobili fra oggetti privati alla luce della Legge Finanziaria 2006" in www.lapratifaforense.it.

cinque anni e delle unità immobiliari che per la maggior parte del periodo hanno costituito l'abitazione principale del cedente e dei suoi familiari, può essere assoggettata oltre alla tassazione ordinaria attualmente prevista anche ad un'imposta sostitutiva del 12,50%.

Non vi sono assoggettati, invece, i beni immobili pervenuti al soggetto per successione o donazione.

Nel caso di tassazione di terreni vi è poi una tassazione separata.

La tassazione in oggetto si applicherà su richiesta del cedente al Notaio rogante, il quale provvederà a versare l'imposta sostitutiva.

Dunque, sono state apportate modifiche nel campo dell'imposta di registro applicata ai trasferimenti di abitazioni.

Fino ad oggi era prevista l'applicazione dell'imposta di registro sul prezzo indicato nel rogito o sul valore commerciale se superiore, tuttavia l'accertamento da parte del Fisco era possibile solo se tale valore era inferiore al valore catastale dell'immobile e cioè la rendita catastale rivalutata in base ai coefficienti previsti.

Ormai, diventa sempre più diffusa la consuetudine di indicare in atto un prezzo nettamente inferiore a quello effettivamente pattuito e di non molto superiore al valore catastale, riparandosi in tal modo da possibili controlli fiscali, falsando, però, di gran lunga la realtà del mercato immobiliare.

La nuova disciplina introdotta dalla Finanziaria del 2006 ha previsto che la tassazione dei trasferimenti immobiliari potrà avvenire sul valore catastale a prescindere da quanto dichiarato in atto dalle parti.

Pertanto, nei rogiti verrà riportato oltre al prezzo che non sarà fiscalmente rilevante, anche il valore catastale dell'immobile, al quale sarà applicata l'aliquota d'imposta.

Per l'applicazione di tale norma bisogna che si tratti di una cessione di beni immobili non ricompresi nell'ambito di attività commerciali, artistiche o professionali, e, pertanto, non sono cambiate in alcun modo le norme in campo Iva; deve trattarsi di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, esclusi da tale ambito uffici, negozi, edifici industriali, terreni; ed, infine, è opportuno precisare che l'applicazione di questa nuova procedura non avverrà in maniera automatica ma sarà subordinata ad una richiesta dell'acquirente al Notaio rogante.

L'obiettivo della norma si fonda sulla speranza che negli atti di compravendita siano riportati i prezzi effettivamente pagati, eliminando così i rischi di responsabilità

civilistica e permettendo, dunque, allo Stato di disporre di un nuovo e continuo controllo del valore del mercato immobiliare, eliminando, altresì, il rischio di rendere dichiarazioni di un valore falso ed avere, pertanto, un continuo e costante monitoraggio del mercato stesso³.

Con l'introduzione della nuova imposta sostitutiva prevista dal Legislatore del 2006 per la tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni immobiliari, vi è la previsione secondo cui, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, in caso di cessione di immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze, l'imposta stessa può essere costituita dal "valore catastale" e non più dal corrispettivo pattuito.

Il Legislatore ha, dunque, voluto perseguire lo scopo di far emergere l'imponibile, facendo emergere dunque, in tal modo, l'effettivo prezzo pattuito dalle parti nei trasferimenti di beni immobili.

Con la nuova normativa è stabilito che, nelle cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al Notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, pari al 12,50%⁴.

La disposizione di cui alla lett. b) del citato art. 67 T.U.I.R. nella prima parte menziona tra i redditi diversi le plusvalenze effettuate conseguentemente alla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, escludendo, dunque, i beni pervenuti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per gran parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione.

Nella seconda parte dello stesso articolo alla lett. b), viene ricompresa tra le plusvalenze tassabili quelle realizzate a seguito di cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, equiparandone, altresì, le plusvalenze da espropriazioni⁵.

Alla luce di tali considerazioni, salvo che per i terreni edificabili, in relazione alla tassabilità delle plusvalenze derivanti dalle cessioni immobiliari è bene evidenziare che

³ In merito Ilaria Mariani, "Le cessioni di immobili fra oggetti privati alla luce della Legge Finanziaria 2006" in www.lapraticaforense.it.

⁴ Sul tema si veda Antonio Montesano, "Modificata la disciplina delle cessioni immobiliari" in *Corriere Tributario* n. 4 del 2006.

⁵ Sul punto si confronti la sentenza della Corte Costituzionale del 27 luglio 1995, n. 410 in *Corriere Tributario* n. 43 del 1995.

non sono assoggettati, come in precedenza detto, a tale normativa gli immobili pervenuti per successione, donazione o per usucapione; gli immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni; gli immobili, nel caso di appartamenti, che siano stati adibiti ad abitazione principale per la maggior parte del tempo, tra l'acquisto o la costruzione e la vendita, dal cedente o dai suoi familiari.

Per quanto concerne, invece, le plusvalenze derivanti dalle cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili sono sempre tassabili, indipendentemente dalla modalità di acquisizione del bene.

E' stato, inoltre, evidenziato che costituisce reddito diverso anche la plusvalenza derivante da cessione di terreno edificabile effettuata da un agricoltore e soggetto ad IVA⁶.

La disposizione in oggetto fonda la propria ratio nell'esigenza di tassare le plusvalenze realizzate dal contribuente nell'esercizio di un'attività speculativa, oggettivamente dimostrata dalla cessione immobiliare intercorsa nel periodo di cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione dell'immobile.

In tal senso si è pronunciata anche la Suprema Corte, precisando che "la disposizione in oggetto ha coerentemente escluso la tassazione, in ogni caso, degli immobili pervenuti all'interessato a titolo successorio o di donazione, circostanze queste di per sé atte a dimostrare l'inesistenza del presunto intento speculativo⁷".

Al contrario, le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di terreni edificabili, la considerazione di essa quale reddito, da parte del legislatore, prescinde da qualsiasi collegamento con attività finalizzate al solo scopo speculativo del soggetto percettore e si basa solo sul mero dato oggettivo di far lievitare il prezzo, a seguito dell'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica.

Appare, pertanto, ragionevole il fatto che la legge abbia sottoposto a tassazione le plusvalenze aventi le caratteristiche da ultimo accennate, quando anche si tratti di terreni pervenuti a titolo successorio o per donazione, assoggettandole ad una specifica disciplina che attiene anche alle modalità di imposizione fiscale.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva fissata nella misura del 12,50% ha ad oggetto beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni ed i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione immobiliare ed il suo campo di applicazione non si limita alla

⁶ "Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate" del 7 maggio 2002, n. 137/E in Banca Dati BIG, IPSOA.

⁷ Si confronti la pronuncia della Corte Costituzionale del 31 maggio 2001, n. 171 in Banca Dati BIG, IPSOA.

specifica ipotesi della compravendita immobiliare estendendosi, altresì, ad atti di permuta o datio in solutum.

3. Disciplina fiscale e base imponibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva introdotta dal Legislatore del 2006

Non essendovi una espressa previsione normativa, ci si chiede se l'aliquota del 12,50% si debba applicare su una base imponibile costituita dal prezzo che viene dichiarato in atto o su una base imponibile determinata in relazione all'art. 68 del T.U.I.R.

Sembrerebbe ragionevole l'applicazione del citato articolo non potendosi configurare altre modalità applicative.

La disciplina introdotta dal Legislatore del 2006, relativa all'applicazione, per le cessioni immobiliari, dell'imposta di registro con riferimento al valore catastale e non al prezzo dichiarato dalle parti in atto, è applicabile solo nelle ipotesi di cessioni immobiliari intercorse tra privati, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze.

È opportuno ribadire, che deve sempre trattarsi di cessioni di beni immobili tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, professionali o artistiche.

Nel caso di cessioni di beni immobili tra privati, se l'operazione genera una minusvalenza questa è irrilevante ai fini della tassazione diretta, mentre se l'operazione genera una plusvalenza questa deve essere assoggettata a tassazione.

Spetterà poi al contribuente la scelta se assoggettare tale plusvalenza a tassazione ordinaria come reddito diverso, secondo quanto stabilito dal citato art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir, oppure ad un'imposta sostitutiva del 12,50%, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 496, della Legge Finanziaria 2006.

Il comma 496 della Finanziaria 2006 ha recentemente introdotto un regime di tassazione opzionale, prevedendo che "in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al Notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva

dell'imposta sul reddito, del 12,50%⁸.

Per quanto concerne la determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione sia ordinaria che con imposta sostitutiva, l'art. 68 del Tuir prevede che "le plusvalenze di cui alle lett. b) del comma 1 dell'art. 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento dei valori immobiliari ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo".

Inoltre, la norma prevede che debba essere tassata la differenza tra il corrispettivo percepito ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione aumentati "di ogni altro costo inerente".

Per "ogni altro costo inerente" si intendono i costi accessori all'acquisto del bene, quali ad esempio l'imposta di registro, quella ipotecaria ed anche quella catastale, le spese notarili ed infine le spese di mediazione; si devono intendere anche i costi sostenuti per ottenere la disponibilità del bene stesso, quali ad esempio le spese sostenute per poter liberare l'immobile da servitù, oneri ed altri vincoli, somme corrisposte al conduttore al fine della riconsegna dell'immobile locato; ed ancora i costi relativi all'aumento di valore del bene, le cosiddette spese di miglioria.

Sono invece escluse le imposte reali quali l'ICI e le imposte dirette quali l'IRPEF e l'IRE.

Orbene, determinata la plusvalenza il contribuente deve scegliere il regime di tassazione ordinaria o quello con imposta sostitutiva.

Nel caso in cui dovesse scegliere la seconda, l'imposta sostitutiva pari al 12,50% dovrà essere versata all'atto della cessione dal Notaio rogante, che dovrà poi darne comunicazione successivamente all'Agenzia dell'Entrate.

Il contribuente non dovrà fare alcun adempimento né modificare alcunché nella dichiarazione dei redditi Modello Unico o 730 dell'anno.

Se, invece, la sua scelta ricadesse sulla tassazione ordinaria, quale reddito diverso, il contribuente dovrà indicare l'importo della plusvalenza conseguita nella dichiarazione dei redditi Modello Unico o 730 dell'anno.

L'importo della plusvalenza sarà sommato agli altri redditi conseguiti andando a formare il reddito imponibile su cui verrà calcolata l'imposta in modo ordinario, applicando le aliquote a scaglioni, tenendo conto delle spettanti deduzioni e detrazioni

⁸ Sul punto si veda Ilaria Mariani, "La tassazione in capo alle persone fisiche delle plusvalenze realizzate in sede di cessioni immobiliari" in www.lapraticaforense.it.

d'imposta.

4. Requisiti oggettivi e soggettivi dell'imposta sostitutiva

La Finanziaria 2006, come più volte menzionato, contiene un'importante novità per la tassazione delle plusvalenze realizzate da privati nelle cessioni immobiliari con l'introduzione dell'imposta sostitutiva del 12,50%, la quale, stante la sua assai minore onerosità, abroga di fatto un'imposizione che normalmente si opererebbe.

Se una persona fisica vende un bene immobile, il prezzo percepito costituisce un'entrata che il Fisco non considera tributariamente rilevante.

A questa regola vi si oppongono, però, delle eccezioni ed è interessante sapere che se viene venduto un bene immobile acquistato o costruito da meno di cinque anni, costituisce reddito per il cedente la plusvalenza che il medesimo realizza, vale a dire la differenza tra il prezzo incassato ed il costo di acquisto o di costruzione, in quanto la legge tributaria in sostanza presume che vi sia stata una sorta di "speculazione".

Inoltre, costituisce reddito per il privato venditore la plusvalenza, e cioè anche qui, la differenza tra il prezzo di vendita ed il costo di acquisto, che egli realizza nella vendita di un'area edificabile. Intenzione del Legislatore è in questo caso effettuare un prelievo a vantaggio della collettività in capo a quel privato che si veda beneficiato dalla pianificazione urbanistica comunale.

Orbene, il Legislatore consente di applicare a queste plusvalenze un'imposta sostitutiva del 12,50% se il contribuente lo richiede nell'atto di vendita, invece dell'applicazione della solita tassazione che verrebbe applicata. Dunque, il Notaio rogante provvederà all'applicazione ed al versamento dell'imposta sostitutiva. La persona fisica, nella qualità di privato, matura la plusvalenza anche nel caso in cui sia venduta un'area lottizzata o su cui siano state costruite opere finalizzate a renderla edificabile, ex art. 67 comma 1 lett. a) Tuir. In questo caso, però, la nuova norma che introduce l'imposta sostitutiva non si applica e la plusvalenza va cumulata alle altre componenti di reddito del contribuente per formare il complessivo imponibile da sottoporre alla ordinaria tassazione irpef⁹. L'imposta di registro negli atti di compravendita immobiliare sarà pagata in base al valore catastale a prescindere dalla cifra pattuita nell'atto di compravendita. Potranno, pertanto, verificarsi diversità tra la cifra dichiarata nel rogito e quella sulla quale applicare

⁹ Sulla tassazione delle compravendite di immobili ad uso abitativo tra soggetti privati si veda anche "Fiscalità immobiliare: novità della Finanziaria 2006" da Forum Fiscale – Il Sole 24 Ore in www.incasgroup.it.

l'imposta di registro.

Fino ad oggi la legge prevede che tale imposta sia calcolata sulla base del prezzo dichiarato nell'atto oppure il valore venale del bene oggetto della transazione. Vi è, però, un largo uso di dichiarare comunque nei rogiti notarili un valore inferiore a quello pagato.

Con la nuova disciplina, il valore sul quale calcolare l'imposta sarà quello catastale, con la conseguenza che per lo Stato il gettito non aumenterà perché le parti quasi sempre dichiarano il valore catastale.

Lo scopo di tale norma risiede nella volontà di far emergere i veri prezzi degli immobili compravenduti, assicurando anche, in tal modo un monitoraggio continuo del mercato immobiliare.

Conseguenza di ciò sarà una riduzione dell'imposizione fiscale per i contribuenti ed il calo degli introiti per l'Erario¹⁰.

La disciplina introdotta con la nuova Finanziaria, relativa all'applicazione dell'imposta di registro, non con riferimento al prezzo dichiarato, bensì al valore catastale compravenduto, è applicabile solo alle cessioni di abitazioni che siano stipulate tra privati.

Non si applicherà, pertanto, alle compravendite nelle quali intervenga in qualità di parte venditrice o acquirente una società ovvero un imprenditore individuale.

È di notevole importanza, ai fini della normativa in oggetto, la qualifica della parte cedente ed anche quella della parte cessionaria.

L'imposta sostitutiva introdotta dal Legislatore del 2006 potrà trovare applicazione per tutte le cessioni effettuate da persone fisiche, fatta eccezione di quelle realizzate dalle stesse nell'esercizio di imprese commerciali, arti e professioni (art. 67, comma 1, del Tuir).

La normativa in commento si applica solo per le cessioni aventi ad oggetto "immobili ad uso abitativo e relative pertinenze".

Di conseguenza, non potrà farsi applicazione di detta normativa in caso di cessioni aventi ad oggetto locali commerciali od industriali od immobili comunque non ad uso abitativo; mentre, potrà farsi applicazione della normativa anche per gli immobili abitativi di lusso od ulteriori rispetto alla prima casa.

Relativamente alle pertinenze, deve rilevarsi che mentre la normativa per le agevolazioni "prima casa" individua in maniera tassativa le categorie catastali cui dette pertinenze devono appartenere per poter essere agevolate, la nuova normativa sul prezzo-valore non contiene un'elencazione tassativa, per cui sembra avere un raggio di

¹⁰ In tal senso Rossella Calabrese, op.cit.

applicazione più ampio.

È bene precisare che la normativa prezzo-valore non prescrive, a differenza della normativa sulle agevolazioni "prima casa", che possa essere agevolata, per ognuna delle categorie catastali indicate, una sola pertinenza, con la conseguenza che essa può trovare una più ampia applicazione.

Si ritiene, inoltre, che il criterio del prezzo-valore possa applicarsi anche nel caso di acquisto della pertinenza effettuato con atto separato rispetto all'atto di acquisto dell'abitazione. Nel testo della nuova Finanziaria non è, infatti, contenuta alcun preclusione in tal senso¹¹.

5. Osservazioni sulle cessioni immobiliari da realizzate da soggetti esercenti arti o professioni o da soggetti imprenditori individuali a seguito della Legge Finanziaria

La nuova disciplina, oggetto di approfondimento, come già osservato, stabilisce che l'applicazione delle imposte sul valore catastale presuppone necessariamente che l'atto venga stipulato tra persone fisiche, nella qualità di privati, che non agiscano, pertanto, nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Qualora, invece, ci trovassimo in presenza di cessioni immobiliari intercorse tra persone fisiche esercenti arti o professioni, risulterebbe necessaria una verifica sulla tipologia del bene oggetto della cessione, al fine di determinare il trattamento fiscale applicabile sia per quanto concerne l'area delle imposte dirette che quella delle imposte indirette. Nel caso in cui un soggetto che esercita un'arte o una professione vende un bene acquistato per l'esercizio della stessa, cosiddetto bene strumentale, la plusvalenza o minusvalenza generata dall'operazione effettuata non rileva ai fini della tassazione, perchè non rientra nel reddito professionale.

Relativamente all'ambito delle imposte indirette, invece, la cessione rientra nell'area di applicazione dell'IVA con l'aliquota ordinaria del 20%.

Qualora oggetto della cessione fosse, invece, un bene non strumentale, la plusvalenza o minusvalenza generata verrebbe a costituire un reddito diverso, come, del resto, avviene nelle cessioni intercorse tra soggetti privati.

Anche quando ci troviamo di fronte a trasferimenti immobiliari realizzati da parte di persone fisiche, nella qualità di imprenditori individuali, occorre innanzitutto verificare se l'immobile compravenduto rientra nell'attività imprenditoriale, trattandosi, pertanto, di

¹¹ Per un'analisi approfondita si consulti Antonio Montesano, op. cit.

un bene strumentale.

Se così fosse, la plusvalenza o minusvalenza generata da tale operazione costituirebbe reddito di impresa e, dunque, assoggettabile a tassazione ordinaria. La plusvalenza può concorrere alla formazione del reddito integralmente nell'esercizio in cui viene conseguita, ovvero in cinque esercizi, se il bene è stato detenuto per più di tre esercizi consecutivi. Questa operazione è assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria del 20% .

Se un soggetto nella qualità di imprenditore individuale vende un bene immobile costituente bene alla cui produzione o scambio è destinata l'attività di impresa, consegue che la plusvalenza o minusvalenza generata da tale operazione costituisce ordinario reddito di impresa, calcolato in base a ricavi, costi e rimanenze, da assoggettare all'ordinaria tassazione.

Questa operazione è assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria del 20% o aliquota agevolata del 10% o del 4% a seconda del soggetto che acquista.

Qualora il bene oggetto di cessione fosse iscritto in bilancio o nel registro dei beni ammortizzabili, pur non trattandosi di bene strumentale all'attività di impresa, la plusvalenza o minusvalenza generata dall'operazione costituirebbe reddito d'impresa, seguendo, dunque, le orme dei beni strumentali.

Se tale bene, invece, non fosse strumentale, né iscritto in bilancio né nel registro dei beni strumentali, ai fini fiscali verrebbe applicato il trattamento previsto per i soggetti privati¹².

6. Novità introdotte dal Decreto Legge n. 223/2006, cosiddetto decreto Bersani, nelle vendite immobiliari tra privati

Il Decreto Legge n. 223 del 2006, cosiddetto decreto Bersani, convertito successivamente nella Legge n. 248 del 2006, non solo ha inciso notevolmente sul regime di tassazione dei trasferimenti immobiliari, ma ha anche disposto per le compravendite di beni immobili l'obbligo da parte del Notaio rogante di ricevere una serie di dichiarazioni, rese nella forma della "dichiarazione sostitutiva di atto notorio", così come disposto dal D.P.R. n. 445/2000, per combattere il fenomeno dell'evasione fiscale.

Nelle compravendite immobiliari l'imposta si calcola sul valore catastale dell'immobile, è introdotto, però, l'obbligo di dichiarare nell'atto il valore reale dell'immobile in oggetto ed indicarne anche le modalità di pagamento in maniera

¹² In tal senso Ilaria Mariani, op.cit.

analitica.

Con l'entrata in vigore del detto decreto, occorre innanzitutto sottolineare che relativamente alle plusvalenze derivanti da cessioni di immobili oggetto di donazioni, viene uniformato il trattamento fiscale previsto per le cessioni immobiliari a titolo oneroso a quello in cui l'acquisto sia avvenuto per donazione, a condizione, però, che il periodo dei cinque anni che rende imponibile la plusvalenza decorra dalla data di acquisto del donante e non dalla data dell'acquisizione a titolo gratuito. Va da sé che anche per il costo iniziale si fa riferimento al costo sostenuto dal donante.

L'art. 35, comma 22, del citato decreto, stabilisce che all'atto della compravendita di beni immobili le parti devono rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà contenente l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo.

Pertanto, sarà oltremodo opportuna l'indicazione in atto di qualsiasi elemento utile a far evidenziare con estrema chiarezza il pagamento effettuato.

Se il valore reale della transazione risulterà difforme l'imposta sarà calcolata sull'intero ammontare del prezzo. Inoltre, tra i vari obblighi vi è quello di indicare nel rogito se le parti si sono avvalse dell'intermediazione da parte di agenti immobiliari, inserendone, altresì, l'ammontare della somma pagata, il pagamento utilizzato ed i dati identificativi degli agenti stessi.

Relativamente al pagamento del prezzo, occorrerà precisare le modalità dello stesso, e precisamente se avvenuto con assegni, tramite bonifici oppure in contanti.

La normativa sull'antiriciclaggio consente il pagamento in contanti solo se la somma pagata non superi il limite dei 12.500 Euro, a pena dell'applicazione di una sanzione pecuniaria di importo compreso tra l'1% ed il 40% dell'importo versato. Ancora, se il pagamento viene corrisposto in contanti bisognerà fare attenzione a che i pagamenti effettuati precedentemente, quali ad esempio quelli a titolo di caparra confirmatoria o quale acconto sul prezzo, in caso di preliminare di vendita, sommati a quello a saldo non portino a superare la somma dei 12.500 Euro.

In caso di assegni quali, ad esempio, quelli bancari, dovendosi effettuare un'indicazione analitica degli strumenti di pagamento adottati dalle parti, occorrerà indicare nel rogito il soggetto emittente, la Banca se ci troviamo in presenza di assegni circolari, la Banca trattaria, il numero dell'assegno, la data di emissione, l'importo, il soggetto a favore del quale l'assegno è stato emesso e se vi è la clausola di non trasferibilità, obbligatoria per un importo superiore ai 12.500 Euro.

L'articolo 35, comma 22, sopra citato non riguarda solo i pagamenti effettuati a

saldo nelle vendite immobiliari, ma anche quelli effettuati in precedenza sia a titolo di acconto che come caparra confirmatoria. Questo non significa che nel rogito notarile si dovranno menzionare anche i pagamenti già effettuati. In relazione ai problemi che scaturiscono dalla questione, peraltro frequente nella pratica, se per i pagamenti effettuati prima dell'entrata in vigore della norma in questione, occorre la menzione analitica in atto delle modalità di pagamento del prezzo, è opportuno evidenziare che in mancanza di precise indicazioni da parte del Fisco, sarà più prudente effettuare questa menzione anche se sembra apparire più idonea la soluzione negativa, considerato che non sembra possibile addossare al contribuente un tale obbligo, in relazione ad attività compiute nel vigore di un precedente regime normativo. Qualora l'acquirente abbia assunto nel rogito notarile l'obbligazione di pagare il prezzo entro un certo termine o in via dilazionata, l'obbligo in questione non sussiste. Nella forma, più volte menzionata, della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ciascuna delle parti deve dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le modalità di pagamento della stessa analiticamente, indicandone, altresì, il numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare. Orbene, va evidenziato che tale norma concerne i soli agenti immobiliari, escludendo dal suo ambito, pertanto, altri quali, ad esempio, quelli creditizi, la cui opera viene, peraltro, il più delle volte richiesta per il solo reperimento di vantaggiosi e proficui finanziamenti.

Relativamente al regime delle sanzioni, invece, in caso di omessa incompleta o mendace indicazione dei dati sopra citati, si applica la sanzione amministrativa da Euro 500 a Euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

In caso di dichiarazioni false o reticenti, viene applicata la sanzione penale prevista per la falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico, e cioè la reclusione fino a due anni, ai sensi dell'articolo 483 del Codice Penale¹³.

Per quanto attiene la preclusione dell'accertamento di maggior valore nelle cessioni intercorse tra privati, con l'ingresso del decreto Bersani mantengono oggi una certa appetibilità le compravendite concluse tra soggetti privati, nel senso di "persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali", aventi ad oggetto case di abitazioni, per le quali è possibile precludere al Fisco

¹³ In tal senso Marcello Claudio Lupetti, "Compravendita tra privati è obbligatorio specificare i modi di pagamento" in www.esptorisponde.ilsole24ore.com.

l'accertamento di maggior valore del bene oggetto di vendita, evitando, in tal modo, che l'Agenzia delle Entrate possa tassare i trasferimenti immobiliari non sulla base del prezzo dichiarato nell'atto notarile, ma del supposto maggior valore del bene ceduto, cosa che non è più possibile: nelle compravendite tra privati aventi ad oggetto beni diversi dalle abitazioni, quali, ad esempio uffici, negozi o terreni agricoli; nelle compravendite di immobili ad uso abitativo che abbiano quale venditore o acquirente un soggetto diverso da una persona fisica non esercente un'attività d'impresa, arte o professione, si pensi ad esempio ad un'abitazione venduta da un privato a una società; nelle compravendite poste in essere, come venditore, da un soggetto IVA, ad esempio le vendite poste in essere da un'impresa di costruzioni.

L'articolo 35, comma 23-ter, del D.L. n. 223/2006 ha aggiunto poi all'articolo 52 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, dopo il comma 5, il comma 5-bis che così recita: "Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

Orbene, va precisato ulteriormente che se è vero che per le cessioni oggetto di trattazione è inibito il potere di accertamento del Fisco, ed è anche vero che l'articolo 35, comma 22, del D.L. n. 223/2006, sopra citato, stabilisce che in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione delle modalità di pagamento del prezzo o della presenza o meno di un mediatore e delle relative modalità di pagamento delle provvigioni, e più in generale dei dati sopra elencati, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore. Per ciò che attiene, invece, la possibilità di avvalersi del "prezzo-valore", per le sole compravendite tra privati aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, è possibile, inoltre, ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, richiedere al Notaio rogante la tassazione dell'atto sul cosiddetto "valore catastale" dell'immobile, invece del prezzo di vendita.

Per poter beneficiare di questa disciplina è necessario indicare nell'atto l'effettivo prezzo concordato dalle parti contraenti in sede di stipula.

Invero, questo trattamento preferenziale consistente nella determinazione della base imponibile, viene meno qualora le parti occultino, anche se solo in parte, il corrispettivo realmente pattuito, e lo dichiarino nell'atto in misura inferiore. Le parti dovranno corrispondere, nel caso in cui ciò si verificasse, le imposte calcolate sull'intero

corrispettivo pattuito, con la conseguenza di vedersi applicata una sanzione amministrativa che va dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71, D.P.R. n. 131 del 1986.

Le nuove disposizioni, come precisato nella circolare 28/E del 4 agosto 2005, di cui ai commi 21 e 22 dell'articolo 35 del D.L. n. 223/2006 trovano applicazione per gli atti pubblici e per le scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella "Gazzetta Ufficiale" del decreto, cioè dal 6 luglio 2006, come disposto dal comma 23 dell'articolo 35 del suddetto decreto.

In tema di prezzo-valore e cessioni immobiliari ad uso abitativo intercorse tra persone fisiche, l'articolo 36, comma 22, del decreto Bersani, modifica la disciplina del cosiddetto prezzo-valore ai fini delle imposte indirette, quale quella contenute nell'articolo 1, commi 497 e 498, della Legge n. 266 del 2005 (Legge Finanziaria 2006).

In particolare, viene espressamente stabilito che "le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito; la riduzione degli onorari notarili, è stabilita, in luogo del precedente 20%, nella misura del 30%. Detta riduzione, come la precedente, riguarda unicamente gli onorari, con esclusione dei diritti e dei compensi, fatte salve, relativamente ai compensi ex artt. 30 e 34 della tariffa notarile, le determinazioni dei consigli notarili distrettuali; al comma 498, infine, è aggiunto il seguente periodo: "Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa del 50 al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo D.P.R. n. 131 del 1986.

Nel caso in cui si dovesse dichiarare in atto un prezzo superiore al valore catastale, ma inferiore a quello pattuito dai soggetti contraenti, non opera la valutazione tabellare, e le imposte saranno pagate sull'intero corrispettivo, applicandosi sia la sanzione per occultazione di corrispettivo, sia per effetto della modifica in oggetto, la nuova sanzione del 50% della differenza di imposta.

Orbene, con l'eccezione dell'ultimo profilo, si ritiene che una tale disposizione abbia più una natura interpretativa che non innovativa.

Non trova cambiamenti l'ambito di applicazione, dal punto di vista sia soggettivo che oggettivo, quale quello già risultante dall'articolo 1, comma 497, della Legge n. 266 del 2005, e precisamente l'ambito delle cessioni tra persone fisiche che non agiscano

nell'esercizio di impresa, avente ad oggetto immobili a destinazione abitativa e relative pertinenze.

Nel tenore dell'articolo 36, comma 23, del Decreto Legge n. 223/2006, le disposizioni suddescritte si applicano agli atti pubblici formati ed alle scritture autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto legge¹⁴.

7. Introduzione da parte della Legge n. 248 del 2006, di conversione del D.L. n. 223 del 2006, nell'ordinamento tributario italiano di un regime "quadro" di esenzione dall'IVA

Con l'entrata in vigore della nuova disciplina riguardante l'imposizione indiretta introdotta dal decreto n. 223/2006, nel settore delle cessioni e delle locazioni vi è l'inserimento nell'ordinamento tributario di un regime "quadro" di esenzione dall'IVA, relativamente ai trasferimenti ed alle locazioni di tutte le tipologie di unità immobiliari, assoggettati ad una tassazione su imposta di registro, in misura proporzionale.

L'articolo 35, dai commi 8 a 10-sexies, del decreto Bersani, modificato successivamente dalla legge di conversione del 4 agosto 2006, n. 248, introduce novità normative in tema di imposizione indiretta - IVA, imposta di registro, imposta ipotecaria ed imposta catastale, applicabile sia ai trasferimenti immobiliari che a quello delle gestioni dei fabbricati.

Viene introdotto nell'ordinamento tributario un regime "quadro" di esenzione dall'IVA per i trasferimenti e le locazioni di tutte le tipologie di unità immobiliari, assoggettati, pertanto, come già sopra menzionato, ad imposta di registro in misura proporzionale.

Nel nuovo regime vi è, inoltre, la previsione di eccezioni applicative che possono essere valutate dalle parti in causa volta per volta.

La ratio del nuovo sistema è insita nel voler incrementare le entrate che derivano dall'applicazione dell'imposta di registro, difficilmente recuperabile da chi la paga, diversamente che per l'IVA.

La normativa oggetto della Legge n. 248 del 2006, di conversione al D.L. n. 223/2006, a differenza di quest'ultimo e pur nel rispetto del principio di garanzia delle entrate tributarie, pone differenze applicative in ragione delle peculiari diversità che presentano gli immobili a destinazione abitativa rispetto agli immobili strumentali.

¹⁴ Sul punto cfr. Gaetano Petrelli, op. cit.

Tale riconoscimento porta ad attenuare gli effetti che il regime di esenzione IVA produce nell'ambito del settore immobiliare, sia in relazione all'indetraibilità dell'IVA assoluta sugli acquisti per effetto del c.d. pro rata, sia in relazione all'onere derivante dall'applicazione dell'imposta di registro.

Orbene, l'articolo 35 del Decreto Legge in esame disciplina l'esenzione da IVA delle operazioni che attengono le locazioni, comprendendo in tale vasto ambito anche quella finanziaria, e le cessioni di terreni e fabbricati, tenendo, altresì, conto della natura dei beni oggetto delle stesse, ovvero immobili abitativi e strumentali¹⁵.

La legge di conversione del decreto Bersani riscrive e delinea in maniera completa il regime di tassazione delle cessioni e locazioni immobiliari attenuando, in parte, gli effetti non molto positivi, soprattutto sotto il profilo dell'indetraibilità dell'IVA relativamente agli acquisti, derivanti dal testo originario del provvedimento stesso.

Ampliando l'area di esenzione da IVA ci troviamo di fronte ad una variazione di regole a seconda della diversa tipologia immobiliare e della qualifica delle parti negoziali.

Per quanto attiene la sfera degli immobili ad uso abitativo, bisogna distinguere la disciplina delle locazioni, da quella delle cessioni.

Dalla lettura della legge rinvia che in base al nuovo assetto normativo, sono esenti da IVA tutte le locazioni, comprese quelle finanziarie, aventi ad oggetto immobili di tipo residenziale. L'imposta proporzionale di registro, alla quale sono assoggettati i contratti di locazione sia nel caso in cui il locatore sia soggetto IVA, sia nel caso in cui sia un soggetto privato, resta nella misura del 2%.

Per le cessioni, invece, il regime di esenzione IVA si applica anche alle cessioni di immobili abitativi, salvo le eccezioni di fabbricati ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni, ceduti dalle imprese di costruzione o di ristrutturazione. Occorre ricordare che nel testo originario del decreto Bersani, tale termine era stato fissato in cinque anni, anziché quattro, ridotto, poi, dalla legge n. 248/06 di conversione al decreto stesso.

Pertanto, risultano essere imponibili IVA le cessioni di tipo residenziale poste in essere da imprese che hanno costruito i fabbricati e da imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero edilizio previsti dall'articolo 31, lettere c), d) ed e) della Legge n. 457 del 1978 (legge in materia di interventi di recupero e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, di ristrutturazione urbanistica). Va, inoltre, evidenziato, che il regime di imponibilità è applicabile anche se le imprese che eseguono i lavori di

¹⁵ Per un maggior approfondimento si veda Francesco Serao "Trasferimenti immobiliari" in *Corriere Tributario* n. 37 del 2006.

intervento di recupero edilizio sono affidati a terzi mediante contratto di appalto.

Per quanto riguarda, invece, la tassazione relativa alle cessioni di immobili di tipo residenziale, vengono applicate le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, ossia nella somma di 168 Euro per ciascun tributo, se si tratta di cessioni soggette ad IVA, ed in misura proporzionale se si tratta di cessioni esenti da IVA, tenendo conto degli sconti applicati se siamo in presenza di requisiti "prima casa".

Questo nuovo regime, rispetto a quello passato, modifica il regime applicabile alle cessioni di fabbricati residenziali effettuate da imprese immobiliari che esercitano l'attività di rivendita. Questi trasferimenti sono oggi esenti da IVA e, pertanto, è stato modificato l'articolo 19 bis, comma 1, lett. I) del D.P.R. n. 633 del 1972, che escludeva dette imprese dal novero dei soggetti per i quali era prevista l'indetraibilità oggettiva dell'imposta assolta per l'acquisto di detti fabbricati¹⁶.

Dopo aver esaminato la normativa relativa agli immobili abitativi, è opportuno soffermarci su quella riguardante gli immobili strumentali, distinguendone, altresì, l'ambito delle cessioni da quello delle locazioni.

La nuova disciplina sugli immobili strumentali è assai articolata. Essa tiene conto dell'onere fiscale già in passato sopportato dai soggetti senza diritto di esercitare la detrazione da IVA assolta sugli acquisti, prevedendo, per conto, il diritto di opzione per l'assoggettamento ad IVA. Quale corollario di tali novità sono state introdotte opportune modifiche in materia di imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale.

Ai sensi del novellato articolo 10, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di fabbricati diversi da quelli abitativi sono assoggettati ai fini IVA ad un regime di esenzione, con relative eccezioni indicate nelle lettere a), b), c) ed e) dello stesso articolo 8-ter, che riguardano le operazioni, imponibili al tributo, relative alle cessioni effettuate da imprese costruttrici e di ristrutturazione per gli immobili ceduti non oltre i quattro anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di intervento di recupero edilizio. Se si tratta di trasferimenti di fabbricati strumentali di recente costruzione o ristrutturazione viene applicato, dunque, il medesimo regime IVA previsto per le cessioni di immobili di tipo abitativo; alle cessioni effettuate nei soggetti passivi d'imposta che hanno diritto di esercitare la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti in misura non superiore al 25%. Questi soggetti continuano a sopportare l'onere dell'indetraibilità in maniera analoga a quanto avveniva in passato nel vecchio sistema; ed, infine, per le cessioni effettuate nei

¹⁶ In tal senso Barbara Ianniello in *Manovra finanziaria bis "Conversione del decreto Bersani: le novità nel settore immobiliare"* da *Quotidiano Giuridico*, in www.ipsoa.it.

confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professioni, la previsione di assoggettamento ad IVA è obbligatoria e riguarda i soggetti che, in quanto consumatori finali, non hanno diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta loro addebitata in via di rivalsa. Inoltre, va evidenziato che per gli enti che svolgono sia attività rilevante ai fini di IVA che attività esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, occorre dichiarare nel rogito notarile che l'acquisto è effettuato in relazione allo svolgimento dell'attività non commerciale; ancora, va sottolineato che in caso di opzione da parte dei soggetti interessati alla cessione, è opportuno far constare ciò nell'atto di vendita, ed in tal caso gli operatori continueranno a beneficiare della detrazione, limitatamente alle disposizioni in materia.

La possibilità di optare per il regime di imponibilità, prevista in relazione alle ipotesi differenti da quelle disciplinate nelle lettere a), b) e c), per le quali, invece è obbligatorio l'assoggettamento ad IVA, riguarda, in sostanza, le cessioni di beni immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti passivi di imposta che non subiscono limitazioni, se non in via marginale, all'esercizio della detrazione. Per le cessioni effettuate nei confronti di questi soggetti, mancando un'esplicita manifestazione di volontà di applicare l'imposta, da riportare nell'atto, è previsto il regime naturale di esenzione da IVA. L'opzione per l'imponibilità, vincolata all'atto di trasferimento, ha effetto per le cessioni contemplate nell'atto stesso¹⁷.

Per quanto concerne le locazioni di beni strumentali, l'articolo 10, n. 8) del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede ai fini IVA un regime analogo a quello relativo alle cessioni dal successivo n. 8-ter), prevedendo che le locazioni di immobili strumentali siano esenti in linea generale, che siano soggette a tassazione se effettuate nei confronti di soggetti di imposta che non hanno diritto a detrazione ovvero che possono esercitare tale diritto in misura molto ridotta e cioè nella misura non superiore al 25% e che siano soggette ad IVA negli altri casi su base opzionale, la qual cosa dovrà poi risultare in atto. Con la legge di conversione è stata reintrodotta l'ipotesi di locazioni soggette ad IVA e, dunque, vi è anche la successiva reintroduzione della possibilità di optare per l'applicazione separata dell'imposta in relazione alla effettuazione di locazioni di immobili abitativi esenti, prevista dall'articolo 36, comma 3, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Questa possibilità era stata soppressa dal D.L. n. 223/06, con l'eliminazione

¹⁷ "Decreto Bersani: chiarimenti sulla tassazione degli immobili" – Agenzia delle Entrate, circolare 04.08.2006 n. 27 in www.altalex.com.

dell'ultimo periodo del terzo comma del citato articolo 36, in quanto emergeva dalla lettura del decreto stesso che le locazioni, di qualsiasi tipologia di fabbricato, erano qualificate operazioni esenti da IVA.

L'imposta di registro, invece, anche in relazione a locazioni di immobili strumentali, come stabilito per le cessioni dei medesimi fabbricati, viene applicata in modo uniforme, ma in misura proporzionale, indipendentemente dal regime di esenzione o di imponibilità ad IVA al quale la locazione è soggetta.

È, inoltre, da segnalare che conseguentemente alle modifiche apportate dall'articolo 35, comma 10 agli articoli 5 e 40 del D.P.R. n. 131 del 1986 (Testo Unico imposta di registro), vi è la previsione dell'obbligo di registrazione di tutti i contratti di locazione e l'applicazione dell'imposta nella misura dell'1% come stabilito dalla lettera a-bis), inserita nell'articolo 5 della Tariffa, parte prima¹⁸.

8. Conclusioni

Orbene, alla luce delle esposte considerazioni, la Finanziaria per l'anno 2006 introduce una rilevante novità nella disciplina dell'imposizione indiretta sui trasferimenti di fabbricati ad uso abitativo. L'art. 1, comma 497 della Legge n. 266 del 2005 stabilisce che " in deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per le cessioni fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al Notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato Testo Unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 20% "

Dunque, il comma 497 dell'articolo 1 della Legge Finanziaria prevede che in luogo del "valore" del bene, la base imponibile viene individuata nel "valore cosiddetto catastale". La deroga, però, è ancor più facilmente comprensibile leggendo il successivo inciso, ove si precisa che la determinazione "catastale" della base imponibile opera a prescindere dal corrispettivo pattuito dichiarato in atto¹⁹.

¹⁸ Per ulteriori approfondimenti in materia si consulti Barbara Ianniello, *Manovra Finanziaria bis – Conversione del decreto Bersani: le novità nel settore immobiliare*, da *Quotidiano Giuridico* in www.ipsoa.it

¹⁹ Gaetano Petrelli, *Immobili abitativi – La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette*, in *Il Fisco* n. 7 del 2006.

Pertanto, è consentito alle parti di dichiarare in atto l'effettivo prezzo pattuito della cessione, perché in regime di neutralità fiscale qualunque sia l'importo, la tassazione opererà comunque sul valore catastale dell'immobile.

Inoltre, si assiste al debutto dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze del 12,50% applicabile alle plusvalenze realizzate da persone fisiche, nella qualità di privati nella vendita di fabbricati nel quinquennio dall'acquisto ed in quella di aree fabbricabili.

L'imposta introdotta dal Legislatore del 2006 viene attuata mediante dichiarazione resa al Notaio che provvederà a calcolarla, riscuoterla e versarla.

Si tratta, ovviamente, di un'agevolazione dal momento che queste plusvalenze venivano tassate con il meccanismo della tassazione che comportava l'applicazione dell'aliquota calcolata sull'irpef versata sugli ultimi due anni.

Per quanto concerne l'imposta di registro sulle vendite fra privati, la vendita riguarda le abitazioni e pertinenze ed i privati potranno dichiarare in atto il prezzo effettivamente pattuito, pagando le imposte sul valore catastale che è di gran lunga inferiore al valore venale.

Inoltre, la tariffa notarile calcolata sul valore venale ridotta del 20% dalla Finanziaria stessa, viene ulteriormente ridotta, poi, fino al 30% dal decreto Bersani.

Con la legge n. 248/06, di conversione del D.L. n. 223/06, si attua in maniera definitiva la rivoluzione sulla tassazione dei trasferimenti immobiliari. Al complesso regime d'imposizione si affiancano nuove disposizioni che rafforzano i poteri di accertamento del Fisco ed accrescono gli obblighi dichiarativi dei contribuenti in sede di rogito notarile. Novità sono presenti nel campo della mediazione immobiliare ed in tema di agevolazioni per le ristrutturazioni edilizie e le cessioni di immobili compresi in aree urbanistiche particolareggiate²⁰.

Il D.L. n. 223 del 2006, convertito poi nella Legge n. 248 del 2006, ha, poi, ulteriormente modificato la disciplina delle cessioni immobiliari. Infatti, la base imponibile per l'assoggettamento a tassazione dei nuovi trasferimenti immobiliari è variabile. Per le compravendite tra privati aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo non sono previste ulteriori modifiche e, pertanto, la base imponibile dell'operazione di trasferimento resterà il valore catastale dell'immobile, indipendentemente dal valore dichiarato in atto.

Sulla scelta di politica legislativa, assolutamente condivisibile dall'autore, che consente alle parti di dichiarare in atto il reale corrispettivo pattuito, evitando in tal modo i gravi inconvenienti connessi alla dissimulazione di una parte del prezzo, senza conseguenze in termini di imposizione indiretta, si confronti anche Gaetano Petrelli "Gli acquisti di immobili da costruire", Milano, 2005.

²⁰ Barbara Ianniello, op. cit.

Viceversa, la base imponibile è rappresentata dal prezzo pattuito nelle compravendite in cui viene applicata l'IVA, anche in quelle dichiarate esenti da IVA; tra privati aventi ad oggetto fabbricati destinati ad uso non abitativo; tra soggetti diversi dalle persone fisiche, che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Con l'analisi sia degli svantaggi che dei vantaggi per la parte acquirente, bisogna sottolineare che vi sono con l'ingresso delle novità introdotte prima con la Legge n. 266 del 2005 e successivamente con il decreto n. 223 del 2006 maggiori garanzie sotto il profilo legale.

Infatti, la denuncia del prezzo intero protegge la parte acquirente da eventuali pericoli e vi è, inoltre, un risparmio d'imposta modesto perché in passato il prezzo dichiarato era spesso di poco superiore al valore catastale. Per il venditore, invece, saranno evitate verifiche che tendono a far emergere l'occultamento di corrispettivi e vi sarà la possibilità di versare l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza se la vendita avviene nel quinquennio dall'acquisto. Il Notaio rogante emetterà una parcella più alta ed eviterà responsabilità etiche professionali in merito alla dichiarazione del prezzo diverso da quello pagato.

Per ultimo, anche lo Stato avrà il vantaggio di rilevare i reali prezzi delle cessioni immobiliari, utilizzandoli in tal modo nella prossima revisione generale degli estimi; incasserà più iva ed irpef dai Notai ed eviterà il contenzioso sull'imposta di registro, che non solo costa ma addirittura lo vede spesso perdente²¹.

Orbene, con l'esame della normativa sul "prezzo-valore" e delle sue finalità si osserva come la stessa esplicherà notevoli effetti nel periodo immediatamente successivo alla sua entrata in vigore, mentre la sua incidenza troverà i relativi effetti nel corso del tempo.

Inoltre, se è vero che lo Stato disporrà in tempo reale degli effettivi valori dei fabbricati ad uso abitativo, procedendo in questo modo a realistici e costanti aggiornamenti delle rendite catastali, si viene alla conclusione che nel corso di un breve periodo di tempo si potrà arrivare ad una sostanziale coincidenza tra valori effettivi e valori catastali.

²¹ Si è precisato che "l'agevolazione è dovuta al fatto che queste plusvalenze venivano tassate con il meccanismo della tassazione che comportava l'applicazione dell'aliquota calcolata sull'irpef versata negli ultimi due anni. Per i contribuenti della fascia media (33-39%), il risparmio è attorno al 25-30%". Sul punto si veda "Finanziaria 2006 – Doppia agevolazione alla casa" in www.clubimpresa.com.

La produzione di energia da fonti rinnovabili quale attività connessa a quelle agricole: possibilità concreta o occasione mancata

di Antonio Visconti

Premessa.

Con il co. 423 dell'art. 1 della L. 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria 2006), il Legislatore ha disposto l'inclusione tra le attività agricole cd. connesse, di cui all'art. 2135 co. 3 del c.c., delle attività di “..produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali..” e di conseguenza, ha incluso i redditi derivanti da tali attività nell'alveo del “..reddito agrario..”.

Successivamente, con l'art. 2-*quater*, co. 11, lett. a) e b), del D.L. n. 2 del 10 gennaio 2006, il contenuto della disposizione innanzi citata è stato ampliato sotto il profilo oggettivo, aggiungendo alle parole “energia elettrica” le parole “e calorica” e alle parole “da fonti rinnovabili agroforestali” le parole “e fotovoltaiche”.¹

La scelta del Legislatore di agevolare fiscalmente l'impiego delle fonti agroforestali e fotovoltaiche per produrre energia pulita si colloca in linea con l'evoluzione della normativa comunitaria contenuta nella Direttiva 2001/77/CE, recepita in Italia con il D.Lgs. n. 387 del 2003.

Non è eccessivo l'entusiasmo nel dire che un “doppio dividendo” si potrebbe cogliere dalla (speriamo ampia) applicazione di tale disposizione; e precisamente: uno di natura ambientale, derivante dalla spinta all'utilizzo di fonti “pulite” che consenta di avviare il lungo e articolato cammino di abbandono delle fonti idrocarburiche; e l'altro di natura economico/produttiva, derivante dalla possibilità di utilizzare tali attività quali fattore di integrazione del reddito agrario, in tempi di sofferenza per il settore data la concorrenza internazionale.

Tuttavia, resta da chiarire come l'auspicata applicazione di tale disciplina, possa concordare in termini aziendalistici con le vigenti disposizioni civilistiche e tributarie.

In altri termini, appare manifesta l'esigenza di analizzare come, con particolare riferimento alle imprese zootecniche², la realizzazione di un impianto economicamente

¹ *Ndr:* Pertanto, la disposizione attualmente vigente così recita: “La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135 co. 3 del C.c. e si considerano produttive di reddito agrario”.

² *Ndr:* Ai fini aziendalistici, infatti, l'ambito di indagine principale sarà rappresentato dalla possibilità e convenienza della produzione di energia elettrica attraverso la digestione anaerobica di biomasse derivanti dalla zootecnia.

efficiente di produzione di energia elettrica da biomasse, collimi con la reale portata di taluni principi giuridici che soggiacciono alla vigente normativa in materia di attività agricole connesse, primo fra tutti quello della “prevalenza”.

La possibilità di fare un po' di luce su tali aspetti, non potrà che muovere da una rapida ricognizione delle definizioni fornite dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, dei concetti di “impresa agricola” e di “reddito agrario”.

1. Il concetto civilistico di impresa agricola: presupposti oggettivi e soggettivi.

La disciplina relativa all'imprenditore agricolo è contenuta negli art. da 2135 a 2140 del c.c..

Tale categoria giuridica è propriamente distinta da quella dell'imprenditore commerciale, di cui agli art. 2195 e ss. del c.c., in virtù di una serie di previsioni normative, alcune di carattere restrittivo altre di carattere agevolatorio³, che la caratterizzano rispetto a quest'ultima⁴⁻⁵.

Le ragioni di tale differenziazione sono motivate dalla migliore dottrina⁶ in ragione delle differenze sostanziali che sussistono tra l'esercizio dell'attività agricola e quello dell'attività commerciale.

Tali differenze vengono generalmente riassunte in due macro categorie: la prima di carattere imprenditoriale, dovuta all'assenza nell'impresa agricola, rispetto a quella commerciale, del “momento creativo”⁷, per tale intendendosi il coordinamento autonomo da parte dell'imprenditore di tutti i fattori produttivi; la seconda, di carattere più strettamente economico, dovuta alla particolarità dell'attività agricola, la quale, come si

³ Ndr: Si pensi al particolare regime fiscale che prevede la tassazione sulla base di coefficienti forfetari, alle agevolazioni in campo previdenziale e in quello creditizio, o ancora, alla assenza dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili e all'inibizione dall'assoggettamento alle procedure concorsuali.

⁴ G.F. Campobasso, *Diritto Commerciale*, p. 48 e ss., il quale afferma che: “...La nozione di imprenditore agricolo ha nel codice civile valore essenzialmente negativo. La sua funzione è, sostanzialmente, quella di restringere l'ambito di applicazione della disciplina dell'imprenditore commerciale. Chi è imprenditore agricolo è sottoposto alla disciplina prevista per per l'imprenditore in generale. E' invece esonerato dalla tenuta delle scritture contabili (art. 2214) e dall'assoggettamento alle procedure concorsuali (art. 2221).

⁵ N.d.r.: In precedenza, sino al 1993, l'imprenditore agricolo era altresì esonerato dall'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese; tuttavia con l'introduzione della L. 580/93, è stata prevista l'istituzione di un apposito registro, il quale, con la successiva introduzione del D.Lgs. 228/2001, arricchito della funzione di pubblicità legale è stato in pieno assimilato a quello dell'imprenditore commerciale.

⁶ B. Libonati, *Diritto commerciale – impresa e società*, Milano, pag. 12 e ss..

⁷ B. Libonati, op. ult. cit., pag. 12, ove è detto che sebbene sia l'attività agricola che quella commerciale siano notevolmente incentrate sull'attività organizzativa: “...ci si accorge che nella cd. impresa agricola il collegamento funzionale dei beni è dipendente solo in parte dalla scelta di chi organizza, in massima parte invece da vicende naturali.”.

sà, è particolarmente condizionata da elementi aleatori quali l'andamento climatico/meteorologico, le epidemie, etc

Vero è che dai primi decenni del secolo scorso, periodo in cui tale impostazione venne elaborata, ad oggi, l'attività agricola ha subito una vera e propria rivoluzione copernicana, facendo parlare sia i giuristi che i tecnici di agricoltura industrializzata.

Pertanto, di fronte ad una agricoltura dai processi produttivi "controllati", dai prodotti pressochè "standardizzati", dagli ingenti capitali investiti in tecnologie e attrezzature, e dalle radicate reti distributive e commerciali, parte della dottrina si è interrogata circa la validità della normativa vigente (inibizione dalle procedure concorsuali, assenza di scritture contabili, etc) rispetto alla reale dimensione e all' impatto che tali imprese hanno sul sistema economico.

Due sono state le correnti di pensiero contrapposte; e in particolare, la prima sostenuta dagli studiosi di Diritto Agrario⁸ che: identificava quale agricola, e dunque soggetta alla speciale disciplina, qualsiasi attività finalizzata alla produzione di specie vegetali e animali, indipendentemente dalla dimensione tecnico/organizzativa dell'impresa; la seconda, invece, caldeggiata dagli studiosi di Diritto Commerciale⁹ che: ponendo in rilievo il "processo produttivo", considerava commerciale, e dunque assoggettata alla disciplina propria dell'impresa, quell' iniziativa che seppur finalizzate alla produzione di specie vegetali e animali, vede il fattore produttivo della "terra" subordinato rispetto a quello del "capitale".

Va da se, che la prima delle due tesi esposte è stata quella accolta, e più volte ribadita¹⁰, dal Legislatore, e dunque quella che qui di seguito si commenta.

Muovendo da tali valutazioni preliminari, procediamo ad analizzare la specifica disciplina.

E' l'art. 2135, così come novellato dal D.Lgs. n. 228 del 2001, che ci fornisce la definizione di imprenditore agricolo, disponendo che: "E'...[tale]...chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse".

⁸ A. Carrozza, *Lezioni di Diritto Agrario*, Milano, 1998, p. 10 e ss.; Romagnoli, *L'impresa Agricola*, Torino, p. 454 e ss.; ma ancora sulla stessa posizioni: Costato, Galloni.

⁹ Per tutti vedi: Campobasso, *op. ult. cit.*, p. 51, il quale chiarisce che tale impostazione di pensiero era condivisa da una larga parte di autorevole dottrina (Auletta, Bione, Buonocore, Ferrara, Galgano), addirittura vi è stato chi (Ferri) rifiutando interpretazioni evolutive della disposizione recata nell'art. 2135 del c.c. si è spinto sino a sostenere che desse vita ad impresa commerciale ogni forma di produzione, ancorché agricola, destinata al mercato.

¹⁰ Da ultima la riforma contenuta nel D.Lgs. n.228 del 18.5.2001.

Già nel primo comma il Legislatore ci fornisce un accenno della bipartizione delle attività contemplata in seno alla disciplina; e precisamente, tra le attività agricole principali (come meglio specificate al comma 2) e quelle connesse (di cui al comma 3).

Ed infatti, successivamente al co. 2 del medesimo art. sono delineati gli ambiti dell'attività agricola cd. principale, e in particolare è sancito che: "Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine".

Elemento necessario e sufficiente, dunque, al fine di qualificare un'impresa come agricola è rappresentato dalla "curae sviluppo di un ciclo biologico o di una fase...del ciclo stesso", a nulla rilevando, come innanzi visto, i processi (più o meno "industrializzati") attraverso cui si perviene a detta fase.

Rientrano, pertanto, tra le attività agricole cd. principali, oltre a quelle realizzate con metodologie classiche di coltivazione, selvicoltura ed allevamento di animali, anche: la coltivazione in serre e vivai, le coltivazioni idroponiche ed aeroponiche, gli allevamenti in "batteria", l'attività di acquacoltura e allevamento controllato¹¹.

In ogni caso, la dottrina è concorde nel ritenere che non si possa ricondurre nella nozione di "impresa agricola" il godimento dei frutti ottenuti spontaneamente dalla terra¹².

Passando alla trattazione della seconda categoria di attività agricole contemplate dalla disposizione in commento, ovvero, quelle cd. connesse, le stesse sono così disciplinate dal co. 3 del medesimo articolo: "Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dell'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda...,ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge".

¹¹ *Ndr*: Sono altresì incluse nella disciplina dell'impresa agricola anche le attività di l'imprenditore ittico e l'allevatore di cani, come indicato nel D.M. 2.4.2006 n. 2006.

¹² E. Casadei, *Il regime giuridico di appartenenza dei funghi e dei frutti spontanei in genere*, Milano, 1974, p. 66 e ss.; M. Tanzi, *Godimento del bene produttivo e impresa*, Milano, 1998, p. 190.

Ruolo delle attività connesse è sostanzialmente quello di favorire: “lo sviluppo dell’attività agricola principale o nel momento della produzione o nel momento dell’esercizio o nel momento dell’utilizzazione dei prodotti”¹³

Pertanto, sono considerate attività agricole connesse, e dunque assoggettate alla disciplina propria dell’imprenditore agricolo, talune attività oggettivamente commerciali/imprenditoriali di trasformazione, commercializzazione, manipolazione di prodotti agricoli e/o animali¹⁴, le stesse come innanzi detto oramai realizzate attraverso processi prettamente industriali, le quali tuttavia godono dell’assoggettamento allo specifico regime in ragione della connessione “soggettiva” ed “oggettiva” che tali attività detengono con una delle attività agricole cd. principali.

Per connessione “soggettiva” è da intendersi l’identità fisica e giuridica tra colui che realizza il “processo biologico” e colui che ne “utilizza” i frutti¹⁵.

E dunque, potrà svolgere una attività agricola connessa solo colui il quale svolga a sua volta una delle attività agricole principali di cui al co.2.

Accanto alla sussistenza del requisito della connessione soggettiva, ulteriore elemento indispensabile al fine di includere una delle attività di “manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione etc.” tra quelle agricole, ancorché per connessione, sarà dato dall’esistenza di un legame “oggettivo” dell’attività realizzata con una delle attività agricole principali.

Più chiaramente, secondo il dettato normativo, il vincolo della “connessione” sarà preservato solo qualora i prodotti oggetto dei processi innanzi esposti, saranno tratti “prevalentemente” dalla lavorazione del fondo agricolo, dall’allevamento, dalla selvicoltura, etc.

Concetto che merita una particolare analisi è proprio quello, testé enunciato, della prevalenza.

La disposizione in commento lascia intendere dunque che, in un’ottica di efficienza ed economicità dell’azienda agricola, l’imprenditore abbia la possibilità di condurre le attività connesse anche attraverso l’utilizzo di materiali e prodotti acquistati presso terzi; tuttavia, l’impiego di tali prodotti per la realizzazione dei processi illustrati, non dovrà eccedere quantitativamente l’impiego dei prodotti ottenuti direttamente

¹³ A. Germanò, *L’impresa agricola*, DG Agr. 2001, p. 504.

¹² *Ndr*: Si pensi ad esempio alla produzione di olio d’oliva, a quella di vino, alla floricoltura, al commercio delle carni da macello, etc.

¹⁵ Cfr. in tal senso: Cass., 7.2.1981, n. 774; Cass., 7.3.1992, n. 2767; Cass., 13.6.1990, n. 5773; In dottrina: Auletta-Salanitro, *Diritto Commerciale*, Torino, p. 8; *contra*: Bonfante-Cottino, *L’imprenditore*, Milano, p. 447.

dall'imprenditore agricolo attraverso la coltivazione del proprio fondo e/o l'allevamento del proprio bestiame, etc.

Nella sostanza, dunque, secondo quanto chiarito dalla Dottrina¹⁶più autorevole, sarà necessario che: "le attività connesse non prevalgano, per rilievo economico/patrimoniale, sull'attività agricola essenziale".

Una volta analizzati i presupposti oggettivi indispensabili ai fini della qualificazione dell'imprenditore agricolo, appare necessario enucleare talune classi di qualificazione soggettiva dello stesso.

Infatti, l'attività di imprenditore agricolo potrà essere svolta, a seconda dell'esistenza di taluni piuttosto che di altri requisiti, con una delle seguenti tipologie di qualificazione: agricoltore semplice¹⁷, I.A.P.¹⁸ (imprenditore agricolo professionale) o coltivatore diretto¹⁹.

¹⁶G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, p. 55.

¹⁷Al fine di poter attribuire ad un soggetto la qualifica di Imprenditore agricolo "semplice", ai sensi del Codice Civile - in base alla definizione stessa del concetto di imprenditorialità - il soggetto deve produrre per la commercializzazione e non per autoconsumo, e dev'essere in regola con i necessari adempimenti di legge (iscrizione I.V.A. per l'attività agricola, alla C.C.I.A.A. per l'attività agricola, INPS per la previdenza agricola, ecc.), come previsti e nei limiti dovuti ai sensi delle rispettive norme di settore, tenendo pertanto conto del fatto che le normative di settore (previdenziali, civili, ...) possono prevedere delle situazioni per cui un soggetto può non essere tenuto a iscriversi agli elenchi tenuti dai diversi Enti.

Quindi il fatto che un soggetto non sia iscritto all'INPS o alla C.C.I.A.A. non è sufficiente per dedurre che si trova in una situazione irregolare, bisogna verificare se nello specifico caso questo soggetto si trovi in una situazione tale per cui, secondo la normative di settore, sarebbe tenuto ad essere iscritto.

In altri termini, il soggetto che esercita attività agricola (e cioè coltivazione del fondo o selvicoltura o allevamento di animali o attività connesse), che risulta essere in possesso di Partita IVA per l'attività agricola e di iscrizione alla C.C.I.A.A. per l'attività agricola può essere considerato Imprenditore agricolo ai sensi dell' art. 2135 del Codice Civile, senza necessità di ulteriori accertamenti, anche se esercita in modo prevalente un'altra attività.

Il possesso dei requisiti di Imprenditore agricolo ai sensi dell' art. 2135 del Codice Civile non è comunque di per sé sufficiente per l'accesso alle agevolazioni previste per il settore agricolo dalle varie normative.

Tali agevolazioni sono infatti riservate alle figure professionali di seguito descritte.

¹⁸ Secondo l'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, è imprenditore agricolo professionale: "chi in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del reg. Ce n. 1257/99 (il possesso di laurea o titolo equipollente in materia pertinente rappresenta presunzione assoluta, così come l'esercizio triennale dell'attività agricola), dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi da queste almeno il 50% del proprio reddito...".

Successivamente, nel medesimo comma, si precisa che ai fini della determinazione delle predette percentuali di redditi, sono escluse: "...le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparate, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo..".

Inoltre, nell'ultimo capoverso del medesimo comma, è altresì disposto che le percentuali precedentemente individuate sono ridotte al 25% qualora i soggetti interessati risiedano in una delle aree svantaggiate ai sensi dell'art. 17 del Reg. CE n.1257/1999 (zone di montagna, zone sottoposte a vincoli paesag., terreni e aree poco produttivi, regressione demografica, etc.).

Soddisfatti i predetti requisiti, l'ottenimento della qualifica di IAP è subordinato alla denuncia presso il competente Reg. delle Imprese.

La verifica della sussistenza dei requisiti richiesti, ai fini della attribuzione e della spettanza della predetta qualifica, è attribuita dalla legge alle Regioni e all'INPS per i rispettivi ambiti di interesse specifico.

L'ottenimento della qualifica di Imprenditore Agricolo Professionale determina, inoltre, per il soggetto detentore la possibilità di fruire di una serie di vantaggi di carattere fiscale e previdenziale; tuttavia, il Legislatore al comma 5-ter del citato articolo, prevede che: " le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale (e

In particolare, la qualificazione dell'imprenditore agricolo come I.A.P. o come coltivatore diretto, consentiranno allo stesso di accedere a regimi fiscali, previdenziali e creditizi particolarmente vantaggiosi²⁰.

In ogni caso, come chiarito dalla migliore dottrina, tali differenti figure di imprenditori agricoli non influiscono "sulla nozione codicistica la quale indica il nucleo essenziale ed indefettibile dell'attività agricola"²¹.

Inoltre, la legge consente l'esercizio dell'impresa agricola anche in forma collettiva, e precisamente: o da parte di una cooperativa tra agricoltori o un loro consorzio²² qualora questi utilizzino prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono ai soci beni e servizi utili alla realizzazione del "ciclo biologico"²³, o in forma di società agricola²⁴.

Un più approfondito chiarimento merita la disciplina inerente la società agricola.

dunque, anche le agevolazioni) si applicano ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui al comma 1 e 3 (professionalità, 50% tempo dedicato e reddito tratto), abbiano presentato istanza di riconoscimento all'INPS e alla Regione competente...Entro 24 mesi dalla data presentazione dell'istanza di riconoscimento, ..il soggetto interessato deve risultare in possesso...(dei predetti requisiti)...pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti".

Si veda a riguardo: Circolare INPS, n. 85 del 24.5.2004; P. Giunchi, V. Mastroiacovo, G. Petterutti, D. Podetti, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole*, in *Il Fisco* n. 38/1/2004, pag. 6521 e ss.; G. Aiello, *Le nuove disposizioni in agricoltura*, in *Boll. Trib.*, n. 13/2004, pag. 979 e ss.; L. Del Federico, *Imprenditore agricolo professionale ai sensi del d.lgs. n. 99/2004 e agevolazioni fiscali*, in *Il Fisco*, n. 33/1/2004, p. 5184 e ss.;

¹⁹ La definizione più sintetica, ai sensi delle leggi che disciplinano la figura del coltivatore diretto, è quella che considera tale il soggetto che svolga abitualmente e manualmente la propria attività in agricoltura, sempreché con la forza lavoro propria e del nucleo familiare sia in grado di fornire almeno un terzo della forza lavoro complessiva richiesta dalla normale conduzione dell'azienda agricola (si faccia riferimento ad esempio alle leggi nn.604/54, 454/61, 590/65, 203/82 e successive modifiche ed integrazioni, fino al recente Decreto Legislativo 228/2001).

La figura del coltivatore diretto è quindi riferita a requisiti di carattere sia soggettivo che aziendale (diversamente dal concetto di imprenditore agricolo che è riferito a requisiti di carattere esclusivamente soggettivo), e circa il riconoscimento della qualifica nulla di nuovo aggiunge il D.lgs. n°99/04 alla normativa precedente, che resta pertanto invariata.

²⁰ *Ndr*: Così come specificato nelle note 17 e 18.

²¹ P. Perlingieri, *Manuale di Diritto Civile*, II ediz., p. 651.

²² Tale possibilità, introdotta con l'art. 1, co. 2 del D.Lgs 228/2001, e finalizzata al sostenimento del settore attraverso forme di aggregazione e cooperazione, era stata prima dell'intervento normativo già auspicata sia in Giurisprudenza (per tutte: Cass., 14.3.1992, n. 3152 e Cass., 20.2.1995, n. 18) che in Dottrina (Buonocore).

²³ G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, pag. 54.

²⁴ E' il D.lgs. n. 99 del 29.3.2004 che regola la disciplina inerente la Società Agricola. In particolare, il co. 3 dell'art. 1, prevede che: "Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del c.c. e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) (*lettera soppressa dall'art. 1, comma 2, lettera a), D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101*);

c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore *che sia anche socio per le società cooperative*, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Inoltre, il co. 1 dell'art. 2 precisa che: "La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del c.c. deve contenere l'indicazione di società agricola".

Come chiarito dalla Dottrina, tale categoria non rappresenta un nuovo tipo di società, in quanto possono essere società agricole tutte le tipologie societarie (sia di capitali che di persone) già incluse nel codice civile ove presentino il requisito dell'esercizio esclusivo dell'attività agricola indicato quale oggetto sociale.

Inoltre, le società che decidano di qualificarsi tali, saranno tenute ad inserire, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, la specifica definizione "Società Agricola" a corredo della propria denominazione o ragione sociale.

Tuttavia, allo stato attuale, propriamente "agricole" nel senso della spettanza delle agevolazioni previste per la determinazione del reddito su base catastale e delle ulteriori misure in materia creditizia e previdenziale, possono essere definite solamente le Società Semplici²⁵ e le Società di fatto²⁶; mentre, per le altre forme sociali, siano esse società di persone e/o di capitali, come vedremo meglio in seguito per quanto attiene i profili fiscali, il Legislatore prevede l'assoggettamento alle ordinarie disposizioni previste per le società commerciali (assoggettabilità alle procedure concorsuali, etc.).

Resta in ogni caso ferma la possibilità, ex D.Lgs. n. 99/2004, per i soci di società di persone agricole in possesso della qualifica di I.A.P. o di quella di coltivatore diretto, di godere a titolo personale delle agevolazioni previste dalla normativa speciale.

2. Il concetto tributario di reddito agrario: presupposti oggettivi e soggettivi.

La disciplina inerente la determinazione del reddito agrario è contenuta negli artt. 32 e ss. del D.p.r. n. 917 del 1986 (T.u.i.r.); lo stesso, insieme al reddito dominicale e a quello dei fabbricati, si inserisce nella più ampia categoria reddituale dei redditi fondiari.

²⁵ La disciplina civilistica in materia di Società Semplice, contenuta negli artt. 2251 e ss., esclude per tali forme societarie la possibilità di esercizio dell'attività commerciale; pertanto, tale limitazione va intesa nel senso che per la società semplice sarà possibile porre in essere esclusivamente attività agricola e/o professionale. Si veda in tal senso, *ex multis*: G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, p. 54.

²⁶ Secondo la dottrina una società di fatto è rinvenibile quando due o più soggetti, pur non avendo sottoscritto alcun patto sociale ex art. 2247 c.c., svolgono una attività imprenditoriale in comune tra loro. In tal senso: G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, pag. 134 e ss.).

Per quel che concerne gli effetti nei confronti dei terzi, la giurisprudenza è invece propensa a far sorgere la responsabilità sociale dei soci soltanto in presenza della esteriorizzazione del vincolo sociale. Si veda, per tutte: Cass., sez. III, 7/6/1985, n. 3398.

Caratteristica peculiare della categoria dei redditi fondiari è data dalla determinazione catastale del reddito dei terreni e dei fabbricati, secondo le tariffe d'estimo e il classamento attribuito al singolo cespite²⁷.

Secondo quanto chiaramente illustrato in dottrina²⁸, le tariffe d'estimo: "indicano la rendita attribuibile ai cespiti, in base alla loro qualità (tipo di coltivazione/ubicazione) e alla loro classe (grado di produttività/livello della costruzione). Per formare le tariffe, è necessario individuare, per ciascuna zona censuaria, qualità e classe dei terreni (e/o dei beni immobili), suddividere le qualità in classi e, quindi, stabilire la rendita attribuibile".

Il presupposto per l'imputazione del reddito fondiario è dato generalmente dal possesso del bene immobile (reddito dominicale nel caso di possesso di terreni – reddito di fabbricati nel caso di possesso di edifici e costruzioni).

Due sono le eccezioni a questa regola; la prima, che riguarda l'imponibile da imputare, è data dall'ipotesi in cui il bene immobile è concesso in locazione, nel qual caso è il canone pattuito, e non la rendita catastale, a confluire nel reddito del proprietario del cespite; l'altra ipotesi, riguarda la soggettività del reddito agrario, il quale è imputato non in virtù del possesso della terra, quanto, piuttosto, in ragione dall'esercizio dell'attività imprenditoriale agricola sulla stessa, ancorché, ai sensi del co. 1 dell'art. 33, quest'ultima sia svolta su terreni presi in fitto dall'imprenditore²⁹.

In ogni caso, ai fini della determinazione del reddito agrario, sia che questo venga determinato in maniera analitica o forfetaria, come innanzi vedremo, ex co. 1 dell'art. 32, concorrerà esclusivamente: "il reddito medio ordinario dei terreni imputabile

²⁷ *Ndr*: La determinazione delle tariffe d'estimo effettuata dal Ministero delle finanze, Dipartimento del Territorio (Direzione Centrale del Catasto) mediante operazioni di misura e di stima.

L'iscrizione in catasto dei terreni presuppone due gruppi di operazioni:

a) le operazioni geometriche topografiche: consistono nel rilevare direttamente sul terreno i singoli fondi, suddividendoli in particelle a seconda della qualità e della destinazione, e si concludono nella formazione della mappa che il documento sul quale sono disegnate le figure che le singole particelle hanno sul terreno;

b) le operazioni tecnico-estimative: determinano nel Comune censuario i principali tipi di colture e di prodotti spontanei ed il grado di produttività dei terreni destinati a ciascuna coltura così da suddividere i fondi in particelle distinte a seconda della classe e qualità. Le operazioni di stima sono le seguenti:

- qualificazione: ossia distinguere i terreni di ciascun comune secondo le loro varie qualità, vale a dire coltivazioni o produzioni spontanee;

- classificazione: cioè suddividere ciascuna qualità in classi diverse secondo i diversi gradi di produttività;

- classamento: ossia attribuire a ciascuna particella la qualità e la classe corrispondente;

- formazione delle tariffe d'estimo: si tratta di determinare il reddito per particella tipo.

²⁸ F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. II *parte speciale*, VII ediz., Torino, pag. 40 e 41.

²⁹ C.T.C. n. 451 del 22 gennaio 1985, Sez. XII.

al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione,...impiegati nell'esercizio delle attività agricole"³⁰.

Da quanto detto, emerge evidente, che la nozione di reddito agrario è strettamente correlata alla nozione civilistica di impresa agricola, come illustrata al precedente paragrafo, ed infatti ripercorrendo i medesimi ambiti di cui all'art. 2135, il Legislatore al comma 2 dell'art. 32 citato dispone che: "Sono considerate attività agricole:

a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al co. 1, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali."

Una prima distinzione tra le attività assoggettate alla disciplina del reddito agrario va fatta tra quelle indicate alle lettere a) e b) della norma citata e quelle di cui alla lettera c); infatti, le prime sono rappresentate da quelle attività (coltivazione, silvicoltura, allevamento) cd. essenzialmente agrarie o principali, mentre le seconde sono rappresentate da quelle attività (manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli) cd. secondarie o accessorie.

Come visto, dunque, anche la disciplina fiscale, così come quella civilistica, considera attività agricole principali quelle dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e all'allevamento e alla produzione di vegetali nei limiti indicati.

In particolare, si considera attività di coltivazione del fondo: "il complesso unitario e inscindibile dei lavori necessari al conseguimento dei frutti della terra."³¹.

Per quanto attiene la floricoltura e le attività vivaistiche, secondo quanto chiarito dalla prassi ministeriale³², possono essere ricondotte tra le attività dirette alla coltivazione

³⁰ Sulla nozione di reddito agrario si vedano: A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, Milano, 1982, p. 162; S. Muleo, *Materia agraria ed imposizione reddituale: spunti critici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2003, I, p. 538; F. Picciaredda, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, p. 246 e ss..

³¹ *Commentario al "Testo unico delle imposte sui redditi"*, a cura di L. Abbritta, L. Cacciapaglia, V. Carbone, E. De Fusco, F. Sirianni, Milano, 2005, p. 393.

del fondo quei processi che si estrinsecano attraverso l'effettivo collocamento delle piante sul fondo agricolo, restando escluse quelle attività di manutenzione e vendita di prodotti florovivaistici.

Va da sé che dato il presupposto "operativo" che soggiace all'assoggettamento dei "frutti della terra" alla disciplina del reddito agrario, restano esclusi da tale nozione i frutti ottenuti spontaneamente dal terreno "in mere situazioni statiche"³³.

Sono altresì esclusi dalla speciale disciplina prevista per la tassazione del reddito agrario, i proventi derivanti dall'estrazione e dalla utilizzazione delle risorse naturali del suolo e del sottosuolo. In tale ipotesi, infatti, l'attività si considera di "sfruttamento" e come tale opera la previsione dell'art. 55, co. 2, lett. b), del T.U.I.R., secondo cui il relativo reddito si considera d'impresa³⁴.

La silvicoltura consiste, invece, nella riproduzione del bosco e nella conservazione della sua consistenza.

L'attività di disboscamento o di mera estrazione del legname, invece, non può essere considerata attività agricola³⁵. Solo qualora sia lo stesso silvicoltore a procedere alla raccolta, la prima lavorazione del legname è riconducibile nell'attività di silvicoltura (ad esempio, legna da ardere, pali, traverse ferroviarie), mentre le successive lavorazioni sono da considerare attività commerciali salvo che, sussistendone i requisiti che di seguito analizzeremo, queste rientrino nella categoria delle attività connesse³⁶.

Sia le attività dirette alla coltivazione del fondo che quelle di silvicoltura sono assoggettate alle disposizioni proprie del reddito agrario, indipendentemente dalle dotazioni tecniche adoperate e dalle dimensioni dell'attività.

Particolare attenzione merita, invece, la disciplina relativa alla tassazione delle attività dirette all'allevamento del bestiame e alla produzione di vegetali con particolari attrezzature, di cui alla lett. c), co. 1, dell'art. 32 citato, in virtù dei limiti imposti dal Legislatore, e degli specifici regimi fiscali a cui sono assoggettate tali attività nel caso di sfioramento di tali limiti.

Per allevamento del bestiame s'intende: "il complesso delle attività finalizzate al mantenimento, allo sviluppo ed eventualmente alla riproduzione di animali allo scopo di

³² Ris. Min. 7 febbraio 1981, n. 9/2810.

³³ In tal senso: A. Fedele, *In tema di "società di fatto agricola"*, in *Rass. Trib.*, 1990, III, p. 255 e ss..

³⁴ Si vedano al riguardo: F. Picciaredda, op. ult. cit., p. 275; F. Tesaurò, *Diritti di pesca e tributo fondiario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, II, p. 189 e ss..

³⁵ F. Picciaredda, op. ult. cit., p. 277.

³⁶ S. Capolupo, *Attività agricole connesse e determinazione del reddito*, in *Il Fisco*, n. 16/2006, I, p. 2373 e ss.; S. Digregorio Natoli, *Attività connesse in agricoltura*, in *Il Fisco*, n. 1/2005, I, p. 73 e ss..

usufruire dei frutti naturali³⁷. In sostanza, l'attività di allevamento di animali è finalizzata allo sviluppo e alla crescita degli animali, anche se non viene svolto l'intero ciclo biologico dalla nascita al loro completo sviluppo fisico³⁸.

Per la qualificazione del reddito derivante dall'attività di allevamento di animali come reddito agrario deve sussistere un determinato rapporto tra fabbisogno di mangimi e potenzialità del terreno condotto dall'agricoltore (mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno).

Non assume alcun rilievo il fatto che l'allevamento sia svolto con una particolare organizzazione né che in esso siano impiegati particolari macchinari, attrezzature o personale³⁹.

Pertanto, sulla base del combinato disposto dell'art. 2135 c.c. e dell'art. 32 del T.u.i.r., l'allevamento costituisce sempre attività agricola; tuttavia:

- il reddito si determina catastalmente quando l'allevamento rientra nel rapporto di idoneità del terreno a produrre potenzialmente il fabbisogno dei mangimi;
- si determina comunque con i criteri del reddito d'impresa per la parte che eccede il predetto rapporto⁴⁰.

La determinazione catastale del reddito imponibile ottenuto con l'attività di allevamento, nei limiti di cui alla lett. b), co. 2, citato, avverrà sulla base delle disposizioni contenute in un apposito decreto emanato dal Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e foreste (ora Ministero per le Politiche agricole).

In tale decreto, infatti, viene stabilito, per ciascuna specie animale, il numero dei capi allevabili per ettaro con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, tenuto

³⁷ L. Abbritta, L. Cacciapaglia, V. Carbone, E. De Fusco, F. Siriani, *op. ult. cit.*.

³⁸ Si vedano, *ex multis*: Cass., 13.1.1976, n. 104; Cass., 21.2.1985, n. 1571.

³⁹ Cass., 2.12.2002, n. 17042.

⁴⁰ *Ndr*: A tal riguardo, tuttavia, il Legislatore, nell'ottica generale di agevolazione delle attività comunque svolte da imprenditori agricoli, ha previsto al co. 5 dell'art. 56 del D.p.r. 917 del 1986 un particolare regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa così ottenuto. Recita, infatti, il co. 5 citato: "Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'articolo 55, comma 2, lettera c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all'articolo 96, i proventi dell'allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell'ammontare ivi stabilito. Se il periodo d'imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di cui al presente comma sono ragguagliati alla durata di esso".

conto della potenzialità produttiva del terreno stesso e delle unità foraggiere occorrenti secondo la specie allevata⁴¹.

Val la pena porre l'accento sul rapporto previsto dal Legislatore tra "capi allevati" e "mangime ottenibile" per almeno un quarto dal terreno. Infatti, come chiarito in dottrina⁴², il termine ottenibili va inteso nella sua accezione più lata, ovvero, non nell'obbligo di somministrazione agli animali dei mangimi ottenuti dal terreno, quanto nella attitudine potenziale dello stesso a produrli.

Infine, date le sue particolari caratteristiche, oggetto di particolare attenzione sia da parte della Prassi Amministrativa e che della Giurisprudenza, è stata l'attività di allevamento di cavalli da corsa.

I Supremi giudici investiti più volte della vicenda, non sempre hanno dato una interpretazione univoca in merito all'inclusione o meno di tali attività nell'alveo del reddito agrario.

Due, infatti, sono stati gli orientamenti; uno restrittivo⁴³, il quale distingue nel dettato normativo l'allevamento di bestiame finalizzato all'ottenimento di carne, uova, latte etc., dall'allevamento di animali per usi non alimentari, sulla base della non subordinazione, per l'allevamento dei secondi, al fattore "terra", e dunque propendeva per l'inclusione dei primi nell'alveo della disciplina propria dell'impresa agricola, mentre per i secondi in quello relativo all'impresa commerciale; l'altro più espansivo⁴⁴, che muovendo da una valutazione "biologica", considerava assoggettato alla disciplina propria dell'impresa agricola l'allevamento di animali/bestiame di qualsiasi specie, indipendentemente dalla loro destinazione finale (sportiva o "alimentare"). Va da se che la qualificazione civilistica di tale attività, che qui si commenta, esplica i propri effetti anche sul trattamento fiscale alle stesse riservato.

Tale contrasto, rimesso alle Sezioni Unite⁴⁵, è stato risolto nel segno dell'accoglimento della tesi "restrittiva" (tra l'altro prevalente nelle sezioni ordinarie), riallacciandosi alla dicotomia tra "bestiame" e "animali" e al relativo differente legame con l'"ager", caratterizzante dell'attività agricola.

⁴¹ Tra gli ultimi decreti in materia, si ricorda: i DD. MM. 14 febbraio 1995, 11 febbraio 1997, 18 marzo 1998, D.M. 6 marzo 2000, D.M. 26 marzo 2002, D.M. 17 dicembre 2003 con riferimento al biennio 2003 e 2004.

⁴² F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 296

⁴³ Per tutte: Cass., 18.12.1986, n. 7359.

⁴⁴ Cass., 24.9.1990, n. 9687.

⁴⁵ Cass. SS.UU., 25.11.1993, n. 11648.

Più netta, invece, è stata la distinzione effettuata dalla Prassi Ministeriale; ove si è chiarito che: “i redditi ottenuti dai puledri, di cui non è iniziata l'attività agonistica, e dagli stalloni e dalle fattrici, di cui si è conclusa l'attività agonistica, si considerano assoggettati alla disciplina del reddito agrario; mentre, i redditi ottenuti dai cavalli da corsa, sono soggetti alla disciplina del reddito d'impresa”⁴⁶.

Infine, sempre restando nella lett. b), co. 2, del citato articolo, costituisce reddito agrario la produzione di vegetali (es. funghicoltura) tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste. La determinazione del reddito di tale tipologia di produzione, nel caso in cui ecceda i predetti limiti, è contenuta nel co. 1, dell'art. 56-*bis* del T.u.i.r.⁴⁷.

Una particolare attenzione, anche in relazione alle finalità preposte, ovvero, la valutazione dell'effettivo trattamento fiscale riservato alle attività di produzione di energia da fonti agronomiche e fotovoltaiche, merita l'analisi del regime fiscale riservato alle attività agricole cd. connesse in generale, di cui al co. 3 dell'art. 2135 c.c..

L'art. 2 della legge n. 350 del 24 dicembre 2003 ha sostituito la lettera c), comma 2, dell'art. 32 stabilendo che rientrano nella determinazione del reddito agrario le attività connesse di cui al terzo comma dell'art. 2135 del c.c., esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, e dirette alla:

- “manipolazione;
- conservazione;
- trasformazione;
- valorizzazione;
- commercializzazione;

ancorché non svolte sul terreno di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali”.

A tal fine si fa presente che il comma terzo dell'art. 2135 del c.c. include altresì tra le attività connesse, quelle “dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate

⁴⁶ C.M. del 14.8.1981, n. 27/7/2648.

⁴⁷ *Ndr*: Come già visto nel caso delle attività zootecniche, sebbene il Legislatore individui dei limiti puntuali ai fini dell'inclusione delle attività agricole nell'ambito della disciplina del reddito agrario, nei casi di “sfioramento”, anche se in misura minore, persiste un trattamento agevolatorio. Il comma 1 dell'articolo 56-*bis*, infatti, stabilisce che il reddito relativo alla parte eccedente derivante dalle attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b), concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge”.

L'elemento di maggior peso contenuto nella novella è stato, senza dubbio, l'abolizione del precedente concetto di collegamento all'“esercizio normale dell'agricoltura” (intendendosi per tale il comportamento medio degli agricoltori in un momento storico ed in una determinata zona), ai fini della considerazione di una attività agricola come connessa, sostituendo questo con quello della “prevalenza” che richiede la individuazione dei beni e delle attività che sono da attrarre nello speciale regime dei redditi agrari.

La nuova disposizione è applicabile, pertanto, anche se la realizzazione di una o più fasi del processo produttivo che fa capo all'imprenditore agricolo sia esternalizzata (ad esempio, quando ci si avvale del frantoio di terzi per la molitura delle olive o di una struttura conserviera per la trasformazione dei pomodori in conserva).

Per la individuazione delle predette attività, la norma prevede che il Ministro dell'Economia e delle finanze, su proposta di quello delle Politiche agricole e forestali, emani con cadenza biennale un decreto con il quale vengano individuate quelle che possono essere incluse nell'ambito del reddito agrario⁴⁸.

⁴⁸ Con decreto del 19 marzo 2004 sono stati individuati i seguenti beni prodotti e le relative attività agricole di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del T.U.I.R., a cui sono abbinati i relativi codici ATECOFIN:

a) Produzione di carni e prodotti della loro macellazione (15.11.0 - 15.12.0); b) Lavorazione e conservazione delle patate (15.31.0), escluse le produzioni di pure di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate; c) Produzione di succhi di frutta e di ortaggi (15.32.0); d) Lavorazione e conservazione di frutta e ortaggi n.c.a. (15.33.0); e) Produzione di olio di oliva e di semi oleosi (01.13.2 - 15.41.1 - 15.41.2); f) Produzione di olio di semi di granturco (olio di mais) (ex 15.62.0); g) Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte (01.21.0 - 01.22.1 - 15.51.1 - 15.51.2); h) Lavorazione delle granaglie (da 15.61.1 a 15.61.3); i) Produzione di vini (01.13.1 - 15.93.1 - 15.93.2); l) Produzione di aceto (ex 15.87.0); m) Produzione di sidro ed altre bevande fermentate (15.94.0); n) Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13.

La stessa relazione al decreto precisa che alcuni prodotti inseriti nella tabella, ancorché manipolati, trasformati o commercializzati, già rientravano comunque nella determinazione corrente di reddito agrario, secondo la prassi e la giurisprudenza consolidatesi negli ultimi decenni (ad esempio attività di trasformazione del latte in formaggio, ottenuto

dall'allevamento dei propri animali). La tabella dei prodotti allegata al decreto è stata arricchita delle attività economiche di “trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte, codificate nelle classi ATECOFIN 01.21.0 - 01.22.1 - 15.51.1 - 15.51.2.

Altre attività economiche, invece, considerate nel passato attività che producevano reddito di impresa, sono state inserite nella tabella, sempreché i prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali siano prevalenti rispetto agli altri prodotti. È il caso, ad esempio, della produzione di carne (classe 15.11.0) e dei prodotti della loro macellazione (15.12.0), della lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi (15.33.0).

L'attività di manipolazione delle seguenti classi di prodotti:

i) 01.11 (coltivazione di cereali, compreso il riso - barbabietola da zucchero - tabacco); ii) 01.12 (coltivazione di ortaggi - floricole - piante ornamentali - orto colture - fiori - vivai); iii) 01.13 (colture viticole - olivicole - agrumicole - frutticole diverse); si configura attività agricola di cui all'articolo 32, comma 2, lett. c) del T.U.I.R.. Occorre precisare che la manipolazione di prodotti propri rientra già nella disposizione contenuta nell'articolo 32, comma 2, lettera a) del T.U.I.R., ossia quali attività agricole pure dirette alla coltivazione del terreno.

I beni prodotti e le attività esercitate che non sono ricompresi in detto decreto, sono assoggettate alle disposizioni del reddito d'impresa di cui all'art. 56-bis T.U.I.R., il quale al comma 2 prevede un regime forfetario di determinazione del reddito (per maggiori approfondimenti si rinvia al commento del citato art. 56-bis).

Conseguentemente, le attività agricole connesse sono riconducibili alle:

- attività relative ai beni individuati in un decreto ministeriale e che, pertanto, rientrano nella forfetizzazione dei redditi sulla base delle stime catastali (art. 32 T.U.I.R.);

- attività dello stesso tipo, relative a prodotti diversi da quelli elencati nel decreto.

Tali attività sono assoggettate al regime dei redditi d'impresa di cui all'art. 56-bis T.U.I.R, che prevede una forfetizzazione dei redditi in misura pari al 15 per cento.

Per quanto attiene una migliore comprensione dell'effettiva portata del principio della "prevalenza", la cui osservazione, come visto, determina l'inclusione dei redditi ottenuti dalle attività connesse nell'alveo dei redditi agrari (qualora le attività e i relativi beni prodotti siano compresi nel decreto ministeriale specifico), si rinvia a quanto chiarito nella prassi ministeriale.

Nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, è infatti esplicitato che l'utilizzo di prodotti acquistati presso terzi è ammesso, nelle attività connesse, al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e di aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola (si fa l'esempio dell'imprenditore vitivinicolo che acquista vino da taglio presso terzi per migliorare la qualità del proprio prodotto).

Tuttavia, al fine di vedere rispettato il suddetto principio, l'Amministrazione richiede di effettuare un confronto quantitativo fra i prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi; tale confronto andrà verificato confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi, in rapporto del 51% dei primi rispetto ai secondi.

Qualora non fosse soddisfatta la condizione della prevalenza, i redditi dell'attività connessa saranno qualificati come:

- redditi agrari di cui all'articolo 32 per la parte che deriva dall'utilizzo di prodotti propri e per la parte degli altri prodotti ottenuti entro i predetti limiti;

- redditi d'impresa di cui all'articolo 56 per la parte di prodotti che ecceda tali limiti.

Ne deriva, quindi, che qualora non fosse soddisfatta la condizione della prevalenza, occorrerà distinguere il caso in cui l'attività connessa abbia ad oggetto:

- beni che rientrano fra quelli elencati nel decreto ministeriale;
- beni diversi da questi ultimi.

Infatti, nella prima ipotesi, sono da qualificarsi come redditi agrari ai sensi dell'art. 32, co.2 citato, i redditi rivenienti dall'attività di trasformazione (commercializzaz., conservaz., etc.) dei prodotti agricoli nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo (o, nel caso di acquisti per un miglioramento della gamma, nei limiti del doppio del valore normale delle medesime); mentre, i redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti saranno da determinarsi analiticamente ai sensi dell'articolo 56 del T.u.i.r..

Nel caso in cui l'attività di trasformazione o manipolazione riguardi beni che non rientrano fra quelli elencati nel citato decreto ministeriale, la stessa circolare n. 44/E del 2004, citata, ha precisato che, non essendo soddisfatto il requisito della prevalenza, esplicitamente richiesto dal menzionato articolo 56-bis del T.u.i.r., l'intero reddito prodotto costituisce reddito d'impresa da determinarsi analiticamente in base all'articolo 56 del T.u.i.r..

L'ultima "classe" contemplata in seno alla categoria del reddito agrario, è rappresentata dalle attività agricole dirette alla fornitura di servizi di cui all'art. 2135, co. 3, del c.c.⁴⁹.

Oggetto di tale "classe" sono sostanzialmente le attività, esercitate mediante l'utilizzazione di mezzi e attrezzature proprie dell'Azienda agricola, di agriturismo e valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale.

Per le stesse, ai sensi del co. 3 dell'art. 56-*bis*, è previsto un regime di tassazione forfetario con applicazione di una aliquota sostitutiva del 25%, da applicarsi sull'ammontare dei corrispettivi conseguiti.

Infine, il Legislatore ha di recente introdotto una ulteriore disposizione finalizzata alla tassazione (agevolata) delle operazioni commerciali di cui alle attività agricole connesse, qualora queste eccedano i limiti normativamente previsti.

Infatti, ai sensi del co. 2-*bis*, dell'art. 71, del T.u.i.r.⁵⁰, qualora le attività "connesse" poste in essere superino i limiti di cui al co. 2, lett. c), dell'art. 32, citato (principio della prevalenza), tuttavia, però, ciò avvenga occasionalmente; i relativi redditi saranno soggetti alle disposizioni agevolatorie di cui all'art. 56-bis, co. 2 e 3, a seconda delle specifiche attività poste in essere.

⁴⁹ F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p.302.

⁵⁰ Tale disposizione è stata di recente introdotta con l' art. 2, co. 6, lett. c), L. 24/12/2003 n. 350.

Una particolare menzione merita il regime fiscale previsto dal Legislatore per la tassazione del reddito agrario nei casi di mancata coltivazione dei fondi agricoli e/o, in ogni caso, per i casi di mancato conseguimento del reddito agrario, di cui al combinato disposto degli artt. 35 e 31 del T.u.i.r..

Come visto, la determinazione catastale del reddito determina il livello di imposizione, indipendentemente dall'effettiva capacità reddituale dell'azienda agricola, in virtù della attitudine potenziale del fondo a produrre reddito⁵¹.

Tuttavia, esistono delle ipotesi in cui, acclarata l'effettiva impossibilità da parte dell'impresa agricola a produrre redditi, dovuta a cause "non dipendenti dalla tecnica agraria"⁵² e/o ad eventi naturali⁵³, è previsto, nel primo caso, l'abbattimento dell'imposta dovuta in ragione del 70%; mentre nel secondo caso, la totale irrilevanza reddituale dell'annata agraria, previo denuncia dell'evento⁵⁴.

⁵¹ F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 294.

⁵² Il comma 1, dell'art. 31, a cui rimanda l'art. 35, rubricato: "Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali, prevede la riduzione del reddito dominicale al 30% nel caso di mancata coltivazione, neppure in parte, del fondo rustico.

La citata riduzione del reddito dominicale al 30% si applica, secondo quanto chiarito dalla prassi amministrativa nella C.M. 10/6/06 n. 24/E, alle seguenti condizioni:

- la mancata coltivazione deve riferirsi all'intera annata agraria;
- deve essere dipesa da cause non dipendenti dalla tecnica agraria (è esclusa, ad esempio la rotazione delle colture);
- il fondo rustico deve essere costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali; ciò vuol dire che sono esclusi i terreni classificati incolti all'atto della prima catastazione dei terreni, i boschi, i pascoli e quelli destinati a colture pluriennali; sono altresì esclusi i terreni che, pur non avendo ancora dato frutto, saranno coltivati in futuro;
- la mancata coltivazione deve essere assoluta; se vi è stata coltivazione, anche soltanto in parte, non si ha diritto al beneficio. L'abbandono della coltura deve in sostanza interessare l'intero fondo rustico.

Rientrano nella ipotesi di mancata coltivazione anche i casi di ritiro di seminativi dalla produzione, se i terreni costituenti il fondo rustico siano rimasti effettivamente incolti per l'intera annata agraria, senza sostituzione, neppure parziale, con altra diversa coltivazione (Regolamento CEE n. 797/85 del 12 marzo 1985 attuato con D.M. 19 febbraio 1991, n. 63 e successive modificazioni ed integrazioni).

Si ha diritto alla diminuzione del reddito nell'anno in cui si è chiusa l'annata agraria e non occorre adempiere a nessuna particolare formalità. È sufficiente indicare la circostanza della mancata coltivazione in sede di dichiarazione annuale dei redditi utilizzando l'apposito codice.

⁵³ Il comma 2, dell'art. 31, considera, invece, l'ipotesi di perdita per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo rustico preso a base di commisurazione per la formazione delle tariffe d'estimo. In questa ipotesi il reddito dominicale (e agrario) si considera inesistente. Rientrano nella fattispecie in esame, ad esempio, le perdite dovute ad eventi naturali quali l'autocombustione, o un fulmine, o una eruzione vulcanica, ecc. Non vi rientrano gli eventi riferibili a fatti dolosi o colposi. La perdita deve essere parametrata al prodotto ordinario del fondo rustico preso a base per le tariffe d'estimo e non alla produzione che, in assenza dell'evento dannoso, era lecito attendersi. Si deve aver riguardo alla realtà produttiva sussistente al momento dell'evento dannoso, anche se essa non risponde alle risultanze catastali. In concreto, gli accertamenti dovranno riferirsi alla perdita di prodotto in rapporto alle qualità considerate ordinarie per le qualità e classi corrispondenti alla coltura effettiva, anche se questa non sia ancora stata riportata in catasto. Si fa presente che l'inesistenza del reddito riguarda l'anno in cui effettivamente si è verificata la perdita indipendentemente dall'anno in cui si è verificato l'evento dannoso.

Pertanto, l'inesistenza del reddito può riguardare anche più anni successivi all'evento dannoso.

⁵⁴ Il possessore danneggiato, dall'evento naturale, è tenuto a denunciare l'evento dannoso all'Ufficio tecnico erariale competente per territorio:

- entro tre mesi dalla data in cui l'evento stesso si è verificato;
- se la data dell'evento dannoso non è determinabile, almeno 15 giorni prima del raccolto.

Dopo aver analizzato quelli che sono i presupposti oggettivi utili ai fini della inclusione o meno di una data attività in seno alla disciplina del reddito agrario; e, dopo aver tracciato un quadro abbastanza organico delle disposizioni tributarie previste per la regolamentazione delle zone cd. "grigie", ovvero quelle a cavallo tra le disposizioni in materia di reddito d'impresa e quelle in materia di reddito agrario (regimi forfetari); non ci resta che delimitare i presupposti soggettivi previsti dal Legislatore, al fine di comprendere quali soggetti e/o entità, nell'esercizio dell'attività dell'impresa agricola, sono beneficiati dalle disposizioni agevolatorie in materia di reddito agrario, e quali no.

Per quanto riguarda le persone fisiche, qualora queste appartengano ad una delle categorie proprie dell'imprenditore agricolo (coltivatore diretto, I.A.P., agricoltore semplice), sulla base dei requisiti innanzi enucleati, saranno sempre assoggettate alle disposizioni in materia di determinazione del reddito agrario.

Per le società, invece, diversamente, invece, da quanto visto per la legislazione civilistica, ove si è assistito alla promozione della "Società agricola" e alla equiparazione, ad eccezione che per i profili in materia di procedure concorsuali, tra le differenti forme societari (personalistiche o capitalistiche) in ragione dell'identità tra le attività da queste svolte; in materia fiscale, il Legislatore ha conservato una netta demarcazione tra i regimi applicabili alle differenti forme societarie.

In pratica, dunque, ancora una volta in materia fiscale si è visto prevalere il criterio della "forma" su quello della "sostanza"⁵⁵.

La vigente normativa così dispone in materia di tassazione del reddito prodotto dalle società esercenti attività agricola:

- le società semplici e le società di fatto determinano il reddito su base catastale, imputando lo stesso, *pro quota*, ai partecipanti la società;
- le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice, ai sensi dell'art. 55, co. 2, lett. c), del T.u.i.r., "per la parte (di reddito) derivante dalle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti" determinano il reddito in maniera analitica secondo le disposizione previste in materia di "reddito d'impresa";

In tal caso, il reddito dominicale ed anche agrario, per espressa previsione dell'art. 35., non concorrono a formare il reddito imponibile dell'annualità in cui si è verificato l'evento.

L'Ufficio tecnico erariale interessato, provvede ad accertare l'effettiva diminuzione del prodotto e, previa consultazione con l'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, assunte le proprie determinazioni, formula una proposta che trasmette, unitamente alla denuncia, all'Ufficio finanziario competente per i provvedimenti di competenza.

⁵⁵ In tal senso: F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 265.

- tutte le società di capitali, ancorché esercenti attività agricola, sono per presunzione assoluta assoggettate alle disposizioni in materia di IRES.

Pertanto, la Società Semplice e la Società di fatto risultano essere, ad oggi, il “terreno di elezione”⁵⁶ per lo svolgimento dell’attività agricola in forma societaria; oltre ad essere, sotto il profilo tributario, le uniche forme riconosciute di “società agricola”.

Tale scelta del Legislatore è giustificata dalla dottrina⁵⁷ in virtù delle diverse caratteristiche, in relazione alle esigenze della compagine sociale, all’accesso al credito e alla struttura organizzativa, che i diversi tipi di società presuppongono, facendo, dunque, prediligere per le società personali (s.n.c. e s.a.s.) e per le società di capitali una metodologia di determinazione del reddito strutturata in maniera analitica, secondo la disciplina del reddito d’impresa; mentre, per le S.S. e le Società di fatto, come visto, la determinazione del reddito su base catastale.

Inoltre, altra dottrina⁵⁸ individua in tale differenziazione nel trattamento fiscale un fattore positivo per lo sviluppo dimensionale delle Aziende agricole. Secondo questi, infatti, il metodo di determinazione analitica del reddito, data la possibilità di deduzione dei costi sostenuti, rappresenta una spinta per le aziende agricole agli investimenti; differentemente, il metodo catastale, ancorché premiale, data la sua determinazione figurativa, sottopone a tassazione le aziende anche in assenza di reddito, disincentivando, dunque, le stesse ad effettuare investimenti.

Per quanto attiene, infine, i redditi prodotti dalle cooperative composte da produttori agricoli e o da società (semplici e di fatto) assoggettate alla disciplina del reddito agrario, l’art. 10, co. 1, del D.P.R. n. 601/1973 dispone che: “Sono esenti dall’ [IRES e dall’ IRAP ⁵⁹ i redditi da queste prodotte] mediante l’ allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci.”

Pertanto, se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti suddetti l’esenzione spetta solamente per la parte del reddito della cooperativa corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.

⁵⁶ F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 265.

⁵⁷ M. A. Galeotti Flori, *La determinazione del reddito delle imprese agricole di società di capitali*, in *Il Fisco*, 1991, p. 3277 e ss.

⁵⁸ F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 265.

⁵⁹ *Ndr*: Nella versione originale la norma dispone l’esenzione “dall’IRPEG e dall’ILOR”; tali imposte, come risaputo, sono state sostituite rispettivamente dall’IRES e dall’IRAP.

Come chiarito dalla prassi ministeriale⁶⁰, la norma suddetta: "...comporta che detti redditi sono considerati redditi di impresa e come tali soggetti agli ordinari criteri di determinazione applicabili agli altri redditi riconducibili alla stessa categoria [...] quindi assumono rilevanza fiscale gli ammortamenti, gli accantonamenti, le sopravvenienze attive e passive, le esistenze iniziali e le rimanenze finali, (ecc)..". Tuttavia, in ragione dell'esenzione prevista, nessun imposta "diretta" è dovuta, così come si è esonerati dai relativi obblighi dichiarativi.

L'agevolazione di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 si estende, quindi, ricorrendone le condizioni, all'intero reddito della cooperativa conseguito dalle attività considerate dalla norma e determinato attualmente in base ai criteri di determinazione propri del reddito di impresa e non in base ai criteri catastali, che restano propri per i soli imprenditori agricoli (persone fisiche o società semplici).

Data la natura dell'agevolazione, oggettiva e non soggettiva, la stessa presuppone, come chiarito dalla prassi⁶¹, che qualora la cooperativa agricola svolga anche attività che esulano dalla fattispecie esentativa considerata, le stessa dovranno essere separatamente contabilizzate e assoggettate al regime "ordinario" delle cooperative.⁶²

Ciò premesso, si deve precisare che la ragione d'essere della norma agevolativa di cui all'art. 10, citato, è stata individuata dalla giurisprudenza⁶³ nella necessità di evitare una duplicazione di imposte, dato che i redditi esclusi dall'applicazione delle imposte sui redditi, essendo prodotti mediante operazioni rientranti nel ciclo agrario ordinario, risultano già a carico dei partecipanti la cooperativa. Conseguentemente, dunque, sarebbe stato illegittimo realizzare un ulteriore reddito tassabile in capo alla cooperativa.

Si precisa infine che, per i redditi prodotti dalle società cooperative agricole di capitali e di persone – ad eccezione di quelle considerate, non vale la citata esenzione⁶⁴.

3. La tassazione del reddito prodotto da fonti energetiche rinnovabili.

Come accennato nelle premesse, il Legislatore nazionale ha trasferito nel settore agricolo le linee operative di "promozione e incentivo della diffusione dell'energia

⁶⁰ C.M., n. 11/9/358, del 10 aprile 1991.

⁶¹ C.M., n. 11/061, del 16 aprile 1988.

⁶² Ndr: Si ricorda, ma non è il caso di dilungarsi, che per le cooperative il D.P.R. 601/73, prevede un regime agevolatorio "ordinario".

⁶³ C.T.C., sez. II, n. 479, del 21 gennaio 1991

⁶⁴ M. Renato, Agevolazioni per le società cooperative in generale e agricole in particolare, in Corr. Trib., n.41/1999, pag. 3055 e ss.; R. Mario, L'ambito oggettivo di applicazione dell'esenzione sui redditi delle cooperative agricole, in *Riv. di giur. trib.*, n.10/1999, pag. 862 e ss..

rinnovabile” contenute nel D. Lgs. N. 387 del 29/12/2003, di attuazione delle Direttiva Comunitaria n. 2001/77/CE.

La disposizione, ex co. 423, art. 1, L. 266/2005 (Finanziaria 2006), come modificata dall’art. 2-*quater*, co. 11, lett. a) e b), del D.L. 10/1/2006, così recita: “La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell’art. 2135 co. 3 del c.c. e si considerano produttive di reddito agrario”.

Procediamo ad una più puntuale definizione dei contenuti tecnici al fine di meglio comprendere l’effettiva portata degli argomenti di cui si discute.

Quando si parla di fonti rinnovabili agroforestali (*alias*, biomasse) deve intendersi: “la componente biodegradabile dei prodotti o degli scarti ottenuti attraverso l’attività agricola (vegetali, animali e/o qualsiasi altro prodotto fermentescibile), nonché di quegli stessi derivanti delle industrie connesse a tali prodotti..”⁶⁵.

Mentre, per energia fotovoltaica, si intende quella prodotta attraverso l’utilizzo di pannelli a celle di silicio, capaci di trasformare l’energia termica del sole in energia elettrica e/o termica⁶⁶.

Procediamo ad analizzare quali sono le modalità tecniche attraverso cui è possibile attuare il collegamento di tali attività con quella agricola.

Per quanto concerne l’utilizzo delle biomasse a fini energetici in agricoltura, il sistema è sostanzialmente incentrato sull’installazione di un impianto di digestione anaerobica che, sfruttando il gas ottenuto dalla fermentazione dei prodotti o degli scarti innanzi indicati, consente di attivare delle turbine che a loro volta produrranno energia elettrica⁶⁷.

La produzione di energia fotovoltaica da parte di un agricoltore avviene, invece, attraverso l’installazione dei pannelli a celle di silicio sul suolo agricolo⁶⁸.

L’energia elettrica o termica così prodotta, per la parte non destinata all’autoconsumo, verrebbe immessa nella rete del distributore locale, il quale verserebbe al produttore un corrispettivo (il cui ammontare è generalmente concordato a livello nazionale)⁶⁹.

⁶⁵ V. Robbiati, *Biomasse l’energia della natura*, in <http://www.greencross.it>

⁶⁶ A tal riguardo, si veda: <http://www.energie-rinnovabili.net>.

⁶⁷ A. Maresca, *Da allevatore a “energicoltore”*, in *L’informatore zootecnico*, n. 11/2006, p. 34 e ss.

⁶⁸ G.P. Tosoni, *L’energia da pannelli solari produce reddito agrario*, *Il Sole 24-ore*, 23/3/2006.

⁶⁹ A. Maresca, *op. ult. cit.*, p. 35.

In passato, prima della legge Finanziaria per l'anno 2006, il reddito ottenuto dalla produzione di energia da biogas da parte di imprenditori agricoli era stato sempre ritenuto dall'Agenzia delle Entrate assoggettabile a tassazione ordinaria secondo la disciplina propria dei redditi d'impresa.

In particolare, con la risoluzione n. 17/E del 15 febbraio 2005, relativa proprio al caso di un allevatore che chiedeva di conoscere il trattamento fiscale dei redditi ottenuti dalla cessione di energia elettrica prodotta da un impianto di digestione anaerobica di biomasse, si era ritenuto che l'art. 2135, comma 3, del codice civile ricomprende tra le attività agricole solo quelle: "... dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata ...". Pertanto, nel caso di specie, non essendo la fattispecie contemplata in seno alla disciplina propria delle attività agricole, i redditi da questa prodotti sono sottoposti alla disciplina ordinaria in materia di redditi d'impresa.

Tornando ad un precedente intervento, nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, fu precisato che detta attività (produzione di energia elettrica da biomasse) non doveva assumere, per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale, pena la perdita della qualifica di imprenditore agricolo.

Inoltre, nella circolare n. 44/E del 15/11/2004, furono chiarite le modalità con cui verificare la sussistenza del requisito della prevalenza dell'utilizzo delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola, rispetto a quelle impiegate nell'esercizio dell'attività "energetica", al fine di stabilire l'effettiva qualificazione del soggetto (imprenditore agricolo o commerciale) in ragione dell'attività da questi svolta in maniera maggioritaria.

Con la nuova norma si introduce, invece, la presunzione legale assoluta che la produzione e la cessione di energia ottenuta da fonti agroforestali e/o fotovoltaiche, quando effettuata da imprenditori agricoli (persone fisiche o società semplici), costituisce attività connesse a quella agricola, ex co. 3 dell'art. 2135 del c. c., e, di conseguenza, il reddito da questa tratto è assoggettato alle specifiche disposizione previste per il reddito agrario.

Pertanto, a seguito della novella recata, l'imprenditore agricolo che decida di produrre energia da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, resta tale, non acquisendo più, al verificarsi di determinate condizioni (prevalenza), la veste di imprenditore ai sensi dell'art. 2082 del c.c..

Inoltre, lo stesso non è più tenuto a contabilizzare separatamente i proventi dell'attività di produzione di energia elettrica e calorica, in quanto questi confluiscono, ex lege, nel reddito agrario determinato catastalmente⁷⁰.

Resta da chiarire, tuttavia, quale sia la corretta qualificazione di siffatte attività tra le diverse tipologie di "agricole connesse" contemplate dal co. 3, dell'art. 2135 del c.c., al fine di coglierne le peculiarità applicative sia ai fini civilistici che a quelli tributari, con particolare riguardo alla produzione di energia da biomasse

Due, infatti, sono le tipologie principali di attività agricole connesse contemplate dalla norma civilistica, e precisamente, quelle di:

- "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli e zootecnici ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali"; e quelle di:
- "fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata".

L'inclusione nell'una o nell'altra categoria, ha riflessi operativi e giuridici di non poco conto.

Se si considera l'attività in commento come rientrante nella prima categoria, è necessario che l'azienda agricola produca "direttamente" e "prevalentemente" le biomasse necessarie per il funzionamento dell'impianto digestore.

Qualora, invece, si decida di qualificare detta attività tra quelle di cui alla seconda tipologia considerata (fornitura di beni e servizi), il legame della stessa con le attività proprie dell'azienda agricola diviene molto più labile, essendo solo necessario che l'impianto digestore insista sul fondo⁷¹; tuttavia, in tale ipotesi, sarebbe impossibile rispettare il dettato civilistico, che impone l'utilizzo di attrezzature "normalmente impiegate nell'attività agricola", data la specificità di tali impianti.

Notevoli sono le differenze, anche in ambito fiscale, derivanti dalla scelta della qualificazione di tale attività nell'una piuttosto che nell'altra tipologia di attività connesse considerate.

Infatti, le attività di cui alla prima classe (manipolaz., trasfromaz., commercializ.) sono comprese tra quelle di cui all'art. 32, co. 2, lett. c) del T.u.i.r..

⁷⁰L. Del Federico, *Regime fiscale dell'energia prodotta da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche da agricoltori*, in *Il Fisco*, n. 19/2006, I, p. 7340 e ss..

⁷¹Si veda in tal senso: G.P. Tosoni, *articolo citato*.

Per le stesse, come visto, è prevista la determinazione catastale del reddito nei casi di inclusione dell' attività svolta negli appositi Decreti Ministeriali; o, in casi come quello di specie di esclusione dallo stesso D.M., ex art. 56-bis, co. 2, l'applicazione di una aliquota sostitutiva del 15% sul totale dei corrispettivi incassati.

Per quanto attiene, invece, la seconda classe di attività agricole connesse considerata (fornitura di beni e servizi), la stessa esula completamente tra quelle assoggettate alla disciplina propria dei redditi agrari di cui all'art. 32 del T.u.i.r., essendo sottoposta al regime dei redditi d'impresa, ancorché determinato in maniera forfetaria

Infatti, ex art. 56-*bis*, co. 3, del T.u.i.r., i redditi provenienti da tali attività sono assoggettati all' aliquota sostitutiva del 25% da computarsi sul totale dei corrispettivi incassati.

Circa la qualificazione fiscale delle attività di produzione di energia da biomasse, si è già espressa l'Agenzia dell'Entrate, con una breve risposta fornita nella C.M. n. 6/E del 13/2/2006.

Secondo l' interpretazione dell'Agenzia, la produzione di energia da biomasse sarebbe inquadrabile, ai fini tributari, nell'ambito delle attività agricole connesse dirette alla fornitura di beni servizi di cui alla seconda parte del co. 3 dell'art. 2135 c.c.

Proseguendo nella sua attività di chiarimento, il ministero afferma infatti che: sebbene tale interpretazione desti "perplexità" sul piano civilistico, visto che il co. 3, citato, prevede che la fornitura dei servizi avvenga attraverso l'utilizzo delle "attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata", i redditi derivanti dalla cessione di energia elettrica prodotta con fonti agroforestali o fotovoltaiche effettuata da parte di un imprenditore agricolo (persona fisica o società semplice) sono assoggettati alla disciplina di cui all'art. 56-bis, co. 3, come innanzi illustrata.

Tale interpretazione, a mio sommesso avviso, stride con quella che pare essere la ratio della novella.

Infatti, aderendo alla tesi dell'Agenzia, non solo la produzione dell'energia non potrebbe avvenire attraverso l'utilizzo di attrezzature "normalmente" impiegate nell'attività agricola, in quanto gli impianti per questa necessari hanno una destinazione specifica ed esclusiva rispetto a quelli delle attività propriamente agricole; ma, per giunta, per l'alimentazione degli stessi, non vi sarebbe neanche l'obbligo dell'utilizzo di prodotti derivanti, ancorché prevalentemente, dall'attività agricola propria.

L'adesione a tale interpretazione ministeriale, dunque, conduce alla conclusione che la produzione di energia da fonti rinnovabile effettuata da un imprenditore agricolo,

ancorché considerata *ex lege* come connessa all'attività agricola principale, non conserva alcun vincolo di connessione "oggettiva" con questa.

Tale condizione di assenza di vincolo oggettivo tra l'attività agricola principale e quella connessa, determina la negazione delle conclusioni a cui è giunta (da tempo) la migliore dottrina e una pressoché unanime giurisprudenza sia di merito che di legittimità⁷².

I migliori interpreti, infatti, individuano come presupposto fondamentale per la sussistenza del vincolo di connessione di una data attività con quella agricola, la doppia presenza dei vincoli: uno "soggettivo", inteso quale identità tra il soggetto che pone in essere l'attività principale e quella connessa, e uno "oggettivo", inteso quale legame diretto tra i beni e i servizi tratti e/o utilizzati per l'attività principale e quelli utilizzati per l'attività connessa.

Pertanto, l'inclusione di tali attività nell'ambito della attività connesse all'attività agricola, non avrebbe alcun tratto d'unione con la specifica normativa civilistica e tributaria.

Più logica, invece, è l'inclusione di tali attività nell'ambito delle attività connesse finalizzate alla "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali".

Infatti, solo in tal modo si realizzerebbe il vincolo della connessione oggettiva, rappresentato dalla "trasformazione/valorizzazione" dei prodotti agricoli ottenuti "prevalentemente" dall'azienda agricola (cereali anche allo stato ceroso, reflui zootecnici, etc.) da impiegarsi per la produzione di energia, tale consentire la giustificazione normativa della presunzione giuridica di "connessione" contenuta nella novella.

Tuttavia, sebbene tale interpretazione sia quella che garantisce maggior rigore giuridico alla presunzione di connessione di tali attività con quelle agricole, la stessa ben si adatterebbe solo all'attività di produzione di energia da fonti agroforestali (biomasse), in quanto, come visto, presuppone la "trasformazione/valorizzazione" di prodotti ottenuti prevalentemente dalla medesima impresa agricola.

Resterebbe, invece, da chiarire il regime dei redditi ottenuti con la tecnologia fotovoltaica, la quale, come visto, è prodotta attraverso l'installazioni di pannelli a celle di silicio alimentati dalla luce solare; per la stessa, infatti, non è verificabile il vincolo

⁷² *Ndr*: Si rimanda alle considerazioni svolte nel primo paragrafo.

dell'utilizzo di prodotti ottenuti dall'azienda agricola, visto che, come innanzi illustrato, tali impianti sono alimentati con la luce solare.

4. Talune valutazione aziendalistiche inerenti la produzione di energia da biomasse.

La scelta della qualificazione delle suddette attività tra quelle di cui alla lett. c), co. 2, dell'art. 32, del T.u.i.r. oltre che per le analizzate ragioni di coerenza giuridica, sarebbe auspicabile anche per ragioni di efficienza economica.

Ma procediamo per gradi.

Ai sensi dell'art. 10 del D.p.r. 601/73, sono esenti dall'IRES e dall'IRAP i redditi prodotti dalle cooperative agricole, che pongano in essere le attività di cui all'art. 32 del T.u.i.r.

Ricordiamo che nella citata norma sono incluse le sole attività agricole connesse, di cui alla prima parte del co. 3 dell'art. 2135 del c.c., ovvero, finalizzate alla: "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli e zootecnici ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali"; ma non quelle di: "fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata".

Stando ciò, in principal luogo per la produzione di energia da fonti agroforestali (biomasse), dato il notevole costo necessario per la realizzazione e la gestione di un impianto di digestione anaerobica, e la notevole massa di biomassa necessaria per alimentarlo al fine di consentire una efficiente ed economica attività dello stesso⁷³; difficilmente l'impresa agricola, che solitamente è di piccole dimensioni, riuscirebbe a sostenere e sviluppare una simile iniziativa.

Si ricordi inoltre che la soggettività passiva al reddito agrario, condizione necessaria al fine di godere dell'agevolazione fiscale di cui alla Finanziaria, è oggi prevista solo per l'impresa individuale, la Società Semplice e la Società di fatto, tutte realtà generalmente di modeste dimensioni.

Tutte queste premesse, portano alla ovvia conclusione che difficilmente tali iniziative possano essere intraprese da una azienda agricola nostrana.

⁷³A tal riguardo, si veda: *Manuale del biogas da liquami*, Rota Guido srl Fiorenzuola D'Arda (PC) <http://www.rotaguido.it/>, ove è svolto uno studio sulla economicità di un impianto di digestione anaerobica.

Pertanto, l'unica strada realmente percorribile affinché tale disposizione trovi l'auspicata attuazione, è quella di incentivare la creazione di cooperative di produttori agricoli che realizzino collettivamente un simile progetto.

Gli stessi, così facendo, oltre ad assumersi collettivamente l'onere per la realizzazione dell'impianto, avrebbero la "forza" di alimentare lo stesso con le biomasse apportate da ognuno, rendendo, di conseguenza, economicamente efficiente la gestione di questo.

In tal modo, inoltre, si eviterebbe il rischio dato dal ricorso all'approvvigionamento esterno all'azienda di una quantità di biomasse "prevalente" rispetto a quelle prodotte dalla singola entità, derivante dall'esigenza di rendere efficiente la gestione dell'impianto di digestione.

Tale rischio di superamento del parametro della "prevalenza", con le relative conseguenze giuridiche che da ciò deriverebbero⁷⁴, è, come visto, notevolmente probabile, considerato che la redditività e la efficienza di tali impianti passa per la dimensione degli stessi.

In una simile prospettiva è ipotizzabile che in ogni zona a vocazione agricola e/o zootecnica si realizzi una cooperativa di agricoltori che realizzi un impianto per la produzione di energia da biomasse, con i conseguenti benefici economici ed ambientali che da ciò proverrebbero.

Conclusioni.

Molteplici e di notevole rilievo sarebbero i benefici, in ambito ambientale ed economico soprattutto, derivanti da un'applicazione massiccia delle tecnologie di produzione di energia da fonti rinnovabili.

A tal riguardo, l'inclusione di tali attività tra quelle agricole connesse, e il conseguente assoggettamento alla disciplina fiscale (agevolata) propria del reddito agrario, rappresenta un forte stimolo all'avvio siffatte iniziative.

Tuttavia, come visto, al fine di favorire una reale e consistente attuazione di iniziative del genere, resta da chiarire l'effettiva qualificazione giuridica della novella recata, tra le molteplici fattispecie contemplate in seno alla disciplina civilistica e fiscale propria delle attività agricole connesse.

⁷⁴ *Ndr*: Perdita della qualifica di imprenditore agricolo e conseguente fuoriuscita dal regime di determinazione del reddito su base catastale

In particolare, la scelta di considerare tali attività tra quelle dirette alla “manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali”, consentirebbe di cogliere appieno le occasioni che la legge consente, sia in termini di convenienza fiscale che in termini di spinta associativa, e dunque, determinare un forte stimolo alla realizzazione delle stesse.

Nella medesima ottica di incentivazione, si auspica, inoltre, *de iure condendo*, il pieno riconoscimento di tali iniziative nell'ambito della disciplina fiscale delle attività agricole connesse di cui all'art. 32, co. 2, citato, ovvero, l'inclusione di queste in seno alle attività contemplate nell'apposito D.M., che ne consente la tassazione dei redditi su base catastale.

Ulteriore elemento auspicabile, infine, è la diffusione di strumenti di finanziamento specifici (pubblici o privati) che fungano da ulteriore incentivo alla realizzazione di tali impianti.

GIURISPRUDENZA

Danno biologico e responsabilità del datore di lavoro (nota a TAR Lazio-Roma-Sezione I, sentenza 4 aprile 2006 n. 2375)

di Cristina Curatoli

Pres. Tosti, Est. Russo

S. Bocci (Avv. M. Pistilli) c/ Ministero dell'Interno (Avv. Stato)

1. Pubblico Impiego – Giurisdizione e competenza – Danno morale e biologico – Domanda di risarcimento – Giurisdizione del G.O. – Sussiste – Motivi
2. Pubblico Impiego – Risarcimento del danno – Domanda del dipendente ambigua – Assenza di una precisa scelta in favore dell'azione di responsabilità contrattuale - Responsabilità extra-contrattuale della P.A. – Sussiste
3. Pubblico Impiego – Giurisdizione e competenza – Risarcimento del danno - Collegamento diretto ed immediato all'inadempienza della P.A. di appartenenza ovvero ad un obbligo scaturente da leggi o da regolamenti – Giurisdizione del G.A. – Sussiste
4. Pubblico Impiego - Azione di responsabilità contrattuale del dipendente nei confronti della P.A. – Presupposti - Inosservanza da parte del datore di lavoro di precise obbligazioni contrattuali

1. Sussiste giurisdizione del G.O sulle controversie in materia di risarcimento del danno morale e biologico lamentato da un dipendente nei confronti dell'amministrazione trattandosi, in effetti, di azione di natura extracontrattuale, proposta ai sensi dell'art. 2043 c.c.
2. In tema di azione per il risarcimento del danno subito in relazione ad un rapporto di lavoro subordinato, sussiste azione di responsabilità extracontrattuale tutte le volte che non emerga una precisa scelta del danneggiato in favore di quella contrattuale ovvero la domanda sia ambigua e non indicativa delle obbligazioni violate dalla P.A.
3. Sussiste giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo, in materia di risarcimento danni nel pubblico impiego, sulle controversie caratterizzate da un collegamento diretto ed immediato del risarcimento ad un'inadempienza dell'amministrazione di appartenenza, ovvero ad un obbligo scaturente direttamente da leggi o da regolamenti.
4. L'azione di responsabilità contrattuale deve essere espressamente fondata sull'inosservanza, da parte del datore di lavoro, di una precisa obbligazione contrattuale, non essendo sufficiente la semplice prospettazione dell'inosservanza del precetto dell'art. 2087 c.c. o delle altre disposizioni legislative strumentali alla protezione delle condizioni di lavoro del dipendente.

1.

Con la pronuncia in esame, il TAR Lazio si uniforma ad un ormai consolidato orientamento che riconosce la necessità di risarcire il danno alla salute del prestatore di lavoro, realizzatosi nell'ambiente lavorativo, e dunque in quei luoghi nei quali è svolta la prestazione convenuta nel contratto di lavoro.

Il caso sottoposto all'attenzione del TAR ha ad oggetto una richiesta di accertamento e risarcimento dei danni subiti da una dipendente del Ministero dell'Interno, in costanza del rapporto di lavoro, consistenti in una crisi lipotimica, ricondotta dalla ricorrente a colpa dei dirigenti e funzionari, a lei sovraordinati, e alla mancanza di quella idoneità del luogo di lavoro prevista per legge.

Tale ricorso veniva dichiarato inammissibile dal giudice, avendo rilevato un difetto di giurisdizione in favore del giudice ordinario, sulla base dell'asserita natura extracontrattuale della responsabilità per danno biologico e morale, natura sostenuta da giurisprudenza costante, e che in tal caso veniva applicata anche all'ipotesi in cui esso fosse imputabile alla P.A. nell'ambito di un rapporto di pubblico impiego.

2.

La sentenza in questione, tramite una stringata motivazione, prende, dunque, posizione in ordine al discusso rapporto tra la natura, unanimemente riconosciuta come extracontrattuale, del risarcimento del danno biologico e la responsabilità contrattuale dell'ente pubblico, datore di lavoro, scaturente dalla violazione dell'art. 2087 c.c., per la mancata predisposizione delle misure idonee a tutelare l'integrità psico-fisica e la personalità morale del lavoratore¹.

La difficoltà di tale dibattito, che ha visto confrontarsi dottrina e giurisprudenza in parallelo ad un'evoluzione dinamica dell'intera materia, può essere ravvisata in un'eccessiva tendenza ad applicare i modelli civilistici di responsabilità in relazione a settori nuovi, rimanendo, tuttavia, legati ai limiti ed ai presupposti sorti in ambiti differenti, e che devono al contrario essere elusi qualora valori costituzionali di preminente rilievo lo richiedano.

In un ambito quale quello del lavoro, la tutela prevista dall'art. 2087 c.c., che per lungo tempo è stata ritenuta la sola in grado di tutelare gli aspetti non patrimoniali

¹ Cass. 7 novembre 2000, n. 14469, in *D&G*, 2000, 28. Cass. 20 giugno 1998, n. 6169; Cass. 10 aprile 1996, n. 3351.

scaturenti dal rapporto di lavoro, non può più oggi essere interpretata alla stregua di una norma frutto dell'ordinamento corporativo, e come tale produttiva di meri e generici diritti pubblici subiettivi, tutelabili solo in via mediata dall'ordinamento, diretta cioè ad assicurare in primis il rispetto di un dovere di natura pubblicistica del datore del lavoro².

Il necessario raffronto con un'attuale e moderna rivisitazione della Costituzione porta inesorabilmente ad una rilettura costituzionalmente orientata dell'art. 2087 c.c., dalla quale può senz'altro ricavarsi l'individuazione di un vero e proprio diritto soggettivo del lavoratore alla tutela della propria salute e personalità morale, che affonda le sue radici direttamente nell'art. 32 Cost.³.

Del resto, l'esigenza di tutelare il diritto alla salute, quale diritto garantito in modo assoluto dalla Costituzione, a prescindere dall'ambito nel quale esso venga leso, trova di certo una propria origine nella celebre sentenza della Corte Costituzionale n. 184 del 14 luglio 1986⁴, che mediante un richiamo all'art. 32 Cost., e alla particolare protezione che il nostro ordinamento riconosce alla salute, quale fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, riconduce la figura del danno biologico alla lesione del generale principio del *neminem laedere*.

Tale operazione comportò l'inclusione del danno biologico, inteso quale lesione all'integrità psicofisica della persona, nell'ambito di un'autonoma rilevanza risarcitoria, disancorata in tal modo dai limiti predisposti dall'art. 2059 c.c., e prescindendo dal presupposto della commissione di un reato.

Una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c., inaugurata dalle storiche sentenze nn. 8827 e 8828 del 2003 della Corte di Cassazione⁵, seguite dalla stessa Corte Costituzionale con la pronuncia n. 233 del 2003⁶, ha, poi, definitivamente ricondotto il danno non patrimoniale, comprensivo delle tre figure del danno biologico, morale ed esistenziale, nell'ambito di una responsabilità di natura extracontrattuale, aprendo in tal modo la strada ad un più ampio riconoscimento di una responsabilità della pubblica amministrazione per tali figure di danno, avente ad oggetto interessi legittimi, in

² L. MONTUSCHI, *Diritto alla salute e organizzazione del lavoro*, Milano, 1986, 67.

³ D. POLETTI, *Sulla risarcibilità del danno alla salute del prestatore di lavoro*, in *Riv. Giur. Lav. Prev.*, 1985, fasc. 8-9, 694.

⁴ Corte Cost., 14 luglio 1986, n. 184, in *Foro it.*, 1986, I, 2053.

⁵ Cass. n. 8827/2003 in *DR*, 2003, 829; Cass. 8828/2003 in *RCP*, 2003, 675 e in *DR*, 2003, 829 ss.

⁶ Corte cost., 11 luglio 2003, n. 233, in *Foro it.*, 2003, I, 1, 2202, con nota di E. NAVARRETTA, *La Corte Costituzionale e il danno alla persona "in fieri"*; in *Danno e resp.*, 2003, 939 ss., con nota di A. PROCIDA MIRABELLI DI LAURO, *Il sistema della responsabilità civile dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 233/03*.

precedenza ostacolato dal venir meno del nesso di immedesimazione organica con la P. A., nei casi di reato commesso dal funzionario o dipendente⁷.

È lampante l'essenzialità di tali decisioni ai fini di una sempre più ampia estensione del concetto di danno all'integrità psicofisica in nuovi settori, come del resto è avvenuto in quello del diritto del lavoro.

Un passo considerevole in tal senso può di certo essere ravvisato, risalendo a tempi anteriori alle sentenze suddette, in quella disposizione dello Statuto dei lavoratori, l'art. 9, che per la prima volta affronta il tema di una "dimensione collettiva nel contesto del rapporto giuridico di sicurezza"⁸, in tal modo contribuendo alla valorizzazione di dettati costituzionali, quali quello ex art. 32, nell'ambito dell'ambiente lavorativo.

3.

Nonostante la sempre crescente attenzione verso i problemi dei lavoratori e nonostante l'abbandono di una concezione di tutela limitata ai soli danni indennizzabili tramite assicurazione, perdurano determinanti ostacoli relativi alla qualificazione della responsabilità gravante sul datore di lavoro, qualora venga procurato un danno all'integrità psicofisica del lavoratore, in un contesto connesso all'ambiente di lavoro.

Con la pronuncia in esame, difatti, il TAR Lazio prende posizione in ordine a quel dibattito, che ha visto contrapporsi opinioni contrastanti circa la natura extracontrattuale o contrattuale della responsabilità scaturente dalla violazione dell'obbligo di sicurezza, cui si pretende ricollegare il risarcimento del danno biologico del lavoratore.

E' chiaro come questo tema continui a rappresentare a distanza di anni oggetto di indecisione giurisprudenziale, non essendo chiari i limiti ed i presupposti idonei di volta in volta a qualificare tale ipotesi risarcitoria.

Basti ricordare una recentissima sentenza della Corte di Cassazione⁹, la quale in un'ipotesi facilmente paragonabile al caso oggetto della sentenza in esame, ha concluso con una dichiarazione di giurisdizione del giudice amministrativo, appurata la natura contrattuale della responsabilità del datore di lavoro.

La Corte di Cassazione ha visto sottoporre alla sua attenzione un caso di aggressione subita da un'infermiera da parte di una degente ricoverata in ospedale,

⁷ P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, vol. I, Milano 1999, 290 ss.

⁸ D. POLETTI, *La "dimensione" contrattuale del danno alla salute*, in *Riv. Giur. Lav.*, 1986, II, 201.

⁹ Cass. SS.UU. 7 febbraio 2006, n. 2507 in www.altalex.com, con nota di L. VIOLA, *Pubblici dipendenti: sul risarcimento per lesioni psico-fisiche decide il g.a.*

aggressione da cui è scaturita una richiesta di risarcimento della lesione all'integrità psicofisica della ricorrente.

Basta soffermarsi sulla motivazione di tale pronuncia per scorgere la medesima linea conduttrice della sentenza del TAR Lazio, e quindi l'individuazione della natura dell'azione proposta sulla base del *petitum* sostanziale.

La ricorrente nel caso sottoposto alla Cassazione ha posto a fondamento della propria pretesa una serie di elementi chiaramente riferibili al rapporto di impiego, quale causa diretta del danno subito, escludendo che esso rappresenti una mera occasione dell'evento.

Posta a raffronto con l'ipotesi in esame, rileva la mancata individuazione da parte del TAR Lazio di chiare ed univoche indicazioni di obbligazioni violate dall'amministrazione, e quindi la conseguente qualificazione extracontrattuale della responsabilità del datore di lavoro.

Del resto, giurisprudenza costante, richiamata dalla sentenza, da tempo utilizza, nell'ambito dei rapporti di lavoro subordinato, un criterio identificativo della natura dell'azione proposta, basato sulla sua qualificazione come extracontrattuale, "tutte le volte in cui non emerga una precisa scelta del danneggiato in favore di quella contrattuale"¹⁰.

L'aspetto singolare della sentenza è, quindi, sul piano più propriamente giuridico, la "dimensione" extracontrattuale che assume il danno biologico del prestatore di lavoro, subito in costanza del rapporto lavorativo, richiamandosi in tal modo a quella giurisprudenza della Corte Costituzionale, precedentemente indicata, che individua quale norma di riferimento della responsabilità per danno biologico l'art. 2043 c.c. e il relativo principio del *neminem laedere*.

Secondo quanto ribadito in decisioni antecedenti quella in esame, riconoscere una responsabilità extracontrattuale in capo al datore di lavoro responsabile per danno biologico subito dal dipendente, permette di superare alcuni significativi inconvenienti.

Di non agevole soluzione è, in particolar modo, il problema relativo alla qualificazione di danno-evento, unanimemente attribuita alla figura di danno biologico, che mal si concilia con un concetto di responsabilità contrattuale, costruito dal legislatore intorno alla figura dell'inadempimento, in sé considerato, oggetto di sanzione indipendentemente da una effettiva lesione di interessi giuridicamente rilevanti.

¹⁰ TAR Calabria Catanzaro, sez. I, 29 maggio 2003, n. 1927.

A ciò si aggiunga una facilmente individuabile incompatibilità che si instaura tra la natura non patrimoniale del danno in questione e la necessaria patrimonialità dell'obbligazione contrattuale.

Non possono trascurarsi ad ogni modo le ragioni che spingono una consistente parte della giurisprudenza ad optare per una scelta contrattuale, se è vero che i tentativi di contribuire a dare certezza in un campo delicato quale quello del diritto al risarcimento del lavoratore sono essenzialmente volti a fornire le più ampie garanzie possibili al soggetto debole del rapporto di lavoro, compatibilmente con una corretta qualificazione della responsabilità in esame.

Difatti, non può essere trascurato il vuoto giurisprudenziale che si verificherebbe qualora si versasse in ipotesi di lesioni all'integrità psicofisica non riconducibili ad atti illeciti, bensì ad inadempimenti di obbligazioni contrattuali¹¹.

Sottovalutare la sussistenza di uno specifico rapporto contrattuale tra il danneggiante e danneggiato comporterebbe pur sempre il disattendere norme civilistiche dettate dal legislatore per tale ipotesi, applicando, invece, una disciplina extracontrattuale, prevista per rapporti instauratisi tra soggetti tra loro estranei, privi cioè di un predefinito rapporto obbligatorio.

Sembra, dunque, più opportuno discostarsi dalla posizione sostenuta nella sentenza in esame, qualora si tenga presente la ratio di una responsabilità contrattuale ex art. 2087 c.c., ravvisabile nell'esigenza di apprestare maggiore tutela, istituendo una serie di obblighi, finalizzati alla protezione del lavoratore¹², per evitare che lo status di soggezione cui questi è sottoposto, abbia come conseguenza una vera e propria prevaricazione sulla sua integrità psicofisica.

Appare evidente, infatti, la forte penalizzazione che scaturisce nei confronti del lavoratore, dall'applicazione della disciplina extracontrattuale in tema di onere probatorio, ogniqualvolta il danno subito non rientri nell'ambito di quello indennizzabile dall'INAIL, per gli infortuni e le malattie professionali, dovendo il danneggiato agire per il risarcimento provando il comportamento colposo del datore di lavoro, onere non ravvisabile nella disciplina contrattuale, ai fini della quale risulta sufficiente la mera prova dell'inadempimento contrattuale¹³.

¹¹ D. POLETTI, *La "dimensione" contrattuale del danno alla salute*, cit., 201.

¹² A. LO RUSSO, *L'art. 2087 c.c. e la responsabilità per danni all'integrità psico-fisica del lavoratore*, in *MGL*, 1995, 358.

¹³ M. AMENDOLA, *Danno biologico e responsabilità contrattuale del datore di lavoro ex art. 2087 c.c.*, in *Giur. It.*, 2001, f. 3, 485 (Cass. 2000, n. 1307).

Ricondurre il principio del *neminem laedere* nell'ambito dell'art. 2087 c.c., mediante un'opera di trasposizione diretta ad allontanare tale disposizione dal sinallagma contrattuale, comporterebbe, quindi, un' inutile limitazione della posizione del lavoratore, aggravandone la capacità di esercitare i propri diritti.

Un forte contraccolpo alle posizioni sostenute dalla sentenza del TAR Lazio, ed un'apertura, quindi, verso una risarcibilità contrattuale del danno biologico subito dal lavoratore, può del resto essere ricercata analizzando alcuni decreti legislativi degli ultimi anni, con i quali si è data attuazione a direttive comunitarie per la parità di trattamento, disponendo il diritto al risarcimento del danno non patrimoniale conseguente a discriminazione sul posto di lavoro per motivi inerenti a religione, sesso, età, convinzioni personali, handicap, razza e origine etnica¹⁴, e dando origine, in tal modo, ad ipotesi di risarcimento del danno non patrimoniale per responsabilità contrattuale¹⁵.

E', quindi, evidente un progressivo cambiamento in atto, volto a sganciare tale problematica dai rigidi schemi previsti in sede civilistica, grazie ad una maggiore sensibilità verso diritti tutelati in modo pregnante dalla nostra Costituzione.

Quel dibattito sulla compatibilità tra il danno biologico, così come costantemente inteso dalla giurisprudenza, e la responsabilità contrattuale del datore di lavoro ex art. 2087 c.c., e che ha visto contrapposte quelle che taluno ha definito teorie contrattualistiche e acontrattualistiche¹⁶, sta perdendo oggi in parte di significato grazie alla maggiore flessibilità che si riscontra in alcuni ambiti circa l'applicazione dei modelli civilistici.

Per maggiore completezza, giova annoverare alcuni tra i più elaborati tentativi, diretti a sottrarre alla disciplina extracontrattuale il risarcimento del danno biologico del lavoratore.

Tra questi, ricordiamo quelle posizioni che individuano una cooperazione di natura creditoria, in capo al datore di lavoro, quale onere per il migliore svolgimento della prestazione¹⁷, o ancora quelle che sostengono la natura contrattuale del datore di lavoro sulla base del generale principio di correttezza ex art. 1175 c.c. che permea tutti i rapporti obbligatori¹⁸.

¹⁴ Direttive n. 2000/78/CE; n. 2000/43/CE.

¹⁵ M. C. CIMAGLIA, *Il nuovo danno non patrimoniale fa il suo ingresso nel diritto del lavoro*, in *Riv. It. Dir. Lav.*, 2004, fasc.2, 311.

¹⁶ P. ALBI, *Il danno alla persona nel rapporto di lavoro*, in *Riv. Civ. prev.*, 2004, 1321.

¹⁷ G. NATULLO, *La tutela dell'ambiente di lavoro*, in *Dottrina e Giurisprudenza di diritto del lavoro*, Torino, 1995, 12 ss.

¹⁸ L. MONTUSCHI, *Diritto alla salute e organizzazione del lavoro*, cit., 67.

Posizione sicuramente più resistente alle critiche è stata quella che ha sostenuto la cosiddetta “teoria degli obblighi di protezione”, estendendo la natura di inadempimento contrattuale anche alla violazione di obblighi secondari rispetto alla prestazione principale, sul presupposto che l'art. 1175 c.c. faccia riferimento ad un generale comportamento di correttezza, avente ad oggetto tutti i comportamenti in qualche modo strumentali all'esecuzione della prestazione. Tra questi rientrerebbero, dunque, gli obblighi di sicurezza, oggetto dell'art. 2087 c.c., posti a fondamento di ogni rapporto contrattuale potenzialmente in grado di mettere in pericolo la persona e la sua integrità psicofisica e che darebbero luogo ad inadempimento, entrando a far parte a pieno titolo del rapporto obbligatorio principale e delle sue vicende¹⁹.

Il richiamo alla categoria degli obblighi di protezione sposta l'attenzione sul più ampio dibattito avente ad oggetto la qualificazione della natura della responsabilità amministrativa, scaturente da lesione provvedimento di interessi legittimi.

Critica sostenuta da parte della dottrina²⁰ verso quelle posizioni dottrinali, ferme nel riconoscere una responsabilità contrattuale della pubblica amministrazione, qualora siano lesi interessi legittimi a seguito di un provvedimento amministrativo, è stata, difatti, rinvenuta nell'inappropriata generalizzazione della natura contrattuale della *culpa in contraendo*, concetto formulato inizialmente in Germania ed esteso anche a quegli obblighi di protezione, cui si fa riferimento, sul presupposto che, dovendo le trattative svolgersi secondo buona fede, il mancato rispetto di tale dovere di comportamento, previsto *ex lege*, genererebbe l'inadempimento di un'obbligazione e, dunque, una responsabilità contrattuale. Tale impostazione viene per lo più respinta in quanto, pur volendo riconoscere degli obblighi di protezione in capo alla pubblica amministrazione, si tratta pur sempre di comportamenti dovuti verso una generalità di soggetti, che non sono in grado, quindi, di tradursi in rapporti di credito e debito.

Nonostante numerose siano state le posizioni contrastanti con la qualificazione contrattuale della responsabilità provvedimento della pubblica amministrazione, se ne attesta, ad ogni modo, un'imponente diffusione, sia dottrinale che giurisprudenziale²¹,

¹⁹D. POLETTI, *Sulla risarcibilità del danno alla salute del prestatore di lavoro*, cit., 700.

²⁰G. DI GIANDOMENICO, *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale nella lesione di interesse legittimo*, in *Foro amm. Cds*, 2003, 2677.

²¹Cass. sez. I, n. 157 del 2003, con commento di F. FRACCHIA, *Risarcimento del danno causato da attività provvedimento dell'amministrazione: la Cassazione effettua un'ulteriore puntualizzazione*, in *Foro it.*, I, 2003, 79. Cons. St. sez. V, 6 agosto 2001, n. 4239, in *Riv. Giur. Edil.*, 2001, 900; in *Urb. e App.*, 2001, 1211, con commento di M. PASSONI, *Responsabilità per “contatto” e risarcimento per lesione di interessi legittimi*; in *Danno e Resp.*, 2002, 183, con commento di V. CARBONE, *Il giudice amministrativo adotta la responsabilità da “contatto”*

ancora una volta dettata dalla maggiore tutela che tale modello è in grado di apprestare al danneggiato, e consequenziale al progressivo distacco del rapporto pubblica amministrazione- cittadino dall'ottica autoritativa verso forme sempre più paritetiche.

Tale diffusione pone in luce un paradosso, che può evidenziarsi qualora si ponga a raffronto quanto appena descritto con i risvolti giurisprudenziali verificatisi nel diritto del lavoro circa il problema del risarcimento del danno biologico.

Da un lato si è in precedenza sottolineata la persistenza di difficoltà nell'ammissione di una natura contrattuale della responsabilità della pubblica amministrazione, quale datore di lavoro, nei confronti del dipendente, vittima di un danno alla persona, difficoltà di cui è testimone la sentenza in questione, nonostante sia evidente la sussistenza di un effettivo contratto tra danneggiante e danneggiato; dall'altro lato, tuttavia, assistiamo ad un radicamento maggiore di posizioni contrattuali circa la natura della responsabilità della pubblica amministrazione in un campo, quale quello dell'attività provvedimentale lesiva di interessi legittimi, nel quale la possibilità di un contratto instauratosi tra pubblica amministrazione e cittadino è estremamente discussa.

Si ricordino, in via esemplificativa, tutte quelle posizioni intervenute sulla natura giuridica degli accordi ex art. 11 della l. 241/90, ostili a rinvenirvi uno schema contrattuale, per l'incompatibilità della rilevanza dell'interesse pubblico con la disciplina contrattuale, per il diverso contenuto del concetto di patrimonialità qualora venga applicato all'attività provvedimentale, per la diversa posizione che assumono la parte pubblica e quella privata in relazione alla facoltà di scioglimento del vincolo assunto con l'accordo, diversità non riconducibile ai modelli di carattere privatistico.

Il parallelismo tra il dibattito inerente alla questione affrontata dalla sentenza del TAR Lazio, e quello estremamente significativo avente ad oggetto la natura della responsabilità della P.A. da attività provvedimentale lesiva di interessi legittimi, è qui richiamato per evidenziare come la dottrina elabori ed adatti i modelli civilistici a settori in cui è presente la pubblica amministrazione, in modo non uniforme, verosimilmente a causa della necessità di svincolarsi dai rigidi presupposti previsti dalla disciplina civilistica, al fine di rispettare esigenze pubblicistiche, la cui tutela risulta irrinunciabile.

procedimentale"; F. CASSETTA e F. FRACCHIA, *Responsabilità da contatto: profili problematici*, in *Foro it.*, 2002, III, 18.

4.

La decisione in esame non può, dunque, non avere importanti conseguenze pratiche sull'intero ambito dei danni subiti dal lavoratore e sulle modalità di esercizio dei suoi diritti.

Tale circostanza ha comportato, negli anni, un'attività giurisprudenziale diretta sempre più ad attribuire un significato duttile alla figura di danno biologico del lavoratore, modellando gli strumenti civilistici conosciuti sulle esigenze manifestate nel diritto del lavoro.

E tra queste esigenze posto prioritario ha assunto la necessità che il prestatore di lavoro, in quanto soggetto debole nel rapporto in costanza del quale si è realizzato il danno, venga considerato sempre meno in funzione della sua forza lavorativa, dando spazio, al contrario, a tutte quelle attitudini naturali dell'uomo, che vengono costantemente e totalmente coinvolte nell'attività lavorativa.

Il danno alla salute del lavoratore non deve, in altre parole, essere oggetto di un'interpretazione riduttiva, volta a dargli il significato di una menomazione delle sue capacità di produrre reddito, quanto piuttosto di una lesione ad un valore protetto e garantito dalla Costituzione in modo pregnante, quale quello della persona.

Se questa, dunque, è stata, ed è tuttora, la spinta al riconoscimento di orizzonti sempre più ampi nel campo risarcitorio a tutela del lavoratore, circostanza che traspare anche da una lettura della motivazione della sentenza in questione, non si vede, a mio avviso, il motivo per il quale sorgano dubbi e titubanze circa il riconoscimento in questo, come in molti altri settori, di un concorso di responsabilità²².

Tale ipotesi ha avuto, nel tempo, un ruolo costantemente marginale, nonostante sia possibile individuare alcune sentenze della stessa Cassazione, aventi ad oggetto il riconoscimento di una facoltà di scelta del danneggiato tra l'esercizio di un'azione contrattuale o extracontrattuale, laddove "dalla medesima violazione sia derivata anche la lesione di diritti che spettano alla persona del lavoratore, indipendentemente dal rapporto di lavoro"²³.

Autorevole dottrina ha ribadito come tali ricostruzioni siano state "più l'esito confuso di un non controllato cocktail nel quale si mescolano diverse ragioni, che di una

²² Si veda AMATO, *Il danno non patrimoniale da contratto*, in Ponzanelli (a cura di), *Il "nuovo" danno non patrimoniale*, Padova, 2004, 60.

²³ Cass. 20 gennaio 2000, n. 602. Cass. Sez. Lav., 24 gennaio 1990, n. 411.

consapevole ed attendibile ipotesi ricostruttiva²⁴, un risultato cioè conciliabile con quella giurisprudenza che spesso passa senza soluzione di continuità da una responsabilità extracontrattuale ad una contrattuale, dando origine a quella che viene da alcuni oggi definita una crisi della differenza tra tali forme di responsabilità.

In realtà, se obiettivo di tutte le ipotesi ricostruttive precedentemente indicate, è di certo stato quello di ampliare e facilitare il lavoratore nell'esercizio di quel diritto al risarcimento nei confronti del datore di lavoro, non si vede la ragione per la quale, sussistendone i presupposti, debba essere esclusa la possibilità di scelta tra le due azioni.

E tale affermazione dovrebbe a maggior ragione essere avallata, qualora si consideri la progressiva apertura giurisprudenziale verso un'accettazione di ipotesi concorsuali senza esitazione in altri settori, quali ad esempio la responsabilità del vettore, nell'ambito del contratto di trasporto, o ancora quello della responsabilità medica.

E' stato spesso obiettato che qualora il legislatore intendesse sancire una forma di concorso di responsabilità, questo venga formalmente espresso in una norma giuridica²⁵, circostanza mancante nell'ipotesi esaminata. In realtà, la dottrina ha confutato tale posizione sulla base dell'assunto secondo il quale le ipotesi espressamente previste dall'ordinamento sono ipotesi in cui un'azione presenta connotati di specialità rispetto all'altra.

Non si vede, difatti, come si possa rinunciare ad una tutela generale quale quella dell'art. 2043 c.c., concretizzante il principio del *neminem laedere*, per il solo fatto di aver concluso un contratto con un altro soggetto dell'ordinamento.

Tali problematiche rendono, ad ogni modo, sempre più evidente la necessità di un intervento legislativo chiarificatore che regoli in modo definitivo e concreto il diritto al risarcimento del danno biologico del lavoratore, coordinando le attuali disposizioni legislative in modo più incisivo con i valori generalmente riconosciuti della nostra Costituzione.

²⁴ L. MONTUSCHI, *Problemi del danno alla persona nel rapporto di lavoro*, in *Riv.it. Dir. Lav.*, 1994, I, 317. L. a. ritiene configurabile il trasferimento della categoria del danno biologico dalla dimensione extracontrattuale a quella contrattuale.

²⁵ Si prenda come esempio l'art. 1385 c.c.

SEGNALAZIONI GIURISPRUDENZIALI

Cassazione, Sez. trib. 6 ottobre 2006 n. 21513

1. Il principio di legalità, in materia tributaria, vieta che il contenuto della norma fiscale possa essere oggetto di concordato fra le parti ma non impedisce che tra ente impositore e contribuente siano raggiunti accordi sull'entità degli elementi materiali della fattispecie tributaria, che siano soggetti ad accertamento e valutazione caso per caso.

2. Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, in quanto di derivazione costituzionale, e' connaturato a tutti i rapporti di diritto pubblico, ivi compresi quelli di natura tributaria.

L'art. 10 della L. 212/2000, infatti, rende solo esplicito un principio generale di rango costituzionale, che, in quanto tale, informa l'ordinamento tributario. Ne deriva che esso è applicabile anche ai rapporti tributari sorti prima dell'entrata in vigore della L. 212/2000.

L'immanenza del principio nell'ordinamento tributario ha altresì come conseguenza la sua applicazione sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato sia a casi ulteriori rispetto a quelli previsti, espressamente, dall'art. 10 L. 212/2000, che hanno carattere meramente esemplificativo.

Svolgimento del processo

1. La ditta S. S.p.a., avendo ricevuto notifica, in data 22 settembre 2001, di un avviso di accertamento, emesso nei suoi confronti dal comune di Follo per il pagamento della complessiva somma di lire 287.756.692 a titolo di tassa ed accessori per il ritiro e lo smaltimento di rifiuti solidi relativamente agli anni 1997-2000, propose ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di La Spezia, deducendo nullità dell'avviso, privo di motivazione, intassabilità delle aree esterne scoperte e tassabilità parziale di quelle coperte.

1.1. La Commissione adita, con sentenza n. 207 del 2002, accolse parzialmente il ricorso, avendo giudicato che le aree scoperte erano soggette al tributo solo in parte.

2. L'appello proposto dalla contribuente, che lamentava l'illegittimità dell'accertamento per violazione del principio di affidamento legittimo e, in subordine, l'infondatezza della pretesa fiscale, fu accolto, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale di Genova, che rigettò altresì le eccezioni di inammissibilità dell'appello principale, sollevate dal comune, e l'appello incidentale con cui lo stesso appellato contestava nel merito la decisione di primo grado, sostenendo la tassabilità dell'intera superficie scoperta.

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il comune di Follo, formulando quattro motivi, cui resiste l'intimata S. S.p.a., mediante controricorso.

Motivi della decisione

4. Col primo motivo di ricorso il comune censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3) e 5), del codice di procedura civile, per violazione dell'art. 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, omesso esame di un'eccezione ed omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, assumendo che la Commissione tributaria regionale non aveva motivato e deciso sulla doglianza, esposta da esso appellato ed

appellante incidentale, concernente inammissibilità dell'appello principale della contribuente per genericità (riferita alla pretesa, *ex adverso*, mancata produzione di rifiuti nelle aree scoperte) e per omessa indicazione dell'oggetto della domanda in appello (essendo stato chiesto l'annullamento dell'accertamento, anziché la riforma o l'annullamento della sentenza di primo grado).

4.1. Le suesposte censure sono infondate ed il motivo deve essere rigettato.

4.1.1. La mancanza di esplicita motivazione e di espressa decisione su alcune eccezioni di carattere preliminare, contenute nell'appello incidentale ed indicate sopra, al paragrafo 4, non comporta il vizio della sentenza impugnata per omesso esame della corrispondente lagnanza, dovendosi questa ritenere implicitamente rigettata per effetto della decisione nel merito, della quale costituisce il presupposto logico-giuridico ed insieme con la quale può essere impugnata (Cass. n. 12121/2004, n. 3929/2001 e n. 13359/1999).

4.1.2. La violazione dell'art. art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992, denunciata con questo motivo di censura, per avere (implicitamente) la Commissione regionale ritenuto infondate le dedotte ragioni di inammissibilità dell'appello principale, è insussistente, come si ricava dall'esame diretto degli atti, consentito in questa sede essendo prospettato un *error in procedendo*, asseritamente commesso dal giudicante *a quo*, che non avrebbe riconosciuto l'inammissibilità dell'appello ai sensi della norma processuale citata.

4.1.3. Invero, la contestazione della contribuente, appellante principale, circa la non tassabilità totale dell'area scoperta, perché non produttiva di rifiuti, è formulata in modo sufficientemente specifico nell'atto d'appello, così da soddisfare - a prescindere dalla fondatezza nel merito della domanda - la regola sancita dall'art. 53 citato.

L'appellante aveva infatti precisato: "Per quanto riguarda le aree scoperte, la misurazione è di tutta evidenza. Si rileva comunque che non si è tenuto conto dell'effettiva destinazione: esclusivamente al movimento e al parcheggio degli automezzi. Il che significa che si tratta di aree esenti, perché visto l'uso che ne è fatto ... non sono suscettibili di produrre rifiuti" (pagg. 8-9, atto d'appello).

4.1.4. La stessa norma è rispettata anche con riguardo all'indicazione nell'atto d'appello, da parte della contribuente, dell'oggetto della domanda, posto che il chiesto annullamento dell'avviso di accertamento coincide, logicamente, con la richiesta di riforma sul punto della sentenza di primo grado che, accogliendo solo in parte il ricorso della società, aveva lasciato sussistere, confermandolo nel resto, l'accertamento stesso.

5. Col secondo motivo di ricorso la sentenza impugnata è censurata, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3) e 5), del codice di procedura civile, per violazione dell'art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, omesso esame di altra eccezione ed omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, sostenendo la ricorrente che la Commissione tributaria regionale non aveva motivato e deciso sulla questione di inammissibilità, sollevata da esso comune, del primo motivo dell'appello principale, con cui era dedotta l'illegittimità dell'accertamento per violazione del principio di legittimo affidamento del contribuente, a causa dell'asserita "novità" di tale motivo.

5.1. La censura è infondata.

5.1.1. Si premette quanto già osservato (paragrafo 4.1.1) circa l'esistenza di un giudizio implicito di rigetto dell'eccezione di "novità" del motivo, dal momento che il giudicante *a quo* ha deciso nel merito la questione del legittimo affidamento.

5.1.2. Si deve peraltro ritenere insussistente, nel merito, la dedotta violazione dell'art. art. 57, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, sotto il profilo della "novità" della domanda, in quanto la contribuente aveva lamentato già col ricorso introduttivo della lite - doverosamente esaminato da questo Collegio per il controllo della fondatezza di una censura avente carattere processuale - il comportamento del comune che, dopo avere accolto, con lettere in data 5 maggio 1998 e 15 giugno 1998, una richiesta di riduzione

della tassa ed avere corrispondentemente limitato la propria pretesa nelle cartelle relative agli anni 1997 e 1998, mantenendo altresì tale più ridotta misura anche per gli anni 1999 e 2000, era poi tornato inopinatamente sulla propria decisione.

"Non si comprende - deduce la contribuente - il motivo per cui il comune abbia riemesso un avviso di accertamento per le stesse annualità ... chiedendo per di più sanzioni e ... interessi su importi a suo tempo ritenuti sufficienti" (pen. pag. del ricorso alla Commissione tributaria provinciale).

5.1.3. Tale lagnanza evidentemente configura, fin dal ricorso originario alla Commissione tributaria provinciale, l'accusa di lesione dell'affidamento legittimo; sicché deve essere escluso il carattere di novità della correlativa censura in appello.

6. Col terzo motivo il ricorrente contesta l'esistenza di un "accordo fiscale" con la contribuente, privo di riscontri probatori, e quindi omessa o insufficiente motivazione, sul punto, della sentenza impugnata.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. La Commissione tributaria regionale rileva come "in effetti ci fosse un accordo tra il comune di Follo e la società S. S.p.a., in merito alla Tarsu relativa agli anni in contestazione che prevedeva il pagamento dell'importo effettivamente versato dalla S. S.p.a."

6.3. Tanto è sufficiente per ritenere motivata l'esistenza dell'accordo, mancando peraltro nel ricorso l'indicazione e la riproduzione di eventuali circostanze o documenti idonei a smentirla.

7. Col quarto motivo si deduce violazione degli artt. 3,23,53 e 97 della Costituzione, nonché omessa o insufficiente pronuncia (*recte*, motivazione) circa l'asserita illegittimità dell'accordo.

7.1. Anche questo motivo di censura è infondato e, per certi aspetti, inammissibile.

7.2. Sotto quest'ultimo profilo, si osserva che il giudizio sinteticamente espresso nella sentenza impugnata per cui, riconosciuta l'esistenza dell'accordo, essa "ritiene ... violato il principio dell'affidamento legittimo del contribuente", consta di elementi giuridici - come la contestata legittimità dell'accordo, l'interpretazione e l'applicabilità al caso concreto della norma dettata a tutela dell'affidamento legittimo - e di elementi di mero fatto, concernenti essenzialmente l'idoneità del comportamento tenuto dall'ente impositore a giustificare legittime aspettative della contribuente, poi inopinatamente frustrate: il giudizio circa la sussistenza e valutazione di tali elementi di fatto è, ovviamente, sottratto al sindacato di questo Supremo Collegio.

7.3. La critica di "omessa e/o insufficiente pronuncia", interpretata come censura di mancanza o inadeguatezza della motivazione, è infondata.

La motivazione - coerente sotto il profilo logico e sufficiente a far comprendere le ragioni della decisione - consta, infatti, di tre momenti: la rilevata esistenza di un "accordo" fra le parti del rapporto tributario, il comportamento del comune che avrebbe violato tale accordo senza indicarne i motivi, e la conseguente lesione del principio dell'affidamento (conseguenza tratta dal giudice in base ad un criterio valutativo dei fatti, non scrutinabile in questa sede).

7.4. Anche i dedotti profili di violazione di legge sono infondati. 7.4.1. Sostiene, in primo luogo, il comune che "la potestà tributaria non è suscettibile di accordi tra gli enti impositori e i contribuenti".

Si deve, in proposito, osservare che la vertenza non riguarda propriamente la legittimità o illegittimità del patteggiamento tra ente impositore e cittadino contribuente, bensì la diversa questione dell'idoneità di un comportamento storicamente assunto dal comune a fondare un affidamento, ritenuto dal giudice ragionevole e, quindi, meritevole di tutela.

Sono pertanto inconferenti le critiche di violazione di legge riferite ai menzionati articoli della Carta costituzionale.

È anche il caso di considerare, tuttavia, che il contenuto della norma fiscale certo non può essere oggetto di concordato fra le parti, se non nei limiti in cui la legge stessa lo preveda e lo consenta, stante il principio di legalità in materia tributaria, derivante dalle richiamate norme costituzionali ed affermato anche da specifiche disposizioni della legge ordinaria (art. 1 della L. 27 luglio 2000, n. 212; art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di sanzioni). Il che però non esclude affatto - ed è anzi auspicabile, come dimostrano le disposizioni (D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) in materia di accertamento con adesione di numerose imposte - che le parti raggiungano accordi, ritenuti reciprocamente soddisfacenti, riguardo all'entità di elementi materiali soggetti ad accertamento e valutazione caso per caso - come, nell'ipotesi della Tarsu, l'estensione della superficie soggetta a tassa, la qualità e quantità dei rifiuti prodotti, eccetera - incidenti sul calcolo del tributo.

7.4.2. Deduce, inoltre, il ricorrente che la tutela dell'affidamento legittimo, accordata al contribuente dall'art. 10 dello Statuto (L. n. 212/2000), non sarebbe applicabile nel caso di specie per diverse ragioni:

- a) perché i principi dello Statuto si applicherebbero nei confronti dei comuni solo in quanto siano fatti propri dai relativi regolamenti;
- b) perché il preteso accordo - in mancanza del quale non vi sarebbe alcun affidamento da tutelare - sarebbe comunque anteriore all'entrata in vigore dello Statuto medesimo;
- c) perché la tutela dell'affidamento potrebbe comportare l'esonero da sanzioni ed interessi, non anche da una parte del tributo, spettante nella misura stabilita dalla legge;
- d) perché non ci sarebbe stato alcun accordo, ma il comune avrebbe provveduto a liquidare la maggiore imposta, dopo avere accertato una superficie tassabile superiore a quella dichiarata.

7.4.3. La denunciata violazione di legge non sussiste, con riferimento a tutti i menzionati aspetti.

7.4.4. Invero, il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa.

A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della L. n. 212/2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. n. 7080/2004, n. 17576/2002) sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. n. 17576/2002 citata).

7.4.5. Le censure elencate ai punti *a)*, *b)*, *c)* del paragrafo precedente sono dunque infondate, alla luce dell'interpretazione suesposta. La censura riportata al punto *d)* è stata già confutata (paragrafi 6.2, 6.3).

8. Per tutte le ragioni esposte, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese di questo giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte di Cassazione rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di cassazione, liquidate in complessivi euro 3.700,00 (tremilasettecento), di cui euro 3.600,00 (tremilaseicento) per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA