

**DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO**

*Collana diretta da*

F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari  
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

*Sezione Studi ed attualità*

**L'ATTUALITÀ DEL PENSIERO  
DI FURIO BOSELLO  
NEL DIRITTO TRIBUTARIO  
CONTEMPORANEO  
SCRITTI SCELTI (1959-2001)**

*a cura di*

**Andrea Carinci, Lorenzo del Federico, Marco Greggi  
Francesco Montanari, Thomas Tassani**



**G. Giappichelli Editore – Torino**

# DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

*Collana diretta da*

F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari  
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

---

10

*Sezione Studi ed attualità*

*L'inserimento del presente volume nella Collana è stato approvato dal Comitato di direzione.*

L'ATTUALITÀ DEL PENSIERO  
DI FURIO BOSELLO  
NEL DIRITTO TRIBUTARIO  
CONTEMPORANEO  
SCRITTI SCELTI (1959-2001)

*a cura di*

Andrea Carinci, Lorenzo del Federico, Marco Greggi  
Francesco Montanari, Thomas Tassani



G. Giappichelli Editore – Torino

© Copyright 2022 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-4556-6

*Il volume è stato stampato con il contributo del Dipartimento di Scienze Giuridiche e Sociali dell'Università degli Studi "G. D'Annunzio" di Chieti - Pescara.*

*Stampa:* Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail [autorizzazioni@clearedi.org](mailto:autorizzazioni@clearedi.org) e sito web [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).





## INDICE

	<i>pag.</i>
<i>Introduzione</i>	
di Andrea Carinci, Lorenzo del Federico, Marco Greggi, Francesco Montanari, Thomas Tassani	XI

### LA TEORIA GENERALE, GLI ISTITUTI E I PRINCIPI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

Costituzioni e tributi negli Stati della comunità economica europea	5
La regolarità fiscale del processo (nota a Cass. 11 agosto 1961, n. 1966)	14
Appunti in tema di ritenuta diretta	28
La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche	40
La certezza del diritto nei rapporti tributari	55
Ritenuta diretta	62
Ritenute alla fonte	66
Rivalsa	74
Diritto di interpello: un'occasione mancata	79
Note sparse sulla identificazione dell'oggetto del diritto tributario	81
Introduzione. Antonio Berliri, <i>L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato</i>	90
La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto	97
L'insegnamento del diritto tributario e la crisi della fiscalità	107



L'AZIONE IMPOSITIVA,  
LE PROCEDURE E IL PROCESSO

Il fallimento fiscale	117
Le deroghe al segreto bancario nei rapporti tributari	128
L'esecuzione della sentenza nei confronti del contribuente	147

LE IMPOSTE SUI REDDITI

La tassazione dell'avviamento nella cessione di quote sociali (nota a Comm. Centrale, 8 maggio 1961, n. 43503)	157
Plusvalenze derivanti da saldi attivi di rivalutazione monetaria e legge di nazionalizzazione delle imprese elettriche (nota a Comm. Distrett., Milano, 12 novembre 1969)	164
Aspetti fiscali degli istituendi fondi comuni di investimento	173
Appunti sul concetto di reddito agrario	180
I finanziamenti con emissione di titoli atipici: aspetti fiscali	183
La determinazione del reddito degli agenti e rappresentanti di commercio	187
Aspetti fiscali dei fondi comuni d'investimento	192
I titoli similari alle obbligazioni	203
Riserve e fondi nel bilancio d'esercizio: profili tributari	222
La valutazione di titoli posseduti da imprese. Azioni e titoli similari e quote societarie (art. 61 T.U.)	230
I componenti negativi del reddito d'impresa	235
Tassazione di plusvalenza da conferimento (nota a Cass. 30 novembre 1988, n. 6495)	243
Fondi comuni di investimento (regime fiscale)	250
Gli aspetti fiscali della legge Amato	262
L'applicazione della direttiva n. 90-435. Il caso dell'Italia	266

pag.

## L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto	277
Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto	282
L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana	302

L'IMPOSTA DI REGISTRO  
E GLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

Il vincolo pertinenziale e l'imposta di registro	313
Il regime fiscale dei trasferimenti e delle espropriazioni di quote di società a responsabilità limitata	320
La valutazione automatica dei fondi rustici ai sensi della L. 20-10-1954, n. 1044 e la tassazione delle scorte (nota a Comm. Centr., 11 luglio 1960, n. 31393)	328
Aspetti fiscali dell'emissione di azioni con sovrapprezzo e del conguaglio dividendo	336
Aspetti fiscali dei rimborsi spese versati dai soci alla società per la costituzione o le modificazioni dell'atto costitutivo	367
Verbale di assemblea di società per azioni ed "enunciazione" di convenzione agli effetti dell'imposta di registro (nota a Cass. 7 ottobre 1967, n. 2291)	378
La valutazione degli immobili sotto il profilo fiscale	388
L'imposta sulle successioni e donazioni	393
Monografie (indici)	
<i>La ritenuta d'acconto</i> (Imola, 1967)	419
<i>Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta</i> (Padova, 1972)	420
<i>L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici</i> (Bologna, 1979)	422
Bibliografia completa e materiali reperiti, selezionati e curati da Silvia Giorgi e Paola Milioto	425



## INTRODUZIONE

Sono trascorsi venti anni dalla scomparsa del professor Furio Bosello.

Nel ricordare mestamente quel 31 dicembre del 2002 e nel ripensare alla figura e alle opere ora, con questa raccolta dei suoi scritti più significativi, si intende porre l'accento sul suo ruolo di studioso, sulla rilevanza dei contributi scientifici e sull'attualità del suo pensiero nel diritto tributario contemporaneo.

Non è questa la sede per analizzare il suo percorso politico, che lo ha portato, quale liberale, ad approdare in Alleanza Nazionale nel 1996, con la convinzione (e la speranza) di cogliere e promuovere gli spunti della trasformazione liberale di quel partito. Certo è che la sua esperienza parlamentare, come Senatore della Repubblica (XIII legislatura, 1996-2001), gli ha consentito di dar corpo a significative sinergie tra l'attività parlamentare e le sue competenze professionali e scientifiche, seppure non come avrebbe voluto e anzi con profonde delusioni (come dimostra l'interruzione del suo percorso nella politica attiva, nell'anno 2001). Spiccano nella sua azione parlamentare la partecipazione alla 6a Commissione permanente Finanze e Tesoro, alla Giunta per gli affari delle Comunità Europee, alla Commissione parlamentare consultiva in materia di riforma fiscale (di cui alla legge 23 dicembre 1996, n. 662) e alla Indagine conoscitiva parlamentare sul federalismo fiscale, ma soprattutto va ricordato il suo supporto allo Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (<https://www.senato.it/leg/13/BGT/Schede/Attsen/00003889.htm>). In particolare, il Prof. Bosello amava ricordare, con palese compiacimento, il suo determinante contributo – insieme all'allora Sottosegretario al Ministero delle finanze Prof. Gianni Marongiu – al definitivo superamento del principio di ultrattività delle norme penali tributarie (a margine del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) e all'approvazione dello Statuto del contribuente.

Tuttavia, chi lo ha conosciuto bene ricorda ancora l'ironia e il disincanto con cui in quegli stessi anni andava affermando che il suo impegno maggiore e più importante era quello di Presidente dell'Associazione dei Minghettiani (<http://www.minghettiani.com/>); l'aver fondato e presieduto quell'associazione lo proiettava nel mondo dei valori di quel liceo classico Marco Minghetti, che ancora riusciva ad entusiasmarlo (cosa non facile), tanto da indurlo a coniare il motto "minghettiani sempre", intorno al quale si è coagulata l'Associazione.

Anche in quell'esperienza, così come all'Università, in politica e nella professione, la sua signorilità e affabilità, non priva di una forte dose di ironia e umorismo, hanno affascinato chi ha avuto la fortuna di incontrarlo. Al notevole e inconsueto profilo umano, che spesso oscurava il suo ampio patrimonio culturale e scientifico, si è accompagnata una produzione scientifica, non vasta, ma particolarmente profonda e stimolante, che va doverosamente ricordata, con l'intento di sottolineare e valorizzare l'attualità del pensiero del prof. Furio Bosello nel diritto tributario contemporaneo.

Questo volume dedicato agli "scritti scelti", e quindi ai contributi più rilevanti, non ripropone le monografie (pur indicate nella bibliografia e documentate mediante la riproduzione dei rispettivi indici sommari), giacché tali opere sono agevolmente reperibili nelle più importanti biblioteche giuridiche e comunque i relativi filoni di ricerca sono stati spesso ripresi dall'autore in saggi, note e voci enciclopediche. Un piccolo rammarico riguarda la difficoltà di reperire, a tanti anni di distanza, i numerosi articoli pubblicati sul *Sole 24 ore* e sul *Resto del Carlino*, quand'anche, in qualche caso, alcuni dei temi sia stati ripresi in contributi pubblicati sulle riviste giuridiche, e quindi ora sono confluiti in questa raccolta.

Così come il percorso politico, anche la prestigiosa esperienza professionale di Furio Bosello resta a latere rispetto a questa iniziativa scientifico – editoriale, pur dovendosi ricordare lo spirito profondamente liberale che ha caratterizzato la sua visione dell'avvocatura, delle relazioni professionali, delle sue funzioni di revisore dei conti di importanti istituzioni bancarie, del suo ruolo di consulente della Repubblica di San Marino (che lo portò a contribuire in modo fattivo alla riforma societaria e a quella tributaria).

La riproposizione degli scritti scelti implica una riflessione che, coprendo oltre quaranta anni di studi e ricerche, e giungendo ora a venti anni dall'ultimo contributo, ci consente di cogliere e storicizzare i prologhi della europeizzazione del diritto tributario italiano, il pieno affrancamento del diritto tributario dalla scienza delle finanze, l'evoluzione dei metodi di ricerca e delle concezioni teoriche della fiscalità, la fluidità e la modernizzazione della materia negli anni '70 e '80 che hanno fortemente caratterizzato la struttura della finanza pubblica italiana. Soprattutto l'indagine retrospettiva ci offre spunti estremamente significativi sull'attualità del pensiero di Furio Bosello nel diritto tributario contemporaneo.

Furio Bosello si è laureato presso l'Università di Bologna sotto la guida del suo Maestro, Antonio Berliri. Tutta la sua carriera accademica si è poi articolata nell'Alma Mater Studiorum e nella facoltà di giurisprudenza: prima come collaboratore e assistente di Antonio Berliri nella facoltà giuridica, poi, per un breve periodo anche di Walter Bigiavi e Guglielmo Gola ad economia e commercio ed a scienze politiche; libero docente nel 1968, poi assistente ordinario e dal 1970 professore incaricato; professore straordinario nel 1981 e infine ordinario di diritto

tributario, sino alla parentesi parlamentare degli anni 1996-2001; negli ultimi anni di vita è tornato ad insegnare nella sua amata facoltà giuridica bolognese.

Il percorso di studio e la produzione scientifica si articolano in lungo periodo di oltre 40 anni; dopo un esordio nel 1959 sulle classiche tematiche dell'imposta di registro (*Il vincolo pertinenziale e l'imposta di registro*, Riv. trim. dir. proc. civ., 1959) Bosello approda subito ad uno tema antesignano, oggi di grande attualità, *Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità Economica Europea* (*ibidem*, 1959), cui risalgono le profonde radici della sua particolare considerazione per il diritto tributario europeo (che egli ha sempre stentato a qualificare come "comunitario").

Sono numerosi gli studi dedicati alle problematiche sostanziali della fiscalità; per il periodo anteriore alla riforma tributaria del 1972-1973 si ricordano tra i tanti: *Il regime fiscale dei trasferimenti e delle espropriazioni di quote di società a responsabilità limitata* (Riv. trim. dir. proc. civ., 1961); *Aspetti fiscali dell'emissione di azioni con sovrapprezzo e del conguaglio dividendo* (Riv. dir. fin., 1965); *Profili fiscali degli istituendi fondi di investimento* (Bancaria, 1971).

Ma soprattutto va evidenziato come in tale fase del suo percorso scientifico Bosello abbia saputo anticipare l'importanza delle ritenute d'acconto e più in generale del prelievo alla fonte con due monografie, nel 1967 (*La ritenuta d'acconto*) e nel 1972 (*Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*), ben prima che l'ampio e proficuo sviluppo applicativo di tali istituti ne sancisse l'indiscutibile successo; temi questi rivisitati nelle voci enciclopediche degli anni '90 (*Ritenuta diretta, Ritenute alla fonte e Rivalsa*, tutte in *Enc. giur.*, 1991).

Nel periodo successivo alla grande riforma tributaria degli anni '70 Bosello, sollecitato da alcuni studi di Antonio Berliri, volge la sua attenzione al nuovo tributo di matrice europea, quell'imposta sul valore aggiunto che costituisce oggetto di saggi (*Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. fin., 1977; *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, *ibidem*, 1978) e di un'opera monografica, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici* (1979), ancora oggi costante punto di riferimento per tutti coloro che studiano questo complesso tributo.

Comunque, ben oltre gli evidenziati filoni di ricerca, anche negli anni '80 e '90, gli scritti di Bosello spaziano su campi variegati, pur esprimendo una predilezione per i temi del diritto tributario sostanziale, e soprattutto per la fiscalità dell'impresa e delle attività finanziarie, mentre emerge una ritrosia ad occuparsi dell'azione impositiva e del processo tributario. Si tratta di scelte che esprimono una marcata concezione sostanzialistica della materia, nel cui ambito vanno menzionati in particolare alcuni contributi: *I finanziamenti con emissione di titoli atipici: aspetti fiscali* (*Giur. comm.*, 1980); *Aspetti fiscali dei fondi comuni di investimento* (*Dir. prat. trib.*, 1984); *I titoli similari alle obbligazioni* (*Rass. trib.*, 1984); *Riserve e fondi nel bilancio di esercizio*, (*Giur. comm.*, 1986); *I componenti negativi*

*del reddito d'impresa* (Studi Allorio, 1988); *La valutazione degli immobili sotto il profilo fiscale* (Dir. prat. trib., 1993).

Alcuni saggi assumono un rilevante ruolo sistematico e di orientamento. Primo tra tutti, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche* (Dir. prat. trib., 1981), dal quale, ancora oggi, molti dei suoi allievi prendono spunto per l'inizio dei corsi universitari, grazie alle rigorose e pregevoli impostazioni concettuali e metodologiche in esso contenute.

Poi l'introduzione ad Antonio Berliri, *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV*, nell'opera di Bartolo di Sassoferrato, che disvela le nostre radici, ben più risalenti rispetto all'esperienza germanica ottocentesca cui sbrigativamente taluni riconducono l'origine della materia (lettura sempre "consigliata" dal Prof. Bosello ai suoi studenti).

Due sono però i saggi che contengono i più profondi e al tempo stesso semplici e chiari messaggi di Bosello, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto* (Riv. dir. trib., 1998), e *L'insegnamento del Diritto Tributario e la crisi della fiscalità* (Giur. imp., 2000).

In tutti i suoi studi Furio Bosello si è sempre collocato nel solco di Antonio Berliri, soprattutto dal punto di vista del metodo, ispirato da un approccio sobrio e pragmatico, con netto rifiuto dei condizionamenti ideologici o dogmatici; consapevole e dichiarata la sua avversione per il formalismo, ha poi di fatto oscillato tra la Scuola Storica del diritto ed una visione utilitaristica e disincantata del concettualismo giuridico. La materia tributaria è sempre stata affrontata con estremo rigore giuridico, particolarmente rilevante nei decenni che hanno segnato il definitivo affrancamento del diritto tributario dalla scienza delle finanze; è sempre stato costante e inequivocabile il riferimento alla matrice civilistica degli istituti assunti dalla norma tributaria come base della tassazione, così come è stato significativo il ruolo delle categorie generali del diritto nella ricostruzione e comprensione della fenomenologia impositiva. Era nota la sua passione per il diritto civile, tanto che fra le letture che suggeriva ai propri allievi spiccava il volume di Francesco Santoro Passarelli dedicato alle *Dottrine generali del diritto civile*.

Marcato il contrasto al particolarismo e ai cedimenti specialistico – settoriali, serventi alla giustificazione ad oltranza della ragion fiscale. Nei suoi molteplici contributi dedicati alla fiscalità delle imprese e delle attività finanziarie Furio Bosello si è sempre sforzato, riuscendovi, di salvaguardare il livello tecnico dell'analisi senza cadere nel bieco tecnicismo.

Questi scritti scelti vedono la luce dopo molti anni dalla scomparsa del professor Furio Bosello, essendo mancate iniziative editoriali in memoria, ma probabilmente lui stesso avrebbe gradito la sobrietà in luogo della celebrazione. Forse non a caso, Furio Bosello risulta accomunato, anche sul piano editoriale, ad una analoga vicenda che ha caratterizzato la pubblicazione degli scritti scelti del professor Antonio Berliri (curata dallo stesso Bosello nel 1990).

I contributi selezionati sono stati ordinati su base tematica in cinque parti: I. *La teoria generale, agli istituti e i principi del diritto tributario*; II. *L'azione impositiva, le procedure e il processo*; III. *Le imposte sui redditi*; IV. *L'imposta sul valore aggiunto*; V. *L'imposta di registro e gli altri tributi indiretti*. Ogni parte è preceduta da una breve nota illustrativa. Corredano il volume gli indici delle tre monografie, *La ritenuta d'acconto* (1966), *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta* (1972) e *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici* (1979), e infine la bibliografia completa del professor Furio Bosello.

I CURATORI

*Andrea Carinci, Lorenzo del Federico,  
Marco Greggi, Francesco Montanari, Thomas Tassani*





LA TEORIA GENERALE, GLI ISTITUTI  
E I PRINCIPI DEL DIRITTO TRIBUTARIO



La raccolta degli scritti scelti si apre con il saggio di esordio di Furio Bosello, risalente al 1959 su *Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità Economica Europea*, in cui è agevole rinvenire le radici della sua particolare considerazione per il diritto tributario europeo. L'indagine, su quello che viene sostanzialmente delineato come il patrimonio costituzionale comune degli Stati membri della CEE in materia tributaria, si chiude con la convinzione che "l'armonizzazione dei sistemi tributari... non troverà ostacoli di natura costituzionale"; infatti, puntualizza l'Autore, "se da un canto è vero che la diversità dei sistemi legislativi può incidere sul corretto funzionamento del mercato comune, dall'altro i principi costituzionali che ispirano la legislazione tributaria nei singoli Stati sono sostanzialmente i medesimi, e le differenze che abbiamo riscontrato, e che pur abbiamo sottolineato, non attengono tanto alla sostanza quanto alla forma degli istituti".

Il contributo si colloca agli albori degli studi sui principi comuni del diritto tributario europeo, sull'armonizzazione fiscale e sull'integrazione giuridica europea.

Nella nota a sentenza in tema di regolarità fiscale del processo (del 1966) viene affrontato il noto argomento dell'incubo fiscale del processo civile (per dirla con il Calamandrei del 1931), tratteggiando le questioni delle nullità e delle preclusioni derivanti dall'inosservanza delle norme tributarie, sino ad anticipare il tema delle c.d. sanzioni improprie, ripreso poi nel 1974 nell'ambito del saggio sul fallimento fiscale.

Ma è sui temi del prelievo alla fonte, delle ritenute e della rivalsa che Furio Bosello offre alcuni dei suoi contributi più rilevanti ed originali sul piano sistematico e teorico.

Alla monografia del 1967 sulla ritenuta d'acconto e quella del 1972 sul prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta, seguono alcune brillanti voci enciclopediche degli anni '90 (*Ritenuta diretta, Ritenute alla fonte e Rivalsa*, tutte del 1991).

Anticipatrici le considerazioni di Bosello sulla ratio e sulle potenzialità del prelievo alla fonte, avente l'obiettivo di assicurare celerità ed efficacia della riscossione, mediante meccanismi di matrice civilistica ma funzionali all'attuazione del tributo. In questi studi viene evidenziato come la ritenuta rappresenti uno strumento ottimale per favorire la spontaneità dell'adempimento, in quanto realizzata dal soggetto erogatore, che ha nella sua disponibilità le somme che invece il sostituto dovrebbe prima incassare e poi versare; ne consegue la virtuosa riduzione dei soggetti da sottoporre a controlli e l'effettuazione del prelievo da parte di soggetti che non hanno alcun interesse ad occultare la materia imponibile, secondo lo schema, ormai ben noto, del c.d. contrasto di interessi.

Dopo la grande riforma tributaria degli anni 71-73 il prelievo alla fonte, le rivalse, i fenomeni di anticipazione del prelievo ed autoliquidazione dei tributi si affermano e caratterizzano il nuovo sistema tributario, ma gli studi di Bosello hanno avuto il merito di aver aperto un percorso di ricerca su temi all'epoca alquanto inesplorati.

Tra gli scritti post riforma spicca il noto saggio *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche* (1981), nel quale vengono analizzati i rapporti tra norme tributarie ed istituti civilistici, vagliate le relative categorie giuridiche, delineati i limiti intrinseci alla discrezionalità legislativa mediante la chiave di lettura della coerenza sistematica. Si tratta di un caposaldo teorico, nel quale troveranno ispirazione molti dei contributi della Scuola Bolognese del diritto tributario, soprattutto quelli che hanno profondamente indagato sui rapporti tra diritto civile e diritto tributario.

Curiosa la vicenda del saggio *Note sparse sull'identificazione dell'oggetto del diritto tributario* (1993), nel quale Bosello, per esigenze di rigore metodologico, giunge a delimitare il diritto tributario allo studio delle sole imposte, emarginando le tasse ed i contributi, laddove, viceversa Antonio Berliri giungeva a ricomprendere nella fiscalità anche i canoni. Per oltre un decennio si è giocato un difficile equilibrio tra il diritto delle imposte, propugnato da Furio Bosello (e da tanti altri autorevoli studiosi) ed il concetto unitario di tributo, posto in crisi dall'avvento dei c.d. prezzi pubblici, ma infine affermatosi (almeno per ora) soprattutto mediante i contributi della Scuola Romana del diritto tributario. Eco di tale dibattito si rinviene anche nell'Introduzione di Bosello al libro dedicato da Antonio Berliri, all'ordinamento tributario nell'opera di Bartolo di Sassoferrato, che disvela altresì le nostre radici, ben più risalenti rispetto all'esperienza germanica ottocentesca cui sbrigativamente taluni riconducono l'origine della materia.

Molti dei saggi più noti di Bosello tornano costantemente, sia pure da diversi punti di vista, sui temi della *certezza del diritto* (1988) e *della crisi del sistema tributario* (1998), per un verso riprendendo ed aggiornando noti studi Berliriani, per altro verso cogliendo l'incalzante patologia dei rapporti tra potere legislativo e potere esecutivo, ma soprattutto offrendo spunti determinanti per elaborare una concezione giuridica del sistema tributario, rilevante di per sé, basata sulla necessità di una sua intrinseca coerenza.

Il testamento culturale è affidato al suo penultimo saggio, del 2000, *L'insegnamento del diritto tributario e la crisi della fiscalità*.

## COSTITUZIONI E TRIBUTI NEGLI STATI DELLA COMUNITÀ ECONOMICA EUROPEA \*

1. La creazione della CEE e degli altri organismi tendenti all'integrazione europea, ha dato origine ad una sempre più intensa ricerca scientifica sui vari aspetti che tale integrazione comporta. Tuttavia, ancora di recente, è stato rilevato che proprio l'aspetto giuridico si presenta come il più trascurato<sup>1</sup>, per un complesso di fattori che non è qui il caso di ricordare. Questa affermazione a nostro avviso contiene almeno una parte di verità: se infatti da un canto non si può dire che manchino gli studi di carattere giuridico aventi per oggetto i vari problemi sorti in conseguenza della creazione della CEE, dall'altro è necessario riconoscere che, almeno fino ad oggi, non v'è stata una elaborazione dottrinale, adeguata all'importanza dell'argomento, che abbia affrontato il tema con intenti sistematici. Non sono mancate, è vero, anche opere di tal fatta<sup>2</sup>; tuttavia, se si concede che la Comunità economica è, o dovrebbe essere, il primo passo verso una integrazione anche politica dell'Europa, occorrerebbe augurarsi un sempre maggior interesse da parte dei giuristi ai problemi europei, proprio in funzione di quello che sarà l'Europa di domani. La ricerca dei principi comuni, delle analogie o dei punti di contrasto per tutti i rami del diritto, potrebbe essere un giorno utile, se non indispensabile, alla formazione di un ordinamento giuridico *europeo*. D'altra parte, anche senza voler ipotizzare il futuro, è già stato, e giustamente, rilevato che "la diversità dei sistemi legislativi, per quanto concerne soprattutto la materia fiscale e sociale, può peraltro incidere, in maniera più o meno accentuata, sul corretto funzionamento del mercato comune"<sup>3</sup> e, di conseguenza, già fin d'ora un'indagine sistematica e comparativa delle legislazioni e dei principi cui queste s'informano appare rivestita di una utilità pratica immediata.

---

\* *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, pp. 1506-1513.

<sup>1</sup> Cfr. PESCATORE, *Les aspects fonctionnels de la CEE, notamment les sources du droit*, in *Les aspects juridiques du marché commun*, Liegi, 1958, p. 60.

<sup>2</sup> Cfr. per tutti CATALANO, *La Comunità europea e l'Euratom*, Milano, 1959, e la bibliografia ivi contenuta.

<sup>3</sup> CATALANO, *op. cit.*, p. 158.

Sulla stregua di queste considerazioni, un più accurato ed insieme sintetico esame degli aspetti giuridici del MEC non può ritenersi superfluo. Certamente, benché non si possa pensare, per il momento, ad una unificazione dei vari ordinamenti né, peggio ancora, delle rispettive costituzioni<sup>4</sup>, non par dubbio che una conoscenza dei diritti europei sia oggi indispensabile non solo agli studiosi ma anche a tutti coloro, politici inclusi<sup>5</sup>, che per un verso o per l'altro sono a contatto con la nuova realtà europea. Tale esigenza è stata avvertita ora anche in Italia ed infatti, se non andiamo errati, proprio quest'anno l'Istituto di studi europei "Alcide De Gasperi" ha previsto tra i suoi corsi anche quello di Studi comparativi sulle costituzioni europee<sup>6</sup>.

È logico infatti che un qualsiasi studio sui diritti europei prenda le mosse da quelle che sono le primissime fonti del diritto, cioè dalle carte costituzionali.

Com'è ovvio un'indagine di tal fatta avrà natura essenzialmente comparatistica, per la necessità già da altri rilevata di "... prendre recours... aux règles du droit national des Etats membres dans la mesure ou ces droits nationaux donnent expression a des conceptions juridiques communes... notamment les sources de droit"<sup>7</sup>. Il processo d'integrazione europea viene dunque a rivestire d'un aspetto, per così dire, concreto, quanto affermava l'Amorth<sup>8</sup> sull'indiscutibilità del valore strumentale della comparazione nel campo del diritto pubblico e sulla sua utilità, che l'Amorth stesso ricorda essere di primissimo piano.

2. Se quanto precede non è privo di fondamento occorre ora precisare ulteriormente l'oggetto delle righe che seguono.

In ogni costituzione la materia tributaria occupa un posto di indubbia rilevanza<sup>9</sup> per i motivi da tutti conosciuti e che non è qui il caso nemmeno di ricordare: nello stesso tempo la comune origine ideale e storica delle carte costituzionali dei paesi aderenti al MEC rende legittima l'aspettativa di trovarvi dei principi tributari a tutte comuni; il che non toglie comunque che fra i vari ordinamenti fiscali

---

<sup>4</sup> Cfr. TREMPANT, *L'unification de l'Europe*, Bruxelles, 1955, p. 353 ss.

<sup>5</sup> Per gli stretti legami che intercorrono fra scienza politica e diritto costituzionale, cfr. DUVERGER, *Manuel de droit constitutionnel et science politique*, Parigi, 1948, p. 12 ss.; BURDEAU, *Traité de science politique*, Paris, 1948, pp. 8 e 9.

<sup>6</sup> Il corso è tenuto dai proff. Mortati e La Pergola.

<sup>7</sup> PESCATORE, *op. cit.*, p. 46.

<sup>8</sup> AMORTH, *Corso di diritto costituzionale comparato*, Milano, 1947, p. 35.

<sup>9</sup> Scrive l'UCKMAR V. che "un ramo del diritto costituzionale che indubbiamente merita una trattazione autonoma è quello che concerne il prelievo dei tributi" (*Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1956, p. 1). La monografia dell'Uckmar è l'unica opera che tratti *ex professo* ed in modo organico la comparazione delle norme di diritto tributario nelle costituzioni contemporanee. L'a. ha esteso la sua ampia indagine a tutte le carte fondamentali che gli "è stato possibile esaminare".

degli Stati suddetti vi siano delle diversità che a volte assumono il carattere di vere e proprie divergenze, determinate da fattori storici, economici, ambientali, ecc., che non è questa la sede per esaminare. La conoscenza dei principi e delle norme fondamentali in materia fiscale degli Stati della Comunità europea, non può per questo esser ritenuta superflua, anzi, al contrario, essa s'impone con maggior ragione.

Non che siano stati trascurati gli aspetti fiscali del MEC, tutt'altro<sup>10</sup>, ma, come si accennava sopra, la preoccupazione degli studiosi è stata finora rivolta maggiormente a finalità d'immediato interesse pratico ed è mancata un'indagine sistematica, almeno sotto il profilo teorico-giuridico. È anche chiaro che questa esigenza non può certo venir soddisfatta da una breve e sommaria comparazione delle norme costituzionali concernenti la materia dei tributi: ma se queste poche righe avessero il potere di indurre altri, *qui sint meliores*, ad occuparsi dell'argomento, esse avrebbero già raggiunto un risultato assai superiore ai loro meriti.

3. Il primo e fondamentale principio in materia tributaria enunciato nelle carte costituzionali di Francia, Germania, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo, è quello di legalità<sup>11</sup>: nessun tributo può essere imposto se non in virtù di una legge. A dire il vero, altro significa "in virtù di una legge", "per legge", altro "in base ad una legge", "da una legge". La diversità di contenuto di queste espressioni fu tenuta presente dal costituente italiano che, nella redazione dell'art. 23, sostituì con la locuzione "in base alla legge" quella "per legge" contenuta nel progetto.

---

<sup>10</sup> Vi è già in argomento un'abbondante bibliografia; cfr., fra gli altri, COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958; STAMMATI, *Gli aspetti fiscali del MEC*, Roma, 1959; ID., *Prospettive tributarie in vista del mercato comune*, in *Mercato comune*, 1958, 1, p. 24; Dosi, *Unione doganale e politica tributaria del mercato comune*, Milano, 1958, nonché *Principi fiscali del mercato comune*, in *Riv. guardia fin.*, 1958, 1, n. 111; PALUMBO, *Prontuario del MEC*, Milano, 1959; ZAMPOGNARO, *L'armonizzazione dei sistemi tributari*, in *Mercato comune*, 1959, p. 41; STEFANI, *L'armonizzazione degli ordinamenti tributari e la Comunità economica europea*, in *Boll. trib.*, 1958, p. 1850, e *Unificazione dei Mercati Europei e ordinamenti tributari nazionali*, *ivi*, p. 395; FELIZIANI, *Provvedimenti fiscali in vista del Mercato Comune*, in *Rass. tasse*, 1959, p. 1; SCANDALE, *Mercato comune e fisco*, in *Giust. trib.*, 1959, p. 1; GIULIANI, *Imposte e mercato comune* in *Rass. mens. imp. dir.*, 1959, p. 153; GINDRE, *Il mercato comune europeo*, in *Nuova riv. trib.*, 1956, 1, p. 289; VACANTE, *Mercato comune e politica fiscale*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1958, p. 322. Per la letteratura straniera vedasi, fra tutti, CARTOU, *Le Marché commun et le droit public*, Tolosa, 1959; TREMPANT, *op. cit.*; VAN HOORN, *Gli aspetti fiscali della collaborazione economica europea*, in *Economia internazionale*, 1959, p. 298.

<sup>11</sup> Cfr. V. UCKMAR, *op. cit.*, p. 7 ss., con ampi richiami storici sull'origine e sviluppo di questo principio; inoltre BERMI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, p. 29; ID., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della costituzione*, in *Jus*, 1958, pp. 327 ss. e 465 ss.; BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, con un'accurata delimitazione della materia tributaria ai fini delle norme costituzionali che vi si riferiscono (p. 8, nota 5 ss.).



Ma il discorso ci porterebbe troppo lontano: né d'altra parte, in un caso o nell'altro, è il principio di legalità in sé a essere posto in discussione, ma soltanto il suo concreto contenuto e il suo ambito<sup>12</sup>.

Il diritto all'autoimposizione, che ha informato tutte le costituzioni democratiche moderne, dalla *Dichiarazione dei diritti* ad oggi, è affermato dunque esplicitamente dalla costituzione italiana all'art. 23: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base a una legge". Tale enunciato, semplice in apparenza, nasconde in realtà dei problemi di non piccola portata, sui quali non è qui il caso di soffermarsi<sup>13</sup>. Viceversa il costituente francese ha eliminato il dubbio relativo al contenuto minimo delle leggi d'imposta (innovando anche rispetto alla carta precedente che non conteneva alcuna espressa menzione in merito) con lo stabilire (art. 34) che "La loi fixe les règles concernantes... l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures...", fissando così un principio di stretta legalità per le leggi d'imposta. Infatti dovendo la legge istitutiva del tributo prevedere *l'assiette* (cioè la base imponibile), *le taux* (cioè l'aliquota) e per di più anche le modalità di riscossione, non potrebbe verificarsi il dubbio che viceversa è sorto a proposito dell'interpretazione dell'art. 23 della costituzione italiana, dubbio che è stato risolto in modo assai discorde dalla dottrina<sup>14</sup>.

La costituzione belga invece contiene un dettato in parte simile a quello della costituzione italiana ("Nessuna imposta a favore dello Stato può essere stabilita se non in virtù di una legge", art. 110)<sup>15</sup>, anche se in apparenza di contenuto più ristretto, giacché si riferisce non a qualunque prestazione patrimoniale ma alle sole imposte: peraltro è pacifico che il principio del consenso "énoncé par les articles 110 et 111 s'applique aux taxes et redevances"<sup>16</sup>. Similmente recita l'art. 181 della costituzione olandese ("Nessuna imposta può essere riscossa a favore del tesoro dello Stato se non in base a una legge") il quale estende poi tale regolamentazione anche alle tasse.

Lo stesso principio è affermato dalla costituzione del Lussemburgo (art. 99): "Nessuna imposta a favore dello Stato può essere introdotta se non da una legge"; e in senso sostanzialmente analogo suonano gli artt. 80 e 105 della costitu-

<sup>12</sup> In argomento vedasi BERLIRI, *Appunti ecc.*, cit., pp. 348 ss., 475 ss., ivi ampia bibliografia.

<sup>13</sup> Cfr. comunque in proposito BERLIRI, *Appunti*, ecc., cit.; BARTHOLINI, *op. cit.*, p. 28; FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento tributario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1956, I, p. 271 ss.; AMORTH, *Fondamento costituzionale delle prestazioni pecuniarie ad enti pubblici*, in *Dir. econ.*, 1956, p. 13 ss., ecc.

<sup>14</sup> V. gli autori citati alla nota precedente.

<sup>15</sup> Costituzione belga, tratta da MIRKINE GUETZEVICH, *Le costituzioni europee*, Milano, 1956, p. 206 (trad. di Sergio Cotta). Tutte le citazioni di costituzioni straniere sono riprese da questo volume, con la sola eccezione di quella francese del 1958, i cui passi sono stati tratti dal testo contenuto in CHATELAIN, *La nouvelle constitution et le régime politique de la France*, Liege, 1959.

<sup>16</sup> WIGNY, *Droit constitutionnel*, II, Bruxelles, 1952, p. 842.

zione germanica: “È necessario l’assenso del Consiglio federale... per le ordinanze legislative del governo federale... concernenti i principi generali e le tariffe...” (il che implica, sia pure indirettamente, il principio del consenso per quel che riguarda le tasse); “La Federazione ha competenza *legislativa* esclusiva per i dazi doganali e i monopoli fiscali...”. Va peraltro rilevato che la legge fondamentale della Repubblica federale conferisce una ampia potestà legislativa, concorrente con quella federale o esclusiva, ai singoli *Länder*, in materia di tributi. Di conseguenza il principio di legalità lo troviamo riaffermato anche nelle costituzioni dei *Under*: si veda ad esempio l’art. 83 della costituzione di Sassonia (“Le tasse e le imposte potranno essere riscosse soltanto in virtù delle leggi”).

In ultima analisi il principio di legalità dei tributi appare saldamente affermato in tutte le carte costituzionali della a piccola Europa”, almeno per quel che concerne le imposte. Per le tasse invece il discorso è un altro: la costituzione olandese accomuna imposte e tasse sotto la medesima disciplina, ed altrettanto può desumersi dal dettato dell’art. 80 della costituzione federale germanica (confortato dall’esplicito disposto dell’art. 83 della costituzione sassone), mentre manca nelle altre carte una specifica previsione costituzionale relativa alle tasse. Tuttavia, s’è visto, la dottrina belga non sembra avere dubbi in proposito, nel senso di richiedere il consenso<sup>17</sup> del potere legislativo anche per le tasse: per quel che riguarda l’Italia il problema è, almeno dottrinalmente, ancora insoluto. Infine in Francia la nuova costituzione non ha affermato alcun principio nuovo, per cui, in questo campo, le cose sono rimaste immutate. D’altra parte la categoria delle tasse non è nemmeno di facile individuazione e una difficoltà di tal fatta, particolarmente nel campo del diritto comparato, può portare a degli inconvenienti tali (facilmente comprensibili del resto) per cui, accennato al problema, sembra più opportuno lasciarlo cadere.

4. Altrettanto espressamente sancito negli ordinamenti costituzionali degli Stati aderenti alla comunità, è l’altro principio, complementare del precedente, cosiddetto dell’eguaglianza<sup>18</sup> di tutti i soggetti di fronte all’imposizione. La necessità di questa affermazione specifica si spiega solo storicamente, altro non essendo che una applicazione di quello che è il fondamento del moderno Stato democratico e di diritto, cioè l’eguaglianza di tutti i cittadini innanzi alla legge. Ma d’altro canto le ragioni storiche che hanno indotto i costituenti d’ogni tempo a questa precisazione sono troppo note perché valga la pena di ricordarle. Esso è

---

<sup>17</sup>Principio di legalità dei tributi, consenso del Parlamento, autoimposizione: nonostante l’uso promiscuo che ne abbiamo fatto, è bene avvertire che si tratta di concetti diversi da un punto di vista strettamente giuridico; tuttavia, grosso modo, stanno ad indicare la medesima realtà di fatto in uno Stato parlamentare e democratico, quale è indubbiamente ciascuno di quelli facenti parte della Comunità.

<sup>18</sup>Cfr. V. UCKMAR, *op. cit.*, p. 46.

enunciato espressamente nelle costituzioni del Belgio (art. 112), del Lussemburgo (art. 101) e dei Paesi Bassi (art. 182).

Logico corollario del principio dell'eguaglianza fiscale di tutti i soggetti sarebbe la sottoposizione al diritto fiscale comune delle imprese pubbliche. L'importanza e la delicatezza di questo problema non hanno bisogno d'essere illustrate: è tuttavia opportuno ricordare che una uniformità di trattamento tributario degli "établissements d'utilité publique" è, nell'ambito del mercato comune, quanto meno auspicabile. Che ci consti, solo il legislatore francese, come ricorda l'Uckmar plaudendo a questo indirizzo, ha espressamente statuito il principio dell'eguaglianza fra imprese pubbliche e private<sup>19</sup>: in Belgio il punto è controbatuito dalla dottrina<sup>20</sup>.

5. In ordine alla diversa competenza dei due rami del Parlamento e al potere d'iniziativa in tema di leggi fiscali, la costituzione italiana non contiene alcuna norma specifica: viceversa quella francese prescrive (art. 39) che "les projets des loies de finances sont soumis en premier lieu à l'Assemblée nationale...", non innovando dunque rispetto a quella del 1946.

Per i Paesi Bassi, le leggi tributarie non richiedono una speciale procedura e pertanto anche per esse è prevista l'iniziativa esclusiva della seconda Camera, *ex* art. 120, mentre in Belgio, dopo la riforma del Senato, i due rami del Parlamento si trovano su di un piede di perfetta parità (come del resto anche in Italia). L'originaria posizione di preminenza della Camera bassa, d'origine inglese dall'Inghilterra era trasmigrata nelle carte degli Stati continentali (v. l'art. 10 dello statuto albertino); la sua giustificazione risiedeva nella diversa natura rappresentativa delle due Camere<sup>21</sup>.

La costituzione italiana prevede infine (art. 53), fra i principi che debbono ispirare la legislazione tributaria, quelli della *capacità contributiva* e della *progressività*. Benché la nostra carta sia la sola a richiamarli espressamente, tali principi sono accolti quale logica conseguenza del principio dell'eguaglianza davanti alla legge<sup>22</sup>: ma, avverte la dottrina costituzionale belga, una progressività troppo rapida potrebbe costituire in effetti una vera e propria confisca, contraria di conseguenza allo spirito della costituzione<sup>23</sup>.

<sup>19</sup>V. UCKMAR, *op. cit.*, pp. 51-52.

<sup>20</sup>WIGNY, *op. cit.*, II, p. 838: "cela est particulièrement nécessaire à une époque ou le secteur public s'étend toujours davantage et vient faire aux entreprises privées une concurrence qui serait déloyale s'il bénéficiait d'un régime fiscal privilégié".

<sup>21</sup>V. su questo punto INGROSSO, *I tributi nella nuova costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, p. 164 ss.

<sup>22</sup>DUGUIT, *Traité ecc.*, cit., III, p. 589.

<sup>23</sup>WIGNY, *Droit constitutionnel*, cit., I, p. 300.

Ancora in tema d'iniziativa, si ritiene che nulla impedisca, ad es. in Italia, che possa aversi una iniziativa popolare ai sensi dell'art. 71 Cost. per istituire una legge d'imposta<sup>24</sup>, mentre questa è espressamente esclusa dalla costituzione della Renania-Palatinato per le leggi fiscali. Il costituente italiano si è però preoccupato di vietare il *referendum* in materia tributaria, per la ragione che "... probabilmente il sistema tributario non sopravviverebbe a lungo, giacché tutti i tributi verrebbero eliminati con una commovente unanimità di consensi"<sup>25</sup>. Altrettanto può ricavarsi dall'art. 11 della costituzione francese, mentre le carte degli altri paesi non prevedono questo istituto nemmeno per le leggi ordinarie (con una eccezione per il Lussemburgo, art. 51 Cost.)<sup>26</sup>. Constate dunque queste diversità per quel che concerne la procedura in materia di leggi tributarie, resta ora da vedere la forma di cui queste debbono essere rivestite. In altri termini, sulla scorta del principio di legalità, deve ritenersi comunque esclusa ogni potestà normativa da parte dell'esecutivo, ovvero questa può essere ammessa? Una rigida (e storicistica) interpretazione porterebbe alla negativa, ma non sempre ciò è praticamente possibile. In Italia è ammessa senz'altro tale potestà per i casi delle leggi delegate e dei decreti legge, nei modi previsti per le leggi ordinarie: per quel che concerne il Belgio, l'Uckmar sulla scorta di autori citati in nota, sembra ammetterla<sup>27</sup>; epperò il Wigny esclude, stante la competenza inderogabile delle Camere *ex art. 110 Cost.*, ogni possibilità di delegazione e ricorda che in virtù di questo principio è stata considerata incostituzionale la legge del 1934 che dava al Governo la competenza necessaria per modificare il regime della contribuzione nazionale di crisi<sup>28</sup>. D'altra parte, se si ammette che al Parlamento spetti comunque una riserva di ratifica, verrebbe a trattarsi di una delegazione *sui generis*, che non derogherebbe sostanzialmente alla competenza esclusiva parlamentare. La costituzione germanica invece prevede, con limitazioni varie, che il Governo o un ministro (o i governi dei *Länder*) siano autorizzati per legge a emanare ordinanze legislative (art. 80, commi 1° e 2°) anche in materia fiscale<sup>29</sup>. Infine, a questo proposito è opportuno notare che l'art. 47, comma 2°, della nuova costituzione francese, dispone che nel caso di progetti di legge in materia tributaria, l'iniziativa dei quali

---

<sup>24</sup> Cfr. INGROSSO, *I tributi ecc.*, cit., in *Arch. fin.*, 1950, p. 165, 11 quale critica aspramente e, a nostro modesto avviso, con ragione, tale facoltà rapportata al disposto dell'art. 75, rilevando il contrasto "illogico" fra le due norme.

<sup>25</sup> BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 30. Questa pessimistica previsione del Berliri soffre però di una smentita da parte della costituzione del Liechtenstein, che prevede il *referendum* proprio per le leggi tributarie (art. 30): smentita dovuta alla particolare piccolezza di questo Stato e alla maturità politica dei suoi cittadini.

<sup>26</sup> Esclude il *referendum* per le leggi fiscali anche la costituzione della Sassonia (art. 59, comma 5°).

<sup>27</sup> *Op. cit.*, p. 26.

<sup>28</sup> WIGNY, *op. cit.*, II, p. 830.

<sup>29</sup> Cfr. *amplius* in argomento UCKMAR V., *op. cit.*, p. 28.

spetta al Governo e sottoposti all'approvazione del Parlamento, possono essere messi in vigore mediante un'ordinanza qualora il Parlamento non si sia ancora pronunciato dopo settanta giorni.

6. Un altro principio, che non ha trovato però accoglimento da parte del costituente italiano, è quello dell'annualità della legge d'imposta. Esso deriva storicamente "dall'originaria necessità per il sovrano di ottenere il consenso dei corpi rappresentativi per ciascuna richiesta di aiuti e contribuzioni"<sup>30</sup> e si poneva come difesa dei contribuenti alle *tailles perpétuelles*. Infatti, in Francia, il potere esecutivo, una volta procuratosi le risorse necessarie, non convocò più gli stati generali sino alla vigilia della rivoluzione; per premunirsi da questo inconveniente si pensò, o di limitare a un anno l'efficacia della legge tributaria, ovvero di subordinarla annualmente al consenso del Parlamento. In quest'ultimo caso le leggi d'imposta sono sì permanenti ma non danno immediatamente un diritto al fisco: esse sono, per così dire, sottoposte a condizione. Tale è il regime vigente in Belgio (art. 111), e in Lussemburgo (art. 100), ove è affermato che le leggi d'imposta hanno vigore soltanto per un anno, se non vengono rinnovate. In Francia la nuova costituzione non vi fa cenno, così come quella del 1946, ma è consuetudine farvi menzione nell'ultimo articolo della legge di bilancio<sup>31</sup>.

Tuttavia, venute a cessare le ragioni che determinarono l'annualità, la sua conservazione si riduce ad una *fictio iuris*, non più giustificata dall'antitesi sovrano-popolo, talché la sua scomparsa non provocherebbe gravi danni<sup>32</sup>.

7. Sulla scorta di queste brevi considerazioni, si può senz'altro affermare che l'armonizzazione dei sistemi tributari degli Stati aderenti alla Comunità non troverà ostacoli di natura costituzionale.

Infatti, se da un canto è vero che la diversità dei sistemi legislativi può incidere sul corretto funzionamento del mercato comune, dall'altro i principi costituzionali che ispirano la legislazione tributaria nei singoli Stati sono sostanzialmente i medesimi, e le differenze che abbiamo riscontrato, e che pur abbiamo sottolineato, non attengono tanto alla sostanza quanto alla forma degli istituti (annualità della legge d'imposta etc.).

L'orientamento costituzionale in materia di tributi fa sì che debba escludersi la possibilità che l'opera svolta dai Governi e dai Parlamenti in questo campo venga intralciata da ostacoli di natura costituzionale, meno agevolmente superabili di altri d'altro genere, ed in tal senso potranno senz'altro trovare applicazione

<sup>30</sup> WIGNY, *op. cit.*, II, p. 835.

<sup>31</sup> UCKMAR V., *op. cit.*, p. 37.

<sup>32</sup> Assai interessanti le considerazioni d'ordine generale che il WIGNY, *op. cit.*, II, p. 835, fa sull'istituto dell'annualità, che egli considera tuttavia valido ed attuale.

gli artt. 99 e 100 del trattato istitutivo della Comunità economica europea. Le difficoltà, naturalmente, sorgono su di un altro piano, e non sono tanto giuridiche quanto economiche e finanziarie.

Per concludere, e per restare nel campo del diritto tributario, non resta che augurarsi una sempre maggiore attività di comparazione anche per questa disciplina, per una miglior comprensione dei suoi istituti: e non è escluso che sia proprio questa la chiave per far luce su tanti problemi che non hanno ancora trovato un'adeguata o soddisfacente risoluzione.

LA REGOLARITÀ FISCALE DEL PROCESSO  
(nota a Cass. 11 agosto 1961, n. 1966) \*

CASSAZIONE CIVILE, III SEZIONE, 11 agosto 1961, n. 1966 LOMBARDO *Presidente*  
– FELICETTI *Estensore* TROTTA P.M. (conf.). – Soc. Cecchetti (avv.ti Martello,  
Rubino, Severini) – Soc. Gatti e C. (avv.ti Contaldi, Zola).

*Cass. App. Ancona, 20 agosto 1959*

Procedimento civile – Prova dei negozi giuridici – Irregolarità fiscale per omesso pagamento di i.g.e. – Non modifica il sistema delle prove.

Procedimento civile – Fatture commerciali – Non costituiscono prova scritta “ad substantiam”.

Procedimento civile – Eccezione fondata su atto irregolare agli effetti dell’i.g.e. – Sospensione del processo (R.D.-L. 9 gennaio 1940, n. 2, artt. 28 e 43; 6 gennaio 1940, n. 10, art. 13).

*La disposizione dell’art. 28 della L. 19 giugno 1940, n. 762, che proibisce ai giudici di emettere provvedimenti in relazione ad atti economici assoggettabili ad i.g.e. per i quali non sia stata pagata la dovuta imposta, non incide nel sistema generale delle prove in materia civile, che resta dunque regolato interamente dalle disposizioni della legge civile.*

*La legge fiscale non può attribuire alle fatture commerciali il carattere di forma scritta “ad substantiam” dei negozi cui esse si riferiscono.*

*Se l’atto economico irregolare di i.g.e. è posto a fondamento dell’eccezione del convenuto, il giudice deve sospendere il processo fino all’avvenuta regolarizzazione, e non già negare ingresso all’eccezione e dare accoglimento alla domanda.*

*Omissis.*

Con i due mezzi del ricorso la ricorrente società, denunciando la violazione degli art. 132, n. 4, codice di proc. civile, 110 disposizioni di attuazione, 28 R.D.-

---

\* *Giu. it.*, 1963, I, pp.3-19.

L. 9 giugno 1940, n. 2, 13 R.D. 26 gennaio 1940, n. 10, 2697, 1350, 1520 codice civile, in relazione all'articolo 360, n. 3 e 5, codice di proc. civile, si duole che la Corte di merito abbia omissis di esaminare tutta la documentazione prodotta in causa, dalla quale emergeva che tra le parti era intercorso un contratto di compravendita con riserva di gradimento, in base al quale era stato pagato il prezzo.

Trovava, di conseguenza, applicazione l'art. 13 del regolamento alla legge sull'imposta generale sull'entrata per il quale l'obbligo della fatturazione incombeva alla Società Morando. Del che la Corte non erasi dato alcun carico. D'altra parte la Corte avrebbe erroneamente applicato la legge suddetta, affermando che la fattura comprovante il pagamento dell'I.G.E. fosse *condicio sine qua non* per la prova del contratto, e negando ingresso all'eccezione della compratrice diretta a giustificare il titolo del proprio possesso.

Tali censure sono, nella loro sostanza, fondate.

La decisione impugnata si fonda, infatti, su erronea interpretazione del secondo comma dell'art. 28 del R.D.-L. 9 gennaio 1940, il quale proibisce ai giudici "di emettere provvedimenti... in relazione ad atti economici che hanno dato luogo ad un'entrata per la quale non sia stata comunque pagata la dovuta imposta". È fuori dubbio che tale disposizione – di natura puramente fiscale – non può incidere in alcun modo sul sistema generale delle prove in materia di contratti e di atti negoziali in genere, e tanto meno può attribuire alle fatture commerciali il carattere di forma scritta *ad substantiam* dei negozi giuridici cui tali fatture si riferiscono.

Altro è la sussistenza e la prova di un contratto di compravendita di cose mobili – prova che può essere data con tutti i mezzi ammessi dal codice civile e non necessariamente a mezzo di fattura commerciale – altro è la prova del pagamento dell'imposta sull'entrata eventualmente generata dalla compravendita: imposta che, peraltro, grava direttamente e sostanzialmente sul venditore, il quale percepisce l'entrata, anche se nel sistema della legge fiscale è prevista una corresponsabilità del compratore nei confronti dell'erario (art. 2 lett. b, art. 6, art. 43 R.D.-L. 9 giugno 1940, n. 2).

La norma contenuta nell'art. 28 del citato decreto, tendente ad assicurare la corresponsione dell'imposta al Fisco, introduce soltanto l'obbligo del giudice "di non provvedere" sulle richieste delle parti quando gli risulti che oggetto della controversia sottoposta al suo esame sia uno di quegli "atti economici" che la legge speciale prevede siccome atti generatori dell'obbligo di pagare l'imposta e gli risulti altresì che tale debito d'imposta non sia stato comunque assolto.

Ora, il divieto di "emettere provvedimenti" imposto dalla disposizione in esame riguarda il giudice, non le parti, cosicché tale divieto non si traduce nell'improponibilità della domanda o dell'eccezione, come non si traduce nella facoltà di decidere la causa – contro diritto e giustizia – prescindendo dal negozio giuridico nel quale "l'atto economico" previsto dalla legge fiscale può essere ravvisato, ma nell'obbligo di non decidere se la decisione, favorevole o sfavorevole a



chi agisce, necessariamente dipenda dalla valutazione degli effetti dell'atto suddetto considerato nel suo profilo di negozio giuridico, sino a quando la parte che ha interesse alla pronuncia non provveda ad assolvere l'obbligazione verso il fisco. Il non poter provvedere in relazione a quell'atto non significa, infatti, che lo si possa ignorare e che – se esso ha valore determinante ai fini della causa – sia possibile dare a questa una definizione antiggiuridica ed iniqua, in omaggio alla legge fiscale. Tanto meno significa, per la contraddizione che non lo consente, potersi, invece, provvedere, rigettando la domanda o l'eccezione fondata sull'atto in discorso, o accogliendo l'una in base al rigetto dell'altra.

Ed è del pari escluso – per le ragioni precedentemente esposte – che il giudice possa chiedere quale unica prova possibile del negozio giuridico (costituente nel contempo "l'atto economico" soggetto all'imposta) l'esibizione della fattura commerciale comprovante il pagamento di tale imposta. Quel documento può essere richiesto soltanto quale prova del pagamento suddetto, ossia al solo fine di rimuovere l'ostacolo posto dalla legge fiscale al *ius decidendi*, finalità che – mentre è del tutto estranea alla prova giudiziale del negozio giuridico – non condiziona la deducibilità di questo in giudizio ma, al contrario, la presuppone, dato che in esso si identifichi altresì l'atto economico in relazione al quale il cennato ostacolo è operante.

Se così non fosse (vale a dire, se il negozio giuridico, atto economico posto a base della domanda o dell'eccezione non potesse essere dedotto e provato in giudizio altrimenti che a mezzo dell'esibizione della fattura comprovante il pagamento dell'imposta) l'art. 28 del R.D. n. 2 del 1940 non potrebbe trovare applicazione, in quanto il cennato "atto economico" non risulterebbe e pertanto verrebbe a mancare il presupposto necessario per l'applicabilità della norma. Il che è riprova della fallacia dell'interpretazione data dalla Corte di merito alla disposizione in esame.

Invece, è soltanto nell'ipotesi che quell'unico atto, giuridico-economico, sia dedotto e provato che può sorgere la necessità di "emettere provvedimenti in relazione ad esso"; necessità che non è affatto regolata dalla legge fiscale se non nel senso d'imporre al giudice, in mancanza della (diversa) prova del pagamento dell'imposta, non già di prescindere dall'atto, ma di astenersi dalla decisione sino a quando l'obbligo fiscale non sia adempiuto.

Consegue da quanto esposto che, proposta azione di revindica di tre motivi ed eccepito dal possessore ch'egli le ha comperate proprio dal revindicante, non può essere negato al convenuto il diritto di provare con ogni mezzo consentito dalla legge il contratto di compravendita; onde il giudice è tenuto a dare ingresso all'eccezione indipendentemente dalla esibizione della fattura commerciale comprovante il pagamento dell'imposta sull'entrata. In quel documento non è per nulla ravvisabile il titolo dell'eccezione (come ha mostrato di ritenere nella specie, la Corte di merito) tale titolo essendo, invece, costituito dal rapporto giuridico "compravendita", la cui prova, lo si ripete, è del tutto indipendente dalla prova del pagamento dell'imposta sull'entrata.

Solo a questo punto può trovare applicazione il disposto dell'art. 28 del R.D.-L. 9 giugno 1940, n. 2. Constatato, cioè, che la compravendita dedotta e provata dal convenuto si identifica con uno dei predetti "atti economici" (e nella specie, si assumeva, tra l'altro, che tale atto non avrebbe neppure generato l'obbligo del pagamento dell'imposta a carico del compratore a norma dell'art. 13 del Regolamento 6 gennaio 1940, n. 10) il giudice, dopo avere accertato che l'imposta sia dovuta e non sia stata comunque pagata, deve dichiarare di non poter provvedere senza tale adempimento ed eventualmente sospendere all'uopo il giudizio dato che la risoluzione della controversia dipenda dalla valutazione degli effetti giuridici di quell'atto, comune ad entrambe le parti e legittimamente acquisito al processo.

Ciò va detto anche in applicazione del principio, altre volte enunciato da questa Corte suprema e contraddittoriamente richiamato dalla Corte di merito, secondo il quale nell'azione di revindicazione, allorquando il convenuto non si limiti ad opporre il nudo fatto del proprio possesso ma allegghi un titolo legittimante il possesso medesimo, è di questo titolo e del suo valore che deve tenersi conto ai fini della decisione della causa.

Dal cennato principio discendeva nella specie che, a seguito dell'eccezione del convenuto, la decisione della causa dipendeva unicamente dall'accertamento e dal valore del titolo addotto dal convenuto medesimo a giustificazione del suo possesso. E pertanto il più volte ricordato art. 28 della legge fiscale imponeva alla Corte di non emettere alcun provvedimento, né a favore del convenuto né a favore dell'attore (dato che non risultava pagata l'imposta sull'entrata relativa alla compravendita in contestazione), non già le consentiva di negare ingresso all'eccezione e di dare accoglimento alla domanda. Tanto più che, come questa Corte suprema ha pure altre volte rilevato, la difesa del convenuto in revindicazione il quale allegghi un titolo a legittimazione del suo possesso non può mai rivolgersi in suo pregiudizio, non implicando rinuncia alla posizione vantaggiosa derivantegli dal possesso medesimo e pertanto, se non ammessa o non accolta, essa lascia del tutto integro l'onere del revindicante di fornire la *probatio diabolica* dell'asserita proprietà. – *Omissis*.

#### nota

1. L'interferenza delle disposizioni fiscali nei procedimenti civili è sempre stata causa di grave malcontento sia perché l'onere fiscale delle liti è stato considerato in ogni tempo troppo gravoso<sup>1</sup>, sia perché fra le norme fiscali e quelle del co-

---

<sup>1</sup> Per ovviare agli inconvenienti del sistema in vigore era stato proposto, fra l'altro, che le parti fossero libere di produrre documenti, senza alcun obbligo fiscale, salvo riscuotere tutte le tasse

dice di procedura è sempre mancata (e manca tutt'ora) la necessaria coordinazione. Quanto al primo punto è appena il caso di dire che il continuo inasprimento delle aliquote e il moltiplicarsi dei fatti generatori dei tributi<sup>2</sup>, rendono la situazione sempre più pesante, di pari passo con l'aumento della pressione fiscale generale (pressione però che in sede di processo è particolarmente penosa, ostacolando, di fatto, una delle funzioni fondamentali dello Stato); mentre per ciò che si riferisce alla mancata coordinazione fra codice di procedura e leggi di imposta basti ricordare che sussistono molti dubbi, non risolti né in dottrina né in

---

dovute in una con quella sulla sentenza (UCKMAR, *Il terzo litigante [il fisco] e il progetto del nuovo codice di procedura civile*, in *Dir. e prat. trib.*, 1937, p. 270). Il che, tuttavia, non avrebbe fatto altro che spostare il problema, per così dire, da un punto all'altro del processo, perché, come osservava giustamente Pasquale Stanislao Mancini, non si deve aspettare "il litigante al varco della sentenza per fargli pagare lo scotto con delle tasse proporzionali di tale maniera che fanno una ironia tutto ciò che si è disposto di più utile per economizzare la lite". Comunque la soluzione prospettata dall'Uckmar aveva in ogni caso il grande pregio di consentire che il processo arrivasse alla conclusione senza "intoppi" fiscali. Tuttavia, fra i tanti sistemi che si potrebbero suggerire, il più semplice, e forse anche il più efficace, sarebbe quello di liberare il procedimento civile da ogni impedimento di natura fiscale, dando il potere al giudice di decidere prescindendo dagli eventuali adempimenti di natura fiscale non espletati e nel contempo far carico al giudice e ai suoi ausiliari di informare immediatamente l'amministrazione finanziaria della irregolarità riscontrata. Il che permetterebbe al giudice di fare il compito suo, ch'è di rendere giustizia, ai cittadini di riceverla, mentre non si risolvrebbe in danno per l'erario, giacché la Finanza, purché venga a conoscenza della infrazione, possiede già idonei strumenti giuridici per soddisfare direttamente le sue pretese. È stata poi di recente sollevata la questione di illegittimità costituzionale di alcune norme fiscali relative al processo civile, e più precisamente degli artt. 106, 108 e 118 legge di registro (ord. Pret. Firenze, 5 dicembre 1961, in *Gazzetta Uff.* [ed. spec.], 24 febbraio 1962, n. 51, p. 960 e ord. Trib. Venezia, 30 ottobre 1961, *ivi*, [ed. spec.], 3 febbraio 1962, n. 31, p. 562), ritenuti in contrasto con gli artt. 3 e 24 della carta costituzionale. Peraltro il dubbio sembra infondato, giacché, se può dirsi per certo che il sistema vigente è troppo gravoso, cioè a dire inopportuno, da ciò non discende tuttavia che sia anche incostituzionale. Né esso lede la eguaglianza dei cittadini, giacché l'eventuale diversa capacità economica di far fronte alle obbligazioni fiscali, affermato dal Pretore di Firenze, non può essere causa esimente dal pagare le imposte. E, anche sotto un profilo equitativo, se è vero che lo Stato *deve* rendere giustizia ai cittadini è altrettanto vero che questi *devono* concorrere alle pubbliche spese. L'incostituzionalità delle norme in esame è stata negata anche da SCANDALE, *Sulla pretesa incostituzionalità delle norme che fanno divieto ai giudici di emettere decisioni in base ad atti non regolari col registro e col bollo*, in *Foro pad.*, 1961, I, p. 1319.

Nessun confronto è possibile, ed è bene ricordarlo, con l'istituto, giustamente abrogato, del *salve et repete*: semmai con la cauzione per le spese (cfr. A. GUALANDI, *Cauzione per le spese e costituzione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1961, p. 288), l'incostituzionalità della quale, ancorché affermata dalla Corte Costituzionale (sentenza 29 novembre 1960, n. 67, in *Foro it.*, 1960, I, c. 1873) è stata invero contestata (SAILA, *Incostituzionalità della "cautio pro expensis"*, in *Giur. cost.*, 1960, p. 1196).

<sup>2</sup>Avvertiva l'UCKMAR, *Il terzo litigante (il fisco) e il progetto del nuovo codice di procedura civile*, in *Dir. e prat. tribut.*, 1937, p. 270 che l'onere tributario delle liti è assai gravoso giacché consiste non soltanto nell'importo delle tasse di bollo e giudiziali, ma soprattutto "nell'importo delle tasse, sopra-tasse e penali sugli atti che si debbano produrre in giudizio".

giurisprudenza, persino sulla sorte stessa del processo che sia stato sospeso per irregolarità fiscale, qualora le parti non provvedano ad adempiere l'obbligo d'imposta<sup>3</sup>. Una situazione del genere non può essere considerata che anomala, ma, è doveroso dirlo, una radicale riforma dei rapporti fra processo e fisco, anche se auspicabile (e necessaria), non si presenta certo né semplice né agevole.

2. Per garantire l'osservanza del precetto fiscale e per spingere il contribuente ad adempiere correttamente la propria obbligazione d'imposta, il legislatore ha, si può dire nel corso dei secoli, escogitato vari sistemi. Fra questi ve ne sono alcuni che incidono, direttamente o indirettamente, sul processo e sono quelli che ci interessano. Infatti la legge può: a) imporre un determinato comportamento al giudice che accerti una irregolarità fiscale. Questo comportamento può andare dalla segnalazione della violazione all'ufficio finanziario all'applicazione di una sanzione nei confronti della parte, per finire alla sospensione del processo; b) incidere direttamente sull'efficacia del negozio, subordinando tutte o alcune delle azioni che da esso derivano all'adempimento di determinati oneri fiscali o comunque alla regolarità fiscale del negozio; c) infine, agire ancora più a fondo, comminando la nullità o l'inefficacia totale o parziale dell'atto o del negozio fiscalmente irregolari.

Dal confronto fra le tre ipotesi se ne possono constatare le profonde differenze. Ed invero: nel caso *sub a*) è evidente che ogni qualvolta la legge si limiti a comminare una determinata sanzione a carico del giudice che non abbia osserva-

---

<sup>3</sup>Per un'acuta e brillante disamina dell'evoluzione dei rapporti tra fisco e processo si veda L. FERRARA, *Attualità giuridiche (Improcedibilità per ragioni fiscali)*, Napoli, 1939, pp. 105-125, il quale ritiene fra l'altro che, in molti casi, l'eccessivo fiscalismo possa portare ad un vero e proprio diniego di giustizia.

Afferma inoltre il Ferrara negli inizi del suo scritto, che è in atto, per ridurre gli inconvenienti lamentati, una "buona tendenza legislativa". In realtà, l'unico segno di miglioramento, dal 1939 ad oggi, lo si può trovare solo nel campo delle imposte dirette: ed invero l'art. 250 del T.U. sulle imposte dirette ha un ambito di applicazione più ristretto rispetto alla legislazione anteriore (su di che, vedi *amplius* COSENTINI, *Processo e fisco*, Milano, 1960, p. 397). Il che non è molto.

Per la coordinazione (*rectius*: mancata coordinazione) fra norme fiscali e norme processuali si vedano, da ultimi, BRACCINI, *La sospensione del processo per irregolarità fiscale*, in *Dir. e prat. tribut.*, 1960, I, p. 162; G. GRECO, *Imposte di bollo e di registro nei procedimenti in materia civile, penale e amministrativa*, S. M. Capua Vetere, 1955; ID., *La regolarità degli atti nei procedimenti civili*, in *Dir. e prat. tribut.*, 1957, II, p. 407, ID., *Sospensione del processo per omessa registrazione di atti, mancata assegnazione di termine per l'adempimento e conseguenze relative*, in *Riv. dir. finanz.*, 1958, II, p. 221. Cfr. altresì, per la dottrina meno recente, BERLIRI, *Uso di atto in giudizio*, in *Dir. e prat. tribut.*, 1950, II, 228; BIANCO, *Obbligo di registrazione e prova in giudizio*, in *Foro it.*, 1935, I, p. 629; CARNELUTTI, *Sospensione del procedimento civile per inadempimento tributario*, in *Riv. dir. finanz.*, 1939, p. 135; VANONI, *Irregolarità fiscale e processo*, ivi, 1938, p. 222.

All'argomento ha dedicato poi di recente un ampio scritto il VOCINO, "*Iudicium vectigale*", in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961.

to il precetto fiscale a lui diretto, le parti in causa (o quelle tra le quali è intercorso il negozio) non derivano alcun diritto dall'inottemperanza del giudice al comando legislativo. Infatti dall'accertamento dell'irregolarità fiscale sorge un obbligo per il giudice: solo ove quest'obbligo consista nel sospendere il giudizio potranno scaturirne, indirettamente, delle conseguenze per le parti; peraltro queste conseguenze avranno origine dal provvedimento del giudice che sospende il processo, mentre dall'inadempimento del proprio obbligo da parte del giudice non possono scaturire che delle conseguenze a carico del giudice stesso, che è l'unico destinatario della norma. Si potrebbe, a questo riguardo, sottolineare l'analogia con un istituto disciplinato proprio dal codice di procedura, quello dell'astensione del giudice giacché non v'è dubbio che ad esso non corrisponda un diritto della parte a una nullità del processo per la sua violazione<sup>4</sup>.

Viceversa nell'ipotesi *sub b*) l'irregolarità fiscale incide in rapporto alle parti e il suo accertamento per opera del giudice è rilevante in quanto da esso risulta il difetto di azione. In altri termini, mentre nel caso sopra considerato la sospensione del procedimento (quando prevista) è una conseguenza dell'accertamento fatto dal giudice, in questa seconda ipotesi, invece, è la mancanza di azione comminata dalla legge in occasione della irregolarità fiscale, che determina l'obbligo per il giudice di non provvedere.

Non meno evidente, da ultimo, è la differenza con la terza ipotesi. In questa, invero, il legislatore non si limita ad agire direttamente e unicamente nel campo processuale, ma agisce direttamente sulla validità del negozio, cosicché l'irregolarità fiscale opererà anche al di fuori del processo, legittimando in ipotesi un rifiuto di adempimento, una ripetizione d'indebito, ecc.

Ad esempio della prima ipotesi si può portare l'art. 28 del D.P. 25 giugno 1953, n. 492, "Nuove norme sull'imposta di bollo", che fa divieto ai magistrati di emettere provvedimenti in relazione ad atti non regolari di bollo. Correlativamente a tale divieto l'art. 27 sancisce che tali atti non possono essere prodotti in giudizio: anzi, per l'esattezza, quest'ultima norma è il presupposto logico dell'altra. È bene ricordare che il fatto che gli atti irregolari non possono essere presentati in giudizio non significa che i negozi sottostanti siano sforniti di azione<sup>5</sup>. In realtà non sembra che le norme che sanciscono l'improducibilità dei documenti (si veda anche l'art. 29 legge sull'entrata) siano da classificare in una categoria diversa da quelle che ordinano al giudice di non provvedere, essendo le une com-

<sup>4</sup> Cfr. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, I, s.d., ma Milano, 1959, pp. 206-207.

<sup>5</sup> Scrive in proposito il BERLIRI, *La legge del bollo*<sup>2</sup>, Milano, 1957, p. 15: "Non dunque la nullità del negozio o anche solo del documento che lo racchiude e neppure la sua inefficacia, sia pure temporanea, ma qualcosa di molto meno: il semplice divieto (...)", ecc. Si confronti anche il primo comma del citato art. 28, che fa carico al giudice, in determinate ipotesi, di dare comunicazione dell'irregolarità all'ufficio del registro.

plementari alle altre. Ed invero: quelle sanciscono l'irregolarità con l'affermarne la improducibilità; queste disciplinano gli effetti della improducibilità che consistono non in una mancanza d'azione per i negozi sottostanti, ma solo nell'obbligo per il giudice di un provvedere in base agli atti irregolari. Del resto, l'esatta portata delle norme ora viste si può cogliere in maniera evidente confrontando gli artt. 27 e 28 delle leggi di bollo e gli artt. 106, 107 e 108 della legge di registro. In questa seconda ipotesi, invero, il legislatore non si è limitato ad affermare l'improducibilità della *carthula*, ma ha dichiarato che gli atti non registrati sono *inefficaci e inesequibili*. Il significato esatto di questa espressione è chiarito all'art. 107, comma 30, che, con maggior precisione terminologica, dichiara inequivocabilmente che gli atti non registrati "*sono improduttivi di azione*". Non soltanto dunque il documento è irregolare, ma lo è il contratto, che quel documento racchiude, e tale irregolarità, finché esiste, fa sì che venga negata l'azione al negozio. Tant'è vero che: lo fra gli *atti* si intendono ricompresi anche i quattro contratti verbali soggetti a registrazione in termine fisso; 20 anche se lo scritto non è prodotto in causa, l'inefficacia e l'inseguibilità operano egualmente, sia che si tratti di contratti per i quali lo scritto venga richiesto ad *substantiam*, sia che l'esistenza dello scritto venga comunque accertata.

Un altro caso in cui l'irregolarità fiscale incide palesamente sull'azione, è quello di cui all'art. 250 del T.U. sulle imposte dirette. Qui il legislatore si è espresso se non più chiaramente, certo con maggiore esattezza terminologica, affermando che "chiunque vanta un credito produttivo di reddito di ricchezza mobile di categoria A non può *esercitare le azioni* che gli competano se non dimostra (...) di averne fatto dichiarazione". La portata della disposizione legislativa non può dar àdito a dubbi: il credito non dichiarato è sprovvisto di *azione*.

Per quanto concerne del pari l'art. 28 della legge sull'i.g.e., il Berliri<sup>6</sup> ritiene che il pagamento del tributo influisca sul negozio giuridico e non soltanto, com'è invece il caso del bollo, sul documento; in altre parole, secondo la classificazione qui proposta, verrebbe ad essere negata l'azionabilità ai diritti nascenti dall'atto economico.

Peraltro la tesi non persuade. In primo luogo di "atto economico" il legislatore parla solo all'art. 28 (divieto al giudice di provvedere in relazione ad atti economici fiscalmente irregolari), mentre non ne fa cenno al successivo art. 29 (improducibilità in giudizio di documenti irregolari). Nulla vieta, perciò, che si possa dedurre e affermare in giudizio un atto economico, salvo il divieto per il giudice (e per lui solo) di provvedere in relazione ad esso. In secondo luogo manca, nella legge sull'i.g.e. una norma analoga a quella dell'articolo 250 del T.U. sulle imposte dirette, o che, quanto meno, affermi, come fa invece la *legge* di registro, l'inefficacia, l'inseguibilità e l'improduttività di azione dei diritti nascenti da atti eco-

---

<sup>6</sup>La legge di bollo<sup>2</sup>, cit., p. 221.

nomici non assoggettati ad i.g.e. Pertanto, in tutto il sistema della legge, vi è una sola norma che fa divieto al giudice di decidere in relazione ad atti economici irregolari; ma, giusta quanto s'è visto sopra, essendo, tale norma sanzionata solo con una pena a carico del giudice, non può concludersi che l'omesso pagamento influisca sull'azione.

Resta infine da vedere il caso in cui l'irregolarità fiscale incide sulla sostanza stessa del negozio, e non solo sulle azioni che ne nascono. Com'è noto, un esempio clamoroso di questo mezzo di tutela delle ragioni del fisco fu il d.l. 29 dicembre 1941, n. 1470, che sanciva la *nullità* delle scritture private non registrate aventi per oggetto il trasferimento di beni immobili (abrogato poi con d.l.-lt. 30 marzo 1945, n. 212). Un effetto sostanziale è anche prodotto dall'irregolarità fiscale in materia di cambiali, vaglia cambiari e assegni bancari, quella cioè di privarli definitivamente della qualità di titolo esecutivo<sup>7</sup>.

3. Una volta accettata questa distinzione e questa classificazione, ne consegue che non può accogliersi quella dottrina che nega a tutte le norme contenute in leggi fiscali, ancorché relative al processo, la natura processuale, poiché, se è vero che la legge processuale significa legge del giudizio, non può dubitarsi che abbiano natura processuale le norme di cui all'ipotesi *sub b*); esse invero hanno per destinatari i soggetti del rapporto processuale, regolano lo svolgimento del processo, possono condizionare l'esercizio dell'azione. Altrettanto non può dirsi per l'ipotesi *sub a*), poiché da un canto tali norme non riguardano l'azione, dall'altro le conseguenze dell'inosservanza del giudice si esauriscono fuori del processo, di regola con una pena pecuniaria a carico del giudice stesso. Ancora più evidente è poi l'ipotesi *sub c*) ove si è in presenza, senza ombra di dubbio, di vere e proprie norme di diritto sostanziale.

Viceversa la dottrina ha quasi sempre tentato di risolvere il problema della posizione che le norme fiscali vengono ad assumere in seno al processo civile senza distinguere fra i vari tipi di tali norme. Il Satta<sup>8</sup>, che le considera estranee al processo, nega *in toto* la loro natura processuale, ed esclude che gli adempimenti fiscali possano considerarsi come dei presupposti processuali. A questi invece li assimila il Redenti<sup>9</sup>, mentre il Micheli<sup>10</sup> li qualifica come particolari condizioni di procedibilità.

Per contro, riassumendo, se la norma fiscale si limita a porre un obbligo a carico del giudice, sanzionandolo solo con una pena, pecuniaria o disciplinare, tale

<sup>7</sup> Art. 27 legge sul bollo: cfr. BERLIRI, *op. cit.*, p. 222.

<sup>8</sup> *Commentario*, cit., I, p. 58.

<sup>9</sup> *Diritto processuale civile*<sup>2</sup>, II, Milano, 1953, p. 20. Anche il CALAMANDREI li colloca fra i presupposti processuali (*Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. di dir. proc. civ.*, 1931, I, 1, p. 73).

<sup>10</sup> *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1959, p. 6.

norma non ha natura processuale. Viceversa, nell'ipotesi che la norma fiscale incida direttamente sull'azione, essendosi in presenza di condizioni di procedibilità o di condizioni per l'esercizio dell'azione <sup>11</sup> non se ne può negare la natura squisitamente processuale. Ed a questa stregua è dunque evidente che la violazione della norma fiscale può essere eccepita dalla parte che vi ha interesse, e che, risolvendosi in una violazione di una norma processuale, può formare oggetto di ricorso per cassazione <sup>12</sup>. Nella terza ipotesi, infine, si esula dal campo processuale per entrare in quello del diritto sostanziale e, di conseguenza, il problema non sussiste.

4. Fatte queste brevi premesse di carattere generale, si può passare all'esame della pronuncia della Suprema Corte. L'art. 28 della legge sull'i.g.e. si limita a far divieto al giudice di provvedere se sussiste l'irregolarità fiscale dell'atto. La Cassazione ha ritenuto che questa disposizione comporti la sospensione dell'intero processo, sia se l'atto irregolare è posto a fondamento della domanda, sia se è posto a fondamento dell'eccezione. Il principio non può essere accettato, e fa sorgere il dubbio che nel caso di specie abbiano influito particolari ragioni di equità.

---

<sup>11</sup> In quest'ipotesi, dunque, la regolarità fiscale si configura, giusta la terminologia del MICHELI (*Corso di diritto processuale civile*, cit., I, p. 19) come elemento costitutivo del potere di azione o come "condizione" dell'azione. Queste condizioni devono sussistere affinché il giudice possa decidere nel merito della domanda: esse dunque rientrano, sotto questo profilo, nel più ampio *genus* dei presupposti processuali. Ritiene invero il MICHELI che la irregolarità fiscale non tocchi direttamente l'azione, ma si limiti a impedire la prosecuzione del processo. Viceversa, per il chiaro disposto degli artt. 107 legge di registro e 250 T.U. imposte dirette riterrei che escluda, sia pure temporaneamente, il potere di azione.

<sup>12</sup> Giurisprudenza assolutamente pacifica, invece, nel senso contrario a quello sostenuto nel testo. Peraltro, tale giurisprudenza, elaborata soprattutto in tema di registro, sembra influenzata da motivi di ordine equitativo. In realtà, l'argomento base su cui essa si fonda, e cioè che la parte non ha interesse all'osservanza del precetto fiscale, posto a tutela dell'erario, considera solo lo scopo, cui tende la norma, e non anche gli effetti che essa produce.

Anche in tema di imposta sull'entrata è stato ribadito che l'inosservanza da parte del giudice dell'art. 28 non importa la nullità della sentenza (ma per gli stessi motivi addotti per il registro): cfr. Cass., 19 giugno 1959, n. 1804, in *Foro amm.*, 1959, I, 507; Id., 28 aprile 1951, in *Riv. dir. finanz.*, 1951, II, p. 383. In effetti la Cassazione ha sempre ritenuto che la regolarità fiscale in genere non costituisce presupposto sostanziale dell'azione (Cass., 14 giugno 1957, n. 2260, in *Giust. civ.*, 1957, I, p. 2139).

Il che, a parere di chi scrive, è esatto per l'i.g.e. (o per il bollo), non per il registro o, sempre in via esemplificativa, per- Part. 250 del T.U. imposte dirette. In dottrina, cfr. MICHELI, *Sulla denunciabilità per cassazione della violazione delle leggi tributarie*, in *Giur. compi. cass. civ.*, 1950, III, p. 150 (il quale obietta giustamente alla giurisprudenza dominante che bisogna discriminare a seconda del contenuto delle norme fiscali); GRECO, *Imposta di registro con riferimento agli atti giudiziari*, in *Arch. finanz.*, 1951, 440 (il quale rileva che la parte deve ritenersi priva di interesse a ricorrere per violazione di legge tributaria, violazione ininfluenza sul merito della controversia); BRACCINI, *La sospensione*, ecc., cit.



Occorre innanzi tutto premettere che l'art. 28, come ha giustamente rilevato la Suprema Corte, non intende affatto attribuire alle fatture commerciali il carattere di forma scritta *ad substantiam* dei negozi giuridici cui tali fatture si riferiscono: onde non v'è dubbio che il giudice non possa chiedere quale unica prova del contratto la fattura.

Certamente il contratto potrà essere provato dalle parti con qualunque mezzo consentito dalla legge: ma ciò tuttavia non sposta i termini della questione sotto il profilo dell'art. 28. Questa norma, infatti, fa divieto, fra l'altro, al giudice di emettere provvedimenti sia in relazione a *documenti* che contravvengono alla legge sulla entrata, sia "in relazione ad *atti economici* che hanno dato luogo ad una entrata per la quale non sia stata comunque pagata la dovuta imposta"<sup>13</sup>. L'art. 29, poi, sancisce che i documenti irregolari non possono essere ammessi a far prova in giudizio: non dice affatto che gli atti economici irregolari non possano venire provati in giudizio. È chiaro che l'art. 28 disciplina due ipotesi nettamente distinte: la prima prevede un'irregolarità del documento, cioè della *carthula* (le ipotesi di "contravvenzione alla presente legge" possono andare dal modo di pagamento, mediante marche, c/c postali, ecc., al tempo del pagamento, attraverso una pressoché infinita gamma di infrazioni formali), l'altra che presuppone che dal giudizio (per restare nel caso che interessa) risulti l'esistenza di un atto economico assoggettabile ad i.g.e., per il quale non sia stato assolto il tributo.

Naturalmente tale esistenza potrà risultare altrimenti che non da uno dei documenti previsti dalla legge fiscale, quali note, fatture, conti, quietanze e simili; quindi la disposizione legislativa troverà applicazione ogni qual volta venga provata in corso di causa la esistenza di un atto economico assoggettabile ad imposta. Occorre dunque, in questo caso, che l'atto economico sia provato perché operi il divieto dell'art. 28, e non semplicemente affermato, come emerge chiaramente dalla lettera del testo legislativo. Del pari, non può ritenersi irregolare una fattura o altro documento, solo perché da questi risulti non pagata l'imposta: come se ad esempio, l'emissione della fattura non sia stata seguita dalla consegna della merce e dal pagamento del prezzo (art. 9, comma 10, Regolamento 26 gennaio 1940, n. 10).

Orbene, l'imposta entrata ha per oggetto un atto economico, non il documento scritto, che ha solo la funzione di comprovare il pagamento dell'imposta. Per cui, una volta che dai giudizio emerge l'esistenza di un atto economico assoggettabile ad i.g.e., l'art. 28 *deve* trovare applicazione<sup>14</sup>. La lettera della legge è infatti

<sup>13</sup> Sul concetto di *atto economico* ai sensi dell'i.g.e. e sulla problematica relativa, vedasi, per tutti, ROMANI, *L'entrata imponible nel sistema dell'i.g.e.*, Milano, 1958, pp. 181-293.

<sup>14</sup> Ritiene invero la giurisprudenza che l'art. 28 non si applichi quando nessuna entrata effettiva si è verificata per essersi reso il compratore inadempiente dal prezzo: Appello L'Aquila, 17

inequivocabile: “È proibito ai giudici emettere provvedimenti (...) in relazione ad atti economici (...)”. È chiaro dunque che quando il legislatore sancisce il divieto di emettere provvedimenti in relazione ad atti che siano in “contravvenzione” alla legge, esso si riferisce alle irregolarità formali del documento, mentre l’omesso pagamento (che infatti non è un’irregolarità del documento, posto che il documento serve a provare ... il pagamento) è prevista dalla seconda parte del primo comma, che si riferisce all’atto economico, il quale solo è oggetto dell’imposta.

5. Dopo queste precisazioni in ordine ai presupposti in cui si concreta la fattispecie legislativa relativa al sorgere della “irregolarità fiscale” si possono formulare altre considerazioni sulla sentenza in rassegna, la quale si inquadra nella tendenza giurisprudenziale che cerca di ridurre al minimo gli inconvenienti fiscali in sede di processo.

Ma, a parere di chi scrive, si devono esprimere notevoli riserve sulla pronuncia della Suprema Corte, che si è dichiarata per la sospensione dell’intero processo, innovando così radicalmente rispetto alla propria precedente giurisprudenza, elaborata in tema di imposta di registro<sup>15</sup>. Agli effetti di questa imposta va infatti ricordato che anche la prevalente dottrina aveva ritenuto che se, è il convenuto che invoca a sostegno della propria eccezione una convenzione o un contratto, fiscalmente irregolari, il giudizio sulla domanda dell’attore doveva essere dato, senza tenersi conto dell’eccezione. Il che non significa che il giudice debba respingere l’eccezione, ma soltanto che non può darle ingresso: in perfetta analogia con l’art. 108 legge di registro, l’art. 28 della legge sull’i.g.e. vieta all’organo giudicante di *provvedere* in base ad un atto economico per il quale non si sia pagato la dovuta imposta.

In sostanza, la differenza fra il caso in esame (cioè dell’i.g.e.) e quello della mancata registrazione per quanto riguarda il momento in cui l’irregolarità fiscale deve venire presa in considerazione dal giudice, sta in ciò: che, agli effetti dell’i.g.e., l’obbligo della regolarità fiscale nasce, in sede di processo, dopo che si è provata l’esistenza dell’atto economico, mentre per il registro essa sorge, di regola, al fine di provare l’esistenza del contratto stesso. E ciò come logica conseguenza del diverso presupposto delle due imposte (l’atto economico, l’una; l’atto scritto, l’altra).

Infatti la diversa natura delle norme fiscali relativamente all’i.g.e. e al registro, già rilevata *supra*, se porta a conseguenze diverse sull’omessa applicazione, non significa (e non può significare) che quando il giudice provvede in merito alla so-

---

maggio 1958, in *Giust. civ., Mass. App.*, 1958, 24; Cass., 7 aprile 1956, n. 1022, in *Dir. e prat. tribut.*, 1956, II, p. 361.

<sup>15</sup> Principio questo assolutamente pacifico. Cfr. l’abbondantissima giurisprudenza In tal senso in PEPE, *Rassegna di giurisprudenza sulla imposta di registro*, Milano, 1959, p. 332 ss.

sospensione, questa sospensione debba essere diversa in un caso o nell'altro, ora coinvolgere l'intero processo ora no.

D'altra parte, se la tesi ora propugnata dalla Cassazione fosse esatta, ne scaturirebbero conseguenze in molti casi assurde. Sarebbe invero facile al convenuto paralizzare la domanda dell'attore esibendo fatture irregolari, qualora l'atto economico non fosse stato ancora provato, ovvero, come nel caso di specie, ottenere praticamente vittoria in giudizio (mediante la sospensione del processo, che lascia inalterata la situazione di fatto), aggirando in tal modo l'onere fiscale della lite. È superfluo qui ricordare la diversa posizione che assumono convenuto e attore nella dialettica processuale: orbene, se si sostiene che il provvedimento da prendersi sia il medesimo (sospensione dell'intero processo) tanto nel caso che l'atto irregolare sia posto a fondamento della tesi dell'attore come di quella del convenuto, si viene a creare una vera e propria disparità di trattamento nei confronti delle due parti processuali che, nella fattispecie astratta, è anche sostanzialmente iniqua. In tal modo, infatti, chi si limita a resistere, sollevando eccezione, viene a trovarsi in una posizione privilegiata nei confronti di chi agisce, giacché questi, per ottenere giustizia, deve procedere alle necessarie regolarizzazioni fiscali, mentre quegli può paralizzare l'azione (e cioè far sortire all'eccezione l'effetto che le è proprio) mediante la sospensione del processo senza alcun onere tributario.

In tali condizioni, pertanto, non si potrebbe davvero chiedere all'attore di regolarizzare l'atto irregolare che è a fondamento dell'eccezione del convenuto al solo ed unico fine ... di perdere la causa. Viceversa se si sostiene che il giudice debba limitarsi a non prendere in considerazione l'eccezione, si costringe il convenuto che voglia valersi del titolo su cui si fonda la sua eccezione, a sostenere l'onere fiscale. Altrimenti la norma tributaria non potrebbe raggiungere pienamente il suo scopo, che è quello di spingere le parti ad assolvere il loro debito d'imposta e sarebbe del tutto inutile. E non giova affermare, come fa la Cassazione, che l'onere dell'imposta "grava direttamente e sostanzialmente sul venditore, il quale percepisce l'entrata, anche se nel sistema della legge fiscale è prevista una corresponsabilità del confrontare nei confronti dell'erario".

Sembra invero che la Cassazione non abbia distinto il profilo economico da quello giuridico, relativamente all'onere dell'imposta, nel formulare le considerazioni testé riportate. Ma anche a voler guardare le cose dall'angolo di visuale della Suprema Corte non se ne possono accettare le conclusioni.

In realtà il venditore è contribuente *percusso*, gravando su di lui l'obbligo di pagare l'imposta, ma, avendo egli diritto di rivalsa (addirittura assistito da privilegio) è il compratore a venire *inciso*. Il fatto che il legislatore abbia assistito con privilegio la rivalsa dal venditore (oltre ad averne sancito il diritto) rende evidente che, anche nella sistematica legislativa, è il compratore su cui grava, e deve gravare, *sostanzialmente* l'imposta. Va poi ricordato che, sotto un profilo strettamen-

te giuridico, l'art. 43 della legge sull'i.g.e. dispone che chi abbia ricevuto della merce senza che sia stato assolto il tributo, deve, entro 15 giorni, provvedere direttamente al pagamento dell'imposta. Così agendo, il compratore assolve un obbligo suo proprio e non agisce per conto del venditore: tant'è vero che in tale ipotesi rimane salva ogni responsabilità di questo, che non viene ad essere liberato dal pagamento dell'i.g.e. eseguito dal compratore.

Non pare pertanto che questo argomento, cioè quello dell'onere dell'imposta, possa valere nel senso sostenuta dalla Cassazione: essa, eventualmente, prova il contrario.

## APPUNTI IN TEMA DI RITENUTA DIRETTA \*

1. La ritenuta diretta è stata oggetto, di recente, di alcune interessanti pronunce giurisprudenziali<sup>1</sup>. L'interesse di tali sentenze risiede nel fatto che mentre fino ad ora le questioni sorte in tema di ritenuta diretta – e risolte di regola in via amministrativa – concernevano la individuazione delle ipotesi in cui questa poteva e doveva avere luogo, si sono ora posti all'attenzione dei giudici due problemi di portata generale, nell'ambito della ritenuta diretta, e cioè se l'azione giudiziaria sia immediatamente proponibile, senza il previo esperimento dei ricorsi davanti alle commissioni tributarie, e se la legittimazione passiva – nel giudizio ordinario – spetti istituzionalmente alla Amministrazione delle Finanze ovvero al Ministero che ha effettuato la ritenuta della quale il contribuente chiede il rimborso.

A tali problemi, che hanno trovato contrastanti soluzioni in giurisprudenza, se ne possono aggiungere molti altri, di altrettanto difficile soluzione: questa situazione di incertezza, probabilmente si giustifica in base al fatto che, nonostante la sua larga applicazione, la ritenuta diretta è fra gli istituti più trascurati da i moderni studiosi del diritto tributario e dallo stesso legislatore, che vi ha dedicato una normativa scarna fino all'eccesso.

Come osserva infatti Antonio Berliri, dopo avere accennato alla estrema rarità delle controversie in tema di ritenuta diretta, la regolamentazione dell'istituto che parte dal legislatore è “quanto mai sommaria”, e, da parte della dottrina, “vi è una quasi totale indifferenza”<sup>2</sup>.

Ma se fino ad oggi l'indifferenza della dottrina lamentata dal B. poteva essere giustificata, in un certo senso, dalla inesistenza di contestazioni, alla luce delle recenti – e per di più non sempre limpide – pronunce giurisprudenziali tale giustificazione è certamente venuta meno.

---

\* *Dir. prat. trib.*, 1968, I, pp. 817-828.

<sup>1</sup> App. Milano, 1° marzo 1962, in *Mon. trib.*, 1963, 751; App. Milano, 1° marzo 1963, *ivi*, 1964, 94; App. Milano, 8 maggio 1964, *ivi*, 1967, 1293; Cass., 11 luglio 1967, n. 1710, in questo fascicolo, II, 1186.

<sup>2</sup> *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1958, p. 192.

2. Che cosa sia la ritenuta diretta, sotto il profilo descrittivo, è cosa ben nota; essa consiste in ciò che, nelle ipotesi previste dalla

legge, lo Stato, all'atto di un pagamento, trattiene l'imposta dovuta dal percipiente in relazione a quel pagamento, che viene così ad essere effettuata al *netto* dell'imposta.

Le principali ipotesi di ritenuta diretta sono previste dall'art. 126 del T.U. delle imposte dirette, in relazione ai redditi di ricchezza mobile categoria A e C/2 corrisposti dalle Amministrazioni statali: esse peraltro non sono le sole, in quanto la ritenuta diretta trova applicazione anche in materia di imposte indirette. Si veda, in proposito, l'art. 45, 2° comma, del regolamento sull'I.g.e., che prevede la ritenuta diretta di tale imposta ad opera delle Amministrazioni dello Stato per i corrispettivi degli appalti da esse corrisposti.

Tuttavia, quando si fa menzione della ritenuta diretta, si è soliti riferirsi a quella riguardante l'imposta sul reddito: e ad essa verrà limitata la presente indagine<sup>3</sup>.

3. Si diceva all'inizio che, salvo le pronuncie dalle quali trae spunto questo scritto, la ritenuta diretta non aveva dato luogo a contestazioni giudiziarie di grande rilievo e che la dottrina l'aveva alquanto trascurata.

Ciò è esatto in relazione ai tempi nostri: per contro, in epoca meno recente, la ritenuta diretta era stata oggetto di attento studio ad opera dei cultori del diritto tributario d'allora, segnatamente del Quarta<sup>4</sup>, ed aveva dato origine a numerose pronunce dei giudici ordinari speciali.

Molte delle questioni esaminate sotto l'impero della legge del 1877 sono ancora d'attualità: ed anche se si ritiene di dovere oggi pervenire a soluzioni diverse che quelle allora prospettate, conviene egualmente farvi cenno.

Dopo aver ricordato che la ritenuta diretta costituiva una forma di compensazione legale<sup>5</sup>, tesi ancor oggi accettata dalla prevalente dottrina<sup>6</sup>, il Quarta si poneva subito il problema dell'omissione della ritenuta: "Che lo Stato conservi il diritto ad esigerla io non credo che possa dubitarsi. Il diritto dello Stato all'imposta ha il suo titolo nella legge, e la ritenuta non è che un modo speciale di ri-

<sup>3</sup>Dalla ritenuta diretta va anche tenuta distinta, sul piano giuridico la ritenuta diretta d'acconto, che rientra, a mio avviso, nella categoria delle ritenute cautelari. Per le ipotesi di ritenuta diretta d'acconto (premi e contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni, art. 128 del T.U. imp. dir. e imposta complementare per i dipendenti dello Stato, art. 143 T.U.) nonché per le altre questioni relative, rinvio a quanto ho già scritto in proposito.

<sup>4</sup>Ma vedasi anche CLEMENTINI BERTELLI, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1916. Del Quarta mi riferisco al classico *Commento sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1905, 3 voll.

<sup>5</sup>QUARTA, *op. cit.*, I, p. 687; CLEMENTINI-BERTELLI, *op. cit.*, I, p. 455.

<sup>6</sup>Contra, però PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, p. 343; e qualche perplessità anche in BERLIRI, *Il testo unico*, cit., p. 192.

scossione, da cui perciò non può farsi dipendere la esistenza del diritto stesso. Dubito, sebbene nella pratica si sia soliti farlo, che possa sperimentarsi a mezzo di ruoli nominativi, essendo questi costituiti dalla legge esclusivamente per la riscossione dei redditi che non siano dovuti dallo Stato, o che, pure essendo dovuti dallo Stato, non siano certi e definiti, né potendosi *ad libitum* degli agenti finanziari seguire l'una piuttosto che l'altra delle forme speciali di riscossione. La via legale da seguire, a me sembra, checché da altri si affermi in contrario, dovrebbe esser quella di un giudizio diretto a ripetere l'indebito.

La ritenuta infatti, come già fu dimostrato, non è che una forma speciale di compensazione. Onde, come nel caso di compensazione per diritto comune, se quegli, che aveva un credito da compensare, pagò ciò nonostante il suo debito, ha sempre il diritto di chiedere sotto forma della *condictio indebiti* quanto gli era dovuto, così nel tema speciale che trattiamo, se lo Stato omette di ritenere la imposta all'atto del pagamento del reddito, può e deve agire per esigerla sotto forma di ripetizione l'indebito, in quanto nel pagare il reddito avrebbe pagato più di quello a chi fosse ritenuto.

È poi bene inteso che, ove si volesse e potesse procedere alla riscossione mediante ruoli, occorrerebbe sempre che si facessero e notificassero gli analoghi atti di accertamento, e non si potrebbe iscrivere difilato l'imposta sui ruoli".

Di diverso avviso, come ricorda il citato autore, era la prassi ministeriale: ed infatti, sempre anteriormente al T.U. del 1958, la circolare 10 agosto 1948, n. 300790, ancora così disponeva: "L'imposta mobiliare non trattenuta può essere recuperata entro il termine massimo di tre anni dalla data di pagamento del mandato o dell'ordinativo, perché tornano applicabili, per estensione, le norme sancite nell'ultimo comma dell'art. 9 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, secondo le quali il diritto della Finanza di eseguire la iscrizione nei modi suppletivi si prescrive col decorso del secondo anno successivo a quello in cui è sorto il titolo definitivo per la iscrizione.

Devesi infatti ritenere quale titolo definitivo per l'acquisizione dell'imposta il mandato 'o l'ordinativo quietanzato, in quanto all'atto del pagamento sorge il diritto al tributo sulla somma pagata.

Per poter effettuare il recupero, l'amministrazione che ha emesso il mandato o l'ordinativo darà comunicazione al locale ufficio delle imposte della mancata ritenuta e dell'ammontare dell'imposta da recuperare, avvertendo l'ufficio stesso di invitare il contribuente a versare in Tesoreria il tributo entro un termine stabilito di due anni successivi a quello in cui è convenuto il pagamento del mandato, qualora il versamento non venga eseguito".

Ora, se la tesi del Quarta poteva apparire in parte illogica, nel senso che la necessità di agire in giudizio da parte dello Stato per ottenere il titolo al pagamento di una imposta avrebbe costituito una indubbia anomalia nel sistema, neppure la circolare ministeriale teste citata poteva dirsi esauriente.

Perle controversie in tema di ritenuta diretta la giurisprudenza era pervenuta ad escludere la competenza delle Commissioni, sulla scorta della considerazione che, ai sensi dell'art. 42 della legge di r.m., le Commissioni giudicano sulle controversie fra agente e contribuente e non quindi quando, come nell'ipotesi della ritenuta diretta, l'operato dell'agente manchi<sup>7</sup>. Giustamente il Quarta<sup>8</sup> criticava tale limitazione: ma solo sul piano della ragionevolezza, senza cioè discuterne, *de iure condito*, la legittimità.

Quanto al termine per agire per il rimborso delle ritenute non si dubitava che fosse quello semestrale<sup>9</sup>: e dello stesso avviso era, ancora nel 1948, la prassi ministeriale che, con la già citata circolare n. 300790 disponeva (largheggiando un po' a favore dei contribuenti) che: "ai. sensi dell'art. 53 della legge organica per l'imposta sui redditi di ricchezza mobile il rimborso deve essere chiesto, come giustamente opina codesto Ministero, entro 6 mesi dall'applicazione del l'indebito o erronea ritenuta. La domanda prodotta dopo tale termine esplica i suoi effetti retroagendo a non oltre 6 mesi dalla data della sua presentazione".

Infine, va ricordato che la giurisprudenza aveva altresì sancito la inapplicabilità del termine triennale di cui all'art. 59 della legge del 1877 relativo alla prescrizione dell'azione delle Finanze per l'accertamento<sup>10</sup>. Precisava in proposito il Quarta che: "La prescrizione triennale, di che nel precitato art. 59, è stata dichiarata inapplicabile alla tassa esigibile mediante ritenuta, operata direttamente dallo Stato, non già nel senso che si possa pretendere la imposta, che non si ritenne, anche tre anni dopo che fosse stato eseguito il pagamento del reddito relativo, bensì e solo nel senso che, ove per una ragione qualunque non si fossero pagate alla scadenza diverse annualità di reddito, la Finanza possa sempre, nell'atto che farà il pagamento complessivo, ritenere la tassa su tutte le annualità; e ciò per la ragione che, siccome l'imposta non può ritenersi se non all'atto del pagamento, così soltanto all'epoca in cui il pagamento si esegue, potrà incominciare a decorrere la prescrizione, sia nei rapporti del contribuente che nei rapporti della Finanza"<sup>11</sup>.

Sempre poi, secondo il chiaro Autore, la Finanza aveva sei mesi, dal pagamento, per recuperare la ritenuta non fatta, per ragioni di parità di trattamento con il contribuente, al quale la legge accordava tale termine per agire per il rimborso delle ritenute.

---

<sup>7</sup> Comm. centr., 22 marzo 1871, in Vannuccini, *Massimario* n. 2733; App. Milano, 3 luglio 1902, *ivi*, n. 1722.

<sup>8</sup> *Op. cit.*, II, p. 394.

<sup>9</sup> Cass., sez. un., 17 maggio 1883, in Vannuccini, *Massimario*, Cass. sez. un., 31 gennaio 1884, *ivi*, n. 5559; Quarta, *op. cit.*, II, p. 693, il quale peraltro riteneva che il termine semestrale non si applicasse nel caso di *semplici errori materiali*.

<sup>10</sup> Cass., 26 agosto 1883, in Vannuccini, n. 4774; Cass., 12 maggio 1898, *ivi*, n. 4157; Cass., 23 gennaio 1906, *ivi*, n. 4160.

<sup>11</sup> QUARTA, *op. cit.*, II, p. 693.



4. Peraltro, la disciplina introdotta dal t.u. del 1958 (ed anche quella sul contenzioso di cui al r.d. del 1936, n. 1639) ha innovato in parte alla legislazione preesistente, di guisa che alcune delle soluzioni ricordate nel paragrafo precedente non possono più essere accolte.

Prima peraltro di esaminare i casi controversi che possono prospettarsi, e che si sono, in parte, già prospettati, in tema di ritenuta diretta, è opportuno cercare di puntualizzare che cosa sia, da un punto di vista giuridico, la ritenuta diretta. Gli autori, di regola, si limitano a dire che è una *compensazione legale*.

Questa tesi, tuttavia era in epoca meno recente contrastata dal Pugliese<sup>12</sup>, il quale osservava che, nel caso della ritenuta diretta “il tributo non viene nemmeno iscritto nel ruolo e quindi, dal punto di vista strettamente giuridico, lo Stato difetterebbe persino dal *titolo* da contrapporre al titolo del contribuente”.

Sostanzialmente nello stesso ordine di idee sono anche le perplessità manifestate dal Berliri<sup>13</sup> il quale osserva che quando lo Stato paga l'interesse o lo stipendio, effettuando la ritenuta, è mancata nei confronti del contribuente qualunque liquidazione .... e prospetta l'ipotesi che la compensazione abbia invece luogo nel momento in cui, giusta l'art. 63 della legge sulla contabilità dello Stato, viene emessa l'ordinativa di pagamento sulla tesoreria per le ritenute. Ma, avverte sempre il Berliri, ciò appare contraddetto dal disposto dell'art. 431 del r.d. 18 novembre 1913, n. 2440, in base al quale “per i titoli di spesa che prendono ritenute, le quietanze dei creditori sono date per la somma netta effettivamente pagata”. In realtà, anche accettando la tesi che vede nella ritenuta diretta una applicazione delle compensazioni legali nel campo delle imposte, resta pur sempre da vedere come il rapporto tributario, in tale ipotesi, vi configuri.

Per il Giannini A.D.<sup>14</sup> la ritenuta diretta costituirebbe un esempio di accertamento unilaterale ad opera dell'Amministrazione. A tale proposito, però è stato osservato che “l'operazione che compie il Ministro della Pubblica istruzione o quello della Difesa, l'Amministrazione delle Ferrovie o un istituto d'istruzione dotato d'autonomia contabile per liquidare l'imposta che trattiene sugli stipendi che paga ai propri dipendenti o ad estranei è perfettamente identica a quella che compie qualsiasi datore di lavoro quando calcola la ritenuta da effettuare ai propri impiegati o salariati. E lo stesso si deve ripetere per la ritenuta effettuata sugli interessi di cat. A pagati dallo Stato o da un ente tassabile in base a bilancio. Di fronte al lavoratore o al mutuante vi è un solo atto giuridicamente rilevante; il pagamento dello stipendio o dell'interesse diminuiti dell'imposta. Il fatto che per calcolare il proprio debito il datore di lavoro o il mutuario debba calcolare l'imposta che dovrà versare allo Stato non importa che tale operazione abbia una

<sup>12</sup> *Op. loc. cit.*

<sup>13</sup> *Op. loc. cit.*

<sup>14</sup> *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 291.

propria rilevanza esterna e costituisca un atto diverso dal pagamento. E come nella ritenuta di rivalsa il vero atto di imposizione si verifica tra Amministrazione finanziaria e sostituto, così nella ritenuta diretta l'atto di imposizione (ove lo si voglia ravvisare ad ogni costo, cosa della cui opportunità si può anche dubitare), dovrebbe ricercarsi nell'atto con il quale l'Amministrazione, che ha effettuato la ritenuta, la versa all'Amministrazione delle Finanze, vale a dire nell'ordinativo sulle Tesorerie previsto dall'art. 63 della legge sulla contabilità dello Stato per il pagamento delle ritenute per imposte e tasse. A favore di tale assunto potrebbe osservarsi che l'art. 171 del T.U. sulle imposte dirette consente al contribuente, nei cui confronti sia stata operata la ritenuta diretta, di ricorrere all'Intendente di Finanza della provincia nella quale ha il domicilio fiscale per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale della obbligazione tributaria. Ora: se il ricorso del contribuente potesse configurarsi come l'impugnativa di un atto d'imposizione essa dovrebbe proporsi; o al superiore gerarchico dell'ufficio che ha effettuato la ritenuta, o, al massimo, all'ufficio stesso: non mai ad un ufficio (l'intendente di finanza del domicilio fiscale del contribuente) che non solo non ha alcun rapporto gerarchico con quello che ha effettuato la ritenuta ma che può addirittura essere un inferiore di quell'amministrazione, come avviene quando la ritenuta è effettuata dal Ministero delle Finanze.

L'art. 171 si spiegherebbe quindi come una ripetizione di un debito, o meglio un'azione di indebito arricchimento, proposta nei confronti dell'intendente di finanza perché è proprio questi che, rappresenta localmente l'Amministrazione finanziaria che si è arricchita (a seguito del versamento fattole dall'Amministrazione pagatrice) dell'imposta non dovuta.

D'altronde alla costruzione che ravvisa nella ritenuta diretta un accertamento tributario sembra opporsi il fatto che tale accertamento sarebbe compiuto da un organo che nulla ha a che vedere con l'Amministrazione finanziaria. Ammettendo invece che l'atto d'imposizione sia costituito dall'ordinativo di pagamento la tutela dell'interesse tributario sarebbe demandata all'Amministrazione finanziaria<sup>15</sup>.

Le critiche del Berliri appaiono senz'altro persuasive. Il fatto è che, in realtà, nella ritenuta diretta non sembra possibile ravvisare un qualsiasi *atto* d'imposizione: il che porta alla conclusione che le imposte che si applicano con tale sistema sono imposte senza atto d'imposizione, ove cioè l'obbligazione tributaria nasce direttamente al verificarsi dalla fattispecie legale. Della impossibilità di ravvisare un atto di imposizione nel versamento effettuato in tesoreria (cioè nell'ordinativo di pagamento), a parte la estrema difficoltà di concepire un atto di imposizione in un rapporto interorganico qual è, indubbiamente, quello in esame, è prova il fatto che la normativa in questione disciplina la riscossione di una obbligazione già sorta e non già la nascita di questa.

---

<sup>15</sup> Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, (*L'Accertamento*) p. 349 in nota.

Inoltre, come osservava sempre il Berliri, la posizione del soggetto che subisce la ritenuta diretta è esattamente identica a quella di chi subisce la rivalsa ad opera di un terzo. In quest'ultimo caso non è dubbio che la ritenuta altro non sia che il *mezzo* per esercitare l'azione di rivalsa. Occorre perciò precisare la reale portata dell'espressione "imposta applicata mediante ritenuta diretta" contenuta all'art. 126 T.U. per evitare di darvi un contenuto più ampio di quello effettivo.

Se per applicazione si intende il primo atto della riscossione, l'espressione è corretta: così come si può parlare di imposte applicate mediante ruolo, attribuendo a questo la natura di atto di riscossione, o di imposte applicate mediante marche (art. 9 legge organica sull'I.g.e.) e così via; se invece per applicazione si intende l'accertamento dell'imposta, ovvero la, determinazione dell'imponibile (così come fa il titolo IV della stessa legge sull'I.g.e.) allora, nel caso nostro, l'espressione è imprecisa. Il fatto si è che il termine "applicazione" è alquanto generico, non avendo un suo preciso contenuto tecnico-giuridico, di guisa che da esso non è dato di trarre elementi per la costruzione dell'istituto. Piuttosto è da osservare che il legislatore tratta della ritenuta diretta nel titolo X del testo unico, dedicato appunto alla riscossione: e, ancora più precisamente, definisce la ritenuta diretta come una forma di riscossione all'art. 173, in contrapposizione alla riscossione mediante ruoli o versamenti in tesorerie: "Le imposte sono riscosse in base a ruoli in quanto non riscosse mediante ritenuta diretta o versamento in tesoreria".

La possibilità di ravvisare nella ritenuta una forma di accertamento, oltre che di riscossione dell'imposta, è quindi da escludersi. Si possono inoltre muovere a tale tesi le stesse obiezioni che sono state sollevate alla categoria dell'autoaccertamento: e cioè che le operazioni che effettua l'ufficio per determinare se l'imposta è dovuta e fissarne l'ammontare non hanno alcuna rilevanza esterna: non esiste alcun atto, prima della ritenuta, di liquidazione dell'imposta, che sia funzionalmente e teleologicamente collegato alla ritenuta, Vi è solo un pagamento, diminuito di un determinato importo: o, se si preferisce, vi è un atto che pone in essere una compensazione. Ma, com'è ovvio, la compensazione riguarda il momento estintivo della obbligazione, non già quello genetico. La ritenuta sola assume rilevanza esterna: ma per giudicare se essa è stata esattamente e legittimamente operata non è dato rifarsi ad un altro atto. D'altra parte, se si volesse ad ogni costo ravvisare nella ritenuta una forma di accertamento, bisognerebbe concludere che è dalla effettuazione di questa che nasce l'obbligazione tributaria o, quanto meno, che la stessa diviene liquida ed esigibile. Non si può non rilevare la illogicità di una tesi che identifica nell'atto che estingue una obbligazione l'atto che la farebbe sorgere: senza considerare poi che tale tesi porterebbe anche alla conclusione, ancora più assurda, che, qualora la ritenuta venisse omessa, non sorgerebbe alcuna obbligazione tributaria in relazione a quel pagamento.

Non resta quindi che concludere che il pagamento di una somma da parte

dello Stato ad un determinato titolo fa sorgere, nei confronti dello Stato, il diritto a percepire l'imposta: e tale diritto va esercitato mediante una ritenuta, all'atto del pagamento, della somma dovuta a titolo di imposta. Si è quindi in presenza di una obbligazione nascente direttamente dalla legge e non da un atto amministrativo, in relazione alla quale non è possibile individuare, quale che sia la natura che gli si voglia attribuire, una qualsiasi forma di accertamento, ove il creditore fa valere il suo credito mediante compensazione.

La ritenuta, di per sé, non è atto avente natura di *provvedimento*: essa è un atto che ha l'effetto di modificare un diverso atto, il pagamento.

5. Dal momento però che la ritenuta può venire effettuata da una Amministrazione diversa da quella finanziaria, si è posto il problema se, qualora si contesti la legittimità della ritenuta (od anche semplicemente il *quantum*) debba essere citata in giudizio l'Amministrazione che ha effettuato la ritenuta o l'Amministrazione finanziaria. Ora, volere risolvere tale problema isolandolo da tutto il sistema normativo in tema di ritenuta diretta, non può non portare a dei risultati insoddisfacenti. Pertanto, sia ai fini di un inquadramento generale dell'istituto, sia ai fini della risoluzione dei problemi prospettati, è necessario prendere le mosse da una analisi della normativa.

6. L'art. 167, intitolato "Modalità della ritenuta diretta" non è di molto aiuto nella soluzione dei problemi che qui interessano. Esso si limita infatti a disporre che la "riscossione delle imposte applicate mediante ritenuta diretta si effettua secondo le modalità stabilite a norma della legge e del regolamento sulla contabilità generale dello Stato".

L'art. 167, ha una portata molto limitata nel senso che si limita a disporre che, una volta applicata l'imposta mediante ritenuta, questa viene *riscossa* (e cioè *contabilizzata*) secondo le norme sulla contabilità dello Stato: tipica norma d'azione, quindi, e non già di relazione, che opera all'interno della pubblica Amministrazione, senza esplicare alcun effetto in ordine al rapporto d'imposta fra Stato e soggetto passivo del tributo.

7. Di maggiore portata, per contro, è l'art. 171. Da esso, come si è già visto, risulta che il contribuente può ricorrere all'Intendente di finanza entro sei mesi dalla ritenuta: e che qualora l'Intendente non ritenga di accogliere il ricorso, la controversia passa all'esame delle Commissioni tributarie.

Inoltre l'art. 172 dispone che qualora risulti che sono state ritenute somme maggiori di quelle dovute l'Intendente provveda al rimborso mediante ordinativo di pagamento<sup>16</sup>. È stato altresì affermato che l'art. 172 deve trovare applica-

---

<sup>16</sup>Le modalità del rimborso sono previste dal d. m. 12 aprile 1924, n. 3029 all'art. 19.

zione anche se non vi è stato ricorso da parte del contribuente, quando cioè l'errore venga rilevato d'ufficio<sup>17</sup>. Quale Intendente di Finanza deve provvedere al rimborso? Evidentemente, non esistendo alcuna ragione logica per cui la competenza debba essere diversa a seconda che vi sia, o meno, un reclamo del contribuente, quello della provincia nella quale il contribuente ha domicilio fiscale<sup>18</sup>. E che, si noti, oltre che essere (in ipotesi) gerarchicamente inferiore all'organo che ha effettuato la ritenuta, può altresì appartenere ad una diversa provincia.

Ora, nel caso in cui l'intendente non provveda d'ufficio o non accolga l'istanza del contribuente, la controversia passa alle Commissioni tributarie: più precisamente alla Commissione distrettuale competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Ci si potrebbe chiedere a questo punto se gli interessi dell'Erario saranno difesi dinanzi alle Commissioni, dall'ufficio delle imposte o dal rappresentante della Amministrazione che ha effettuato la ritenuta. La seconda soluzione è certamente da escludersi: non solo per ragioni di carattere generale, ma anche perché, in base all'art. 22 del r.d. 7 agosto 1936, n. 1639, le controversie relative all'applicazione delle imposte dirette hanno per parti l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. E, del pari, tutta la normativa del processo tributario prevede che questa si svolga fra ufficio e contribuente. Si potrebbe pensare che fosse l'Intendente a rappresentare lo Stato davanti alle Commissioni: data la sua competenza generale sarebbe forse più qualificato dell'ufficio distrettuale delle imposte, il quale, si noti, è del tutto estraneo alla effettuata ritenuta.

Da rilevare, infine, il perfetto parallelismo esistente fra l'art. 171 e l'art. 188, che disciplina il ricorso contro il ruolo; a parte che il primo va presentato all'Intendente e il secondo all'ufficio delle imposte e che i termini sono diversi (sei mesi e trenta giorni), il contenuto precettivo delle due norme è lo stesso in ordine ai motivi di proponibilità del ricorso e perfino al termine (sessanta giorni) per il suo accoglimento, in difetto di che la questione passa all'esame delle Commissioni.

Anche sotto questo profilo quindi il legislatore ha visto nella ritenuta diretta una forma di riscossione al pari del ruolo.

Naturalmente, non si può parlare qui di un processo di impugnazione di un atto illegittimo, mancando l'atto, ovvero l'accertamento, così come lo concepisce il Berliri, tendente alla formazione dell'atto di imposizione.

Ciò è quanto, del resto, si verifica anche in tema di imposta sulle società, qualora il contribuente assuma di avere versato in tesoreria una somma maggiore di quella dovuta: infatti gli artt. 171 e 172, più volte ricordati, accomunano l'ipotesi

---

<sup>17</sup> DE ANGELIS-POTENZA-TESTA, *Il testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, Milano, 1960, sub art. 172, p. 856.

<sup>18</sup> *Il testo unico*, cit.

della ritenuta diretta e del versamento in tesoreria (che si riferisce anche alle ritenute d'acconto). L'azione è di ripetizione, e la pronuncia che si richiede, non è di illegittimità di un atto di imposizione ma di accertamento – in senso generale – di inesistenza dell'obbligazione (o di errore materiale o di duplicazione, che sono le ipotesi previste dall'art. 171) e cioè di accertamento negativo.

8. Prima di passare al problema dell'azione giudiziaria, è opportuno accennare al caso che la ritenuta venga omessa all'atto del pagamento. Si possono, in sostanza, formulare quattro ipotesi:

- a) che lo Stato, omettendo la ritenuta, perda definitivamente il diritto all'imposta;
- b) che lo Stato, per il recupero della ritenuta non fatta, debba promuovere un ordinario giudizio (era la soluzione propugnata dal Quarta);
- c) che lo Stato debba effettuare una formale liquidazione del tributo;
- d) che lo Stato possa senz'altro iscrivere a ruolo l'imposta non riscossa mediante ritenuta.

L'ultima soluzione deve essere scartata per più di una ragione. In primo luogo un ruolo *ad hoc* non è previsto dalla legge; poi, essendo il ruolo l'atto finale di un procedimento non si vede come possa essere emesso senza che siano posti in essere gli atti procedimentali anteriori.

Anche l'ipotesi *sub a*), e cioè che lo Stato perda il diritto all'imposta non è da ritenersi esatta. Sarebbe invero contrario ai principi che un semplice errore porti alla estinzione di un diritto, per di più così accuratamente oggetto di tutela qual è quello all'imposta; aggiungasi poi che se è esatto essere la ritenuta una forma di riscossione – per compensazione – del tributo, non si vede come l'omessa immediata riscossione per ritenuta possa estinguere l'obbligazione.

Restano le ipotesi *sub b*) e *e*). Il Berliri dà per certo che, in caso di omessa ritenuta, l'imposta vada formalmente liquidata e a questa tesi aderiva anche il Quarta in via subordinata, qualora si negasse la necessità dell'azione giudiziaria. Tuttavia nella legge non v'è traccia di tale procedura, anche se questa appare certa lente la più logica e la più conforme ai principi. Si può tuttavia osservare che il legislatore ha dettato, in tema di ricorsi del contribuente, una disciplina comune per la ritenuta diretta e per il versamento in tesoreria e che per quest'ultima forma di riscossione ha dettato altresì le norme per procedere al recupero dei tributi non versati (art. 169, T.U., 2° comma). Riterrei che tali norme siano applicabili per analogia anche alla ritenuta diretta, stante l'assoluta carenza di normazione in proposito, trattandosi di norme formali in ordine alle quali non vige il divieto del ricorso alla applicazione analogica. Aggiungasi che nell'un caso e nell'altro (ritenuta diretta e versamento in tesoreria, ad esempio per l'imposta sulle società), l'obbligazione tributaria non nasce dall'atto di imposizione ma direttamente dal

verificarsi del presupposto, potendo e dovendo essere adempiuta senza necessità di alcun atto di imposizione (per compensazione o pagamento in tesoreria).

9. È certo, in ogni modo, che spetta sempre all'Amministrazione Finanziaria di recuperare l'omessa ritenuta.

Per quanto concerne il giudizio davanti all'Autorità giudiziaria ordinanza, come si è già accennato, è sorto il dubbio se la legittimazione passiva, in caso di lite promossa dal contribuente, spetti all'Amministrazione delle Finanze o a quella che ha effettuato la ritenuta. Come però è già stato osservato, preliminare a tale questione è quella della immediata proponibilità della azione giudiziaria, con l'omissione cioè dei ricorsi amministrativi. La giurisprudenza sembra orientata, ed esattamente a mio avviso, nel senso della necessità del ricorso alle commissioni. A questa stessa soluzione si è pervenuti in materia di ricorsi contro il ruolo (e si è già sottolineata l'analogia fra le due situazioni processuali).

D'altra parte l'art. 22 del r.d. 1639 non discrimina fra le varie forme di riscossione. Si potrebbe obiettare che, per le imposte riscosse mediante ritenuta non potrebbe mai sussistere l'altra condizione voluta dalla legge per adire l'autorità giudiziaria, e cioè la pubblicazione del ruolo, ma ciò non può far concludere nel senso che venga meno la necessità del previo ricorso alle commissioni.

Per chi, come chi scrive, ritiene che la *ratio* della pubblicazione del ruolo risieda nel fatto che, anteriormente a questo atto, l'obbligazione tributaria non è ancora sorta, il problema non si pone, in quanto non v'è dubbio che la effettuazione della ritenuta realizza già, di per sé, la condizione voluta dalla legge.

In ogni modo, se si riconosce la pregiudizialità del ricorso alle commissioni, appare ben difficile sostenere che la legittimazione passiva spetti ad un altro Ministero che a quello delle finanze. Non si può invero non rilevare la stranezza della situazione processuale che deriverebbe dall'accettazione di tale tesi; cioè che passandosi dal processo davanti alle commissioni a quello davanti al giudice ordinario cambi il contraddittore per il sol fatto di passare dall'una all'altra giurisdizione; il che sarebbe ancora più assurdo ove si configuri – come nella specie può farsi, trattandosi nell'uno e nell'altro caso di una azione di ripetizione – il processo ordinario come una prosecuzione del processo davanti alle commissioni.

Ma v'è di più; che dire di un processo che potrebbe giungere in cassazione *ex* art. 111 della Cost., impugnandosi cioè direttamente la decisione della commissione centrale, ove per necessità sarebbe convenuta l'Amministrazione delle Finanze mentre se vi giungesse attraverso l'ordinaria giurisdizione potrebbe essere convenuta una diversa amministrazione?

Alla stessa conclusione si deve comunque pervenire anche prescindendo dalla pregiudizialità o meno del ricorso alle commissioni.

Si faccia l'ipotesi che lo Stato abbia omissa la ritenuta: ora, sia che si accolga la tesi della immediata iscrizione a ruolo, sia quella che richiede la normale pro-

cedura di accertamento, è evidente che attrice sarà sempre e solo l'Amministrazione finanziaria, in quanto soltanto essa può formare dei ruoli e, comunque, riscuotere delle imposte.

Ma allora non si vede come sia concepibile che in un processo, sia esso promosso dall'una o dall'altra parte, nel quale si discuta – per fare il caso più semplice – dell'esistenza o meno di una obbligazione di imposta, le parti possano mutare sol perché l'una, invece di essere convenuta, è attrice.

In definitiva la soluzione più semplice, quella che ravvisa nell'A.F. il logico contraddittore del contribuente – ed in piena armonia con il preciso disposto dell'art. 1 del r.d. n. 1639 che attribuisce la materia d'imposta alla competenza del Ministero delle finanze – appare di gran lunga da preferirsi.



## LA FORMULAZIONE DELLA NORMA TRIBUTARIA E LE CATEGORIE GIURIDICHE CIVILISTICHE \* (\*) (\*\*)

SOMMARIO:

1. Introduzione. – 2. Le distinzioni. – 3. La questione dell'interpretazione. – 4. Fattispecie già qualificata. – 5. Fattispecie qualificata e modificata. – 6. Fattispecie (civilistica ma) qualificata della norma fiscale. – Conclusioni.

### 1. *Introduzione*

Nella formulazione delle norme tributarie si pongono, al legislatore, dei problemi particolari di raccordo con le fattispecie, gli istituti o comunque i principi dell'ordinamento, probabilmente più di quanto non avvenga in altri rami del diritto. La questione viene qui considerata soprattutto in relazione alle norme sostanziali, quelle che delineano cioè la fattispecie impositiva (o, se si preferisce, il presupposto di fatto), anche se potrebbe essere considerata rilevante (ma con inferiore intensità) in tema di norme d'azione (strumentali, processuali ecc.).

Uno degli spunti inoltre per questo lavoro è stato dato anche dalla constatazione che la produzione normativa, almeno in Italia, in materia tributaria, è quanto mai insoddisfacente, sia sotto il profilo della qualità sia sotto quello della quantità delle disposizioni che vengono via via emanate, soprattutto per l'estrema complessità in cui si risolve il sistema normativo<sup>1</sup> né sembra essere di rimedio, a

---

\* *Dir. prat. trib.*, 1981, I, pp. 1433-1446.

(\*) Il titolo del presente lavoro ricorda quello del noto saggio di ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*. L'analogia non è voluta: ma me ne scuso egualmente con il chiaro autore.

(\*\*) Il presente scritto è destinato alla raccolta di studi in onore di Ruy Barbosa Nogueira.

<sup>1</sup>Vedasi, sul punto la magistrale analisi di BERLIRI, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Giur. imposte*, 1976, 118 ss.

tale stato di cose, il raffinato (o eccessivo?) tecnicismo giuridico al quale il legislatore fa sempre più ricorso e che ha trovato nei decreti emanati in attuazione della riforma tributaria del 1972 e 1973 la sua massima espressione<sup>2</sup>.

In questo quadro non può stupire che il riferimento ad istituti che trovano nella legge civile la loro disciplina primaria, sia divenuto molto più frequente di quanto non lo fosse per il passato: di guisa che un certo tipo di problematica, che un tempo sembrava riguardare soprattutto l'imposta di registro, può dirsi oggi comune a tutto il settore.

Va, tuttavia, precisato che il problema che qui si intende affrontare è diverso da quello, che può definirsi classico, della interpretazione della norma tributaria e da quello dei rapporti fra diritto tributario e gli altri rami del diritto, ancorché i punti di contatto con tali temi non manchino. Tuttavia al tema dell'interpretazione sarà peraltro opportuno fare, subito dopo aver individuato l'oggetto del presente studio, un sia pur sommario cenno.

## 2. Le distinzioni

In astratto il legislatore, nel formulare la norma impositiva, può:

a) far riferimento ad una situazione, che si ritiene di dover qualificare come presupposto d'imposta, già disciplinata da un altro ramo del diritto (in particolare dal diritto civile). Ad esempio, una successione, una compravendita, un aumento di capitale, ecc.

Come si dirà più oltre, è questa l'ipotesi che si presenta, almeno sul piano concettuale, come più semplice e che dovrebbe dare origine a minori problemi;

b) far riferimento ad una situazione già disciplinata ma:

I - apportandovi integrazioni: ad esempio l'imposta sul reddito d'impresa è dovuta sull'utile di bilancio determinato in base al codice civile con le variazioni di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (reddito d'impresa) e 598;

---

<sup>2</sup>Tuttavia può rilevarsi: l'irpeg, imposta sul reddito delle persone giuridiche, si applica anche a soggetti privi di personalità giuridica (Antonini, *Imposta sulle persone giuridiche e personalità giuridica*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Atti del convegno, Milano, 1978; l'ilor, imposta locale sui redditi è accertata dallo Stato e riscossa dallo Stato: il rapporto d'imposta è fra contribuente e Stato, l'obbligazione anche; così il procedimento di imposizione: come imposta erariale è considerata in sede di convenzioni internazionali (vedasi la convenzione tra Italia e Canada ratificata con legge 21 dicembre 1978, n. 912): che sia proprio un tributo locale è almeno dubbio; l'iva, imposta sul valore aggiunto, non ha nulla a che vedere con il valore aggiunto (cfr. Bosello, *L'imposta sul valore aggiunto - Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, p. 8 ss.); l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, che però viene liquidata, accertata e riscossa dallo Stato e non dai comuni.

II – dandone una specifica qualificazione. È quanto accade, ad esempio, con alcune utilizzazioni della nozione di impresa commerciale: “per esercizio di impresa commerciale s’intende ...” (art. 53 del d.P.R. n. 597); “si considerano effettuate nell’esercizio d’impresa ...” (art. 4 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 istitutivo dell’imposta sul valore aggiunto). È questa probabilmente l’ipotesi che dà luogo alle maggiori difficoltà, anche interpretative;

c) elaborare una categoria (giuridica) autonoma, vale a dire individuare come presupposto di fatto del tributo delle situazioni che non trovano una previa qualificazione nell’ordinamento: è ciò che accade, normalmente, nelle imposte di fabbricazione (ad esempio, in Italia, il momento impositivo nell’imposta sugli olii minerali è dato dalla estrazione del bene dal magazzino) e, più in genere, nelle imposte di consumo, e in molti altri tributi minori (l’ingresso nel locale per i pubblici spettacoli, l’occupazione di spazi e aree pubbliche, ecc.), ed anche nell’IVA e nelle imposte sui redditi (la destinazione al consumo personale o familiare dell’imprenditore).

Rientra in tale ultima specie anche l’ipotesi in cui il legislatore faccia riferimento ad un istituto disciplinato in altro ramo del diritto ma esclusivamente sotto l’aspetto terminologico, attribuendo cioè all’espressione usata un significato tutt’affatto diverso.

Esempio di questa ultima situazione può essere considerata l’abrogata imposta di famiglia ove il concetto di famiglia non aveva sostanzialmente nulla a che vedere con quello previsto dal codice (e, si osservi, neppure dal linguaggio comune), ovvero l’espressione *enti*, di cui al d.P.R. 29 settembre 1972, n. 598 il cui significato, è stato osservato, “si differenzia notevolmente da quello corrente e da quello in cui è usato dal codice civile”<sup>3</sup>.

Naturalmente, la proposta distinzione ha solo un valore indicativo giacché da un canto può accadere che nel corpo della stessa legge o addirittura della stessa norma si ravvisino diversi criteri di formulazione, dall’altro che il confine fra queste e quelle ipotesi non risulti sempre definito. Ad esempio, la diversa collocazione dei concetti di impresa (*sub b/II*) e famiglia (*sub c*) è dovuta al fatto che nella prima ipotesi è parso che il legislatore volesse in sostanza tenere conto dell’istituto civilistico impresa mentre nella seconda avesse senz’altro tralasciato di considerare l’istituto giuridico della famiglia: ma nulla escludo che, ad un più attento esame, la soluzione possa essere diversa<sup>4</sup>.

<sup>3</sup>BERLIRI, *Sulle cause*, cit., p. 124.

<sup>4</sup>Sulla problematica generale dell’interpretazione in materia tributaria si veda AMATUCCI, *L’interpretazione delle norme di diritto finanziario*, Napoli, 1965, e, più di recente, TRIMELONI, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, cui si rinvia per ulteriori richiami bibliografici.

### 3. La questione dell'interpretazione

Benché sotto il profilo di una rigorosa sistematica, il problema dell'interpretazione andrebbe considerato dopo l'esame di tutte le distinzioni proposte, appare opportuno farvi cenno a questo punto.

Ciò in quanto una delle principali questioni (o, comunque la sola rilevante in questa sede) in tema di interpretazione della norma tributaria concerne appunto il valore da attribuire alle espressioni giuridiche usate dalla legge tributaria. Secondo una non recente ma autorevole dottrina, il rinvio operato dalla legge fiscale ad istituti disciplinati *aliunde* non significa che questi siano recepiti come tali dalla norma impositiva, dovendosi invece intendere in funzione di quello che è lo scopo della norma impositiva stessa<sup>5</sup>.

Trattasi di teoria ormai abbandonata (ma nella prassi tutt'altro che scomparsa) ed ampiamente confutata dalla più recente dottrina. Tuttavia, la proposta analisi della utilizzazione delle categorie civilistiche ad opera del legislatore tributario consente di confermare i risultati raggiunti dagli studiosi della problematica dell'interpretazione, nel senso che, premesso che la norma tributaria va interpretata al pari e con gli stessi criteri di ogni altra norma giuridica<sup>6</sup>, quando il legislatore fa riferimento ad un istituto già qualificato da un altro ramo del diritto (nel caso che qui interessa, dal diritto civile) è proprio a questo istituto che intende fare (normalmente) riferimento.

Non si spiegherebbe altrimenti il ricorso alle ipotesi indicate *retro sub b/I* e *b/II*: se infatti, in determinati casi, il legislatore tributario ha sentito la necessità, nel riferirsi ad un istituto civilistico, di modificarne il contenuto, ai fini fiscali, ciò non può che significare due cose: l'una che il riferimento deve essere inteso proprio alla categoria richiamata, l'altra che, in assenza di specifiche deroghe o qualificazioni da parte del legislatore tributario, il significato da attribuire all'espressione giuridica recepita nella formulazione della norma tributaria è quella che le è propria. In altri termini, quando il legislatore definisce (art. 2, d.P.R. n. 633) come cessione di beni

---

<sup>5</sup>In realtà la tesi, che si rifà alla teoria dell'interpretazione funzionale, è ben più articolata. Fu sostenuta in particolare da VANONI, *Elementi di diritto tributario* (in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, II, p. 9 ss.) e, in modo molto più deciso, da Griziotti (fra l'altro nello scritto *L'autonomia del diritto finanziario rispetto al diritto civile nella legge del prestito redimibile e dell'imposta straordinaria immobiliare*, in *Riv. dir. fin.*, 1938, II, 242) e da Jarach (*Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, p. 35. Per la confutazione di tale tesi si veda per tutti BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, p. 129. Per la tesi di Vanoni, in particolare, si veda J. MARTIN QUERALT, in *Estudio preliminar* alla traduzione spagnola di E.V., *Naturaleza e interpretacion de las leyes tributarias*, Madrid, IEF, 1973, p. 31 ss.

<sup>6</sup>Anche MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 74 ammette che "si tratta, in realtà, del normale metodo tecnico interpretativo" ... "non esistono regole speciali di interpretazione per le norme di diritto tributario" (*ibidem*, p. 76).

gli “atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà” è proprio a tale precisa categoria giuridica che occorre far riferimento: dal momento poi che, in ipotesi in cui manchi un elemento della fattispecie descritta (il trasferimento della proprietà) ma che il legislatore ha ritenuto egualmente di considerare come fattispecie imponibile, è lo stesso legislatore che qualifica come cessione la vendita con riserva di proprietà o le locazioni con clausola di trasferimento vincolante per ambedue le parti (art. 2, citato, comma 2°, nn. 1 e 2).

L'esempio ora fatto appare particolarmente significativo nel senso di fare concludere che il presupposto nell'IVA è costituito da una precisa categoria giuridica, utilizzata come tale nella formulazione della norma, non essendo altrimenti giustificabile il riferimento ad altre fattispecie normative – fra l'altro individuate mediante la ricezione di uno schema civilistico (vendite con patto di riservato dominio, locazione con particolare clausola).

È peraltro appena il caso di avvertire che nulla impedisce di giungere, caso per caso, al risultato di ritenere che il legislatore si sia riferito ad una categoria civilistica attribuendovi un diverso significato: ma tale conclusione deve essere dimostrata in relazione ad uno specifico risultato interpretativo e non come effetto di una regola ermeneutica generale.

#### 4. *Fattispecie già qualificata*

Come si è detto il legislatore può assumere, come fattispecie imponibile, una fattispecie già compiutamente delineata da un altro ramo dell'ordinamento, in particolare del diritto civile. È quanto normalmente si verifica – ed è logico che il pensiero vi corra istintivamente – nel tributo di registro, ove l'oggetto dell'imposizione è costituito da atti e contratti. La tecnica del legislatore è quella di fare riferimento diretto e immediato alla pur varia tipologia civilistica: ed anche le deviazioni, se così si può dire, rispetto al regime del modello civilistico avvengono mediante l'assunzione di un diverso modello, ma civilistico anch'esso. È quanto avviene, ad esempio, per i trasferimenti immobiliari fra parenti in linea retta, in relazione ai quali il legislatore ne sancisce la tassazione come donazioni (art. 25 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634) anche se posti in essere a titolo oneroso: così la diversa tassazione dei mandati irrevocabili con dispensa dell'obbligo di rendiconto (art. 31) o la presunzione di trasferimento delle pertinenze (art. 23), o l'applicazione del regime dell'imposta di registro previsto per gli atti traslativi a titolo oneroso anche agli atti di rinuncia (art. 1, tariffa all. A, parte prima), possono essere considerati nella stessa logica. Che, si noti, è normalmente quella di evitare elusioni di imposta, ove si ritenga che il contribuente utilizzi una veste contrattuale, fungibile negli effetti con un'altra, al fine di subire un minor carico impositivo; ovvero di evitare alla finanza la difficile prova della simulazione. Tut-

tavia ciò che conta rilevare è che, assunta una fattispecie “civilistica” a presupposto dell'imposizione, le deviazioni avvengono sempre mediante la utilizzazione di altre fattispecie “civilistiche”, senza cioè che il legislatore tributario qualifichi autonomamente il fenomeno: il che consente, tutto sommato, di distinguere legittimamente fra le ipotesi *a* e *b*.

Siffatto criterio di individuazione del presupposto di fatto, peraltro, non è esclusivo della imposta di registro: lo si può invero riscontrare con analogia frequenza nel tributo di bollo, ove è spesso presente l'adozione, come fattispecie, di atti previsti dalla legge civile (lo stesso fenomeno accade, rispetto al diritto amministrativo, con l'imposta sulle concessioni governative). La più accentuata cartolarità di tali tributi determina, com'è logico, la frequente presenza, come fattispecie impositiva, anche di atti non compiutamente qualificati dalla legge civile, per cui accanto alle cambiali o alle sentenze si possono trovare tipi, disegni, modelli (art. 46 tariffa) o, più genericamente, atti e documenti.

Alle stesse conclusioni deve pervenirsi anche per quanto concerne il tributo successorio, ove il riferimento ai trasferimenti *mortis causa* avviene con riguardo agli istituti del diritto civile: così per le disposizioni testamentarie ecc. Un dubbio potrebbe sussistere in ordine al presupposto soggettivo, ove sembra che la fattispecie tributaria sia più ampia di quella civilistica, in ordine alla individuazione dell'erede o trova applicazione più ampia di quella delle norme civili, dal momento che rientrano nella base imponibile anche i beni trasferiti a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi di vita (art. 9 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 637); ma è problema particolare, che non modifica la tendenza generale.

Ora, l'interesse concreto che può rilevarsi da tali conclusioni – se esse sono esatte – può ravvisarsi proprio in relazione all'altro problema, più sopra ricordato, della interpretazione della norma tributaria. Se infatti il legislatore ha assunto come presupposto la categoria civilistica, l'interprete in relazione a tali tributi, sarà autorizzato a muovere dalla premessa che il legislatore ha inteso riferirsi alla corrispondente categoria civilistica. Il che non significa che l'interprete non possa egualmente concludere, in base ai normali criteri dell'ermeneutica giuridica, che in una data ipotesi il legislatore abbia usato i termini, ad esempio, di mandato o usufrutto in un senso diverso da quello attribuibile in base al diritto civile: significa solo che il criterio interpretativo da cui muovere deve essere quello di attribuire il senso proprio alle espressioni usate. A tale conclusione del resto, era già pervenuta quella dottrina che – limpidamente – osservava come fosse “ragionevole presumere, in difetto di indici diversi, che il legislatore assuma la categoria nel contenuto che le ha attribuito in sede propria anche quando vi si riferisce in altra sede”<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Milano, 1978, p. 9.

Occorre, anzi, a questo proposito precisare che il riferimento al tributo di registro, di bollo, successorio (e nell'elenco si potrebbero includere, con gli stessi criteri, i tributi ipotecari, l'invim, l'imposta sulle assicurazioni, cui contratti di borsa, ecc.) non sta assolutamente ad indicare che in tali tributi soltanto sia ravvisabile l'assunzione di una categoria civilistica a fini fiscali *tout court* né che il fenomeno si verifichi sempre: ma solo che in tali tributi si presenta, probabilmente, con una frequenza maggiore.

Che anche in altre norme la ricezione della categoria civilistica – senza modifiche e qualificazioni – si verifichi è facilmente constatabile. Anche nel pur tormentato settore della imposizione diretta non vi è dubbio non solo che, ad esempio, il riferimento alle società non possa non essere che quello di soggetti di tal natura disciplinati dal codice civile (non risulta che il legislatore tributario si sia mai azzardato ad elaborare un soggetto societario fuori dalla tipologia chiusa dal codice: un accenno, forse, nella legge del 18 ottobre 1955, n. 930, in tema di società immobiliari<sup>8</sup>, ma anche i riferimenti ad amministratori e sindaci, alle trasformazioni, fusioni, ecc., alle permutate, ai conferimenti, all'azienda, ecc. (l'elenco diverrebbe troppo lungo).

Analoghe osservazioni possono farsi per quel che concerne l'IVA: e, più in genere, per tutti i tributi nei quali si abbia un riferimento a categorie civilistiche.

Va, infine, ricordato che il legislatore tributario non di rado effettua il rinvio a categorie civilistiche utilizzando direttamente la norma civile, che definisce la categoria in questione, espressamente richiamandola a tal fine: così, per fare qualche esempio, sono considerati redditi di capitale le rendite e le prestazioni perpetue di cui agli artt. 1861 e 1869 del codice civile (art. 41 d.P.R. n. 597: così è previsto un regime *ad hoc* per i redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230 *bis* del codice civile; così l'atto di surrogazione nei diritti del creditore, a norma degli artt. 1201 e 1203 i fini del tributo di registro è soggetto alla imposta stabilita per la cessione del diritto spettante al creditore surrogato (art. 31 L.R.); così, ai fini del particolare regime IVA, sono considerati produttori agricoli i soggetti che esercitano le attività indicate nell'art. 2135 codice civile (art. 34 d.P.R. n. 633), e l'elenco potrebbe continuare.

In tale ipotesi il riferimento alla categoria civilistica appare, almeno in via di prima approssimazione, particolarmente intenso. Tuttavia, nella sostanza, non pare che vi siano differenze di rilievo dal fatto che il legislatore si riferisca, in genere (a mo' di esempio) alle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata (art. 2 del d.P.R. n. 598) ovvero alle società indicate all'art. 2200 codice civile (art. 15 stesso decreto): essendo nell'uno e nell'altro caso il

---

<sup>8</sup> Anche se non mancano disposizioni nell'ambito delle imposte sui redditi (art. 5 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, 3° comma, lett. c) che potrebbero essere interpretate nel senso di attribuire rilevanza fiscale a società non tipiche.

richiamo di eguale contenuto (a parte ovviamente le società personali).

L'utilizzazione, da parte del legislatore tributario, di categorie già definite, in altri rami del diritto, può costituire, in linea di massima, un fattore di chiarezza nella formulazione della norma tributaria. Si evita intanto, l'inconveniente di un diverso apprezzamento dello stesso fenomeno giuridico, rispettando così sia il principio dell'unicità dell'ordinamento sia l'esigenza di certezze nei rapporti giuridici. In realtà, sia pure fra molte incertezze e senza avere la chiara percezione del fenomeno, il legislatore tributario, proprio in virtù di quel maggiore ricorso al tecnicismo giuridico, ricordato all'inizio, pare essersi incamminato su questa strada. Tuttavia se, come si è detto, appare, in linea generale, apprezzabile il ricorso – diretto a categorie già esistenti per definire la fattispecie tributaria, non mancano in proposito inconvenienti ed errori.

Consideriamo, intanto, questi ultimi. Valga, come esempio di errata utilizzazione di una fattispecie civilistica, l'ipotesi contenuta nell'art. 2, lettera *f*), del d.P.R. n. 633 istitutivo della imposta sul valore aggiunto ove si fa riferimento ai "passaggi di beni ... in dipendenza di trasformazioni di società", sia pure per escludere l'applicazione dell'imposta (nell'abrogata imposta sulle aree fabbricabili i trasferimenti di aree in seguito a trasformazione di società erano addirittura soggetti al tributo).

Ora, poiché la trasformazione di società non ha l'effetto di operare alcun trasferimento, l'errore è evidente. Né, in tale ipotesi, si tratta di una deviazione rispetto al modello civilistico, dovendosi piuttosto parlare di una vera e propria antinomia (come si dirà subito appresso, la norma tributaria deviante dal modello civilistico viene formulata in modo tutt'affatto diverso). Trattasi peraltro di una antinomia che può trovare, almeno nell'esempio ora fatto, una sia pure limitata giustificazione nelle difficoltà che, specialmente in epoca meno recente, ha spesso trovato l'istituto societario nell'apprezzamento della prassi e della stessa giurisprudenza tributaria.

Tuttavia, più di tale tipo di errore, fra l'altro relativamente marginale, è di un altro aspetto che occorre occuparsi, cioè dell'inconveniente che può manifestarsi nell'ipotesi in corso in esame.

L'inconveniente consiste proprio in quel tecnicismo di cui si diceva *retro* e che nel riferimento alle categorie civilistiche trova una (non la sola ma) significativa espressione. Le leggi tributarie generali, quelle cioè che pongono obblighi a carico della generalità dei consociati e non solo a particolari categorie (come le società di capitali, i professionisti ecc.), dovrebbero in realtà essere formulate in modo da essere quanto meno comprensibili per i destinatari. Ora vi è più di un motivo per dubitare che la normativa dell'irpef, tributo generalissimo che riguarda tutte le persone fisiche, sia accessibile alla comprensione del contribuente medio, così come si può altrettanto dubitare che un rigattiere o un edicolante di giornali possa supporre che le norme (fiscali) sul contratto estimatorio lo riguardino minimamente.



### 5. *Fattispecie qualificata e modificata*

Accade poi che, in alcune ipotesi, la norma tributaria utilizzi una categoria civilistica, prevedendo però che, ai fini fiscali, la categoria stessa vada integrata (o modificata) dalla norma tributaria.

L'esempio prima fatto è quello – che appare particolarmente significativo – relativo alla determinazione del reddito (di impresa). Qui la fattispecie è costituita dalla categoria civilistica utile di bilancio, alla quale vanno apportate una serie di modificazioni e integrazioni (definite dalla legge variazioni: (art. 52 d.P.R. n. 597): tali, fra l'altro, per quantità e complessità da far quasi pensare che la disciplina dettata dagli artt. 52 e segg. sia una disciplina pressoché sostitutiva. Il che però non è: non tanto perché la fattispecie utile di bilancio continua ad avere rilievo (si pensi, ad esempio, alla disposizione dell'art. 74, 2° comma, per cui i costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto perdite e profitti) per espresso richiamo della legge fiscale, ma perché l'applicazione della analitica disciplina (quasi sostitutiva) sulla determinazione del reddito d'impresa presuppone l'esistenza della fattispecie utile di bilancio, in difetto di che la determinazione del reddito avviene con altro e diverso criterio, che non comporta l'applicazione della normativa degli artt. 52 e segg.

Concettualmente, cioè, vi è pur sempre l'utile di bilancio<sup>9</sup> a fondamento della fattispecie reddito (fiscale) d'impresa: con l'importante conseguenza che ove la normativa fiscale non preveda alcuna variazione, continua a produrre effetti, sul piano tributario, la appostazione civilistica di bilancio effettuata in base alla legge civile.

Analogo procedimento di formulazione della norma tributaria è quello seguito dall'art. 2 del d.P.R. n. 633 sull'IVA (già ricordato *retro*) il quale, delineata la fattispecie cessione di beni con riferimento agli atti a titolo oneroso che hanno l'effetto di produrre un trasferimento, da un canto vi aggiunge anche quelli che comportano la costituzione di un diritto reale di godimento (ed il suo trasferimento), dall'altro amplia la fattispecie impositiva con una elencazione di atti che vengono comunque equiparati alla cessione e la restringe con un'ulteriore elencazione di atti per i quali viene esclusa la qualifica di cessioni<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Ricorda opportunamente il POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 236, che la legge tributaria si riferisce al bilancio (civile) propriamente detto.

Vedasi inoltre, per una analisi dei rapporti fra bilancio e determinazione del reddito d'impresa, segnatamente in relazione al disposto dell'art. 74, 2° comma, sempre POTITO, *op. ult. cit.*, p. 246 ss., nonché, più in generale D'AMATI, *Il reddito d'impresa: problemi e tecniche*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale* (Atti del convegno), Padova, 1981, p. 72 ss.; FALSITTA, *Convergenze e divergenze fra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio*, in *I tributi erariali e riva*, 1980, I, p. 3 ss.

<sup>10</sup> Sulle cessioni di beni nell'IVA, intese come atti giuridici, si veda BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna (ed.p.), 1979, p. 35 ss.

Siffatto criterio di formulazione della norma tributaria presenta, in sostanza, gli stessi vantaggi e gli stessi inconvenienti di quella vista al numero precedente. Tuttavia se ne deve riconoscere, in astratto, la necessità: potendo ben verificarsi che il legislatore tributario, individuata la fattispecie cui ricollegare determinati effetti fiscali, ritenga di dovere ampliare, modificare o restringere la fattispecie stessa, per ragioni di tecnica o politica fiscale, di razionalità del prelievo ecc. ne consegue, inevitabilmente, una maggiore complessità della fattispecie rispetto alla ipotesi prima considerata: ma, come si è detto, trattasi di un procedimento a volte indispensabile. Si pensi, ad esempio, alla tecnica di formulazione delle norme di esenzione o di agevolazione (e qui la questione non cambia, sia che la fattispecie base venga formulata con riferimento ad una categoria civilistica o in altro modo), che richiede necessariamente la introduzione, accanto alla fattispecie impositiva, di una ulteriore fattispecie (o, se si preferisce, di un ulteriore elemento nella fattispecie ordinaria)<sup>11</sup>.

In realtà, i veri problemi di raccordo sorgono quando la categoria civilistica viene ad essere “variata” non mediante l’utilizzazione di una diversa categoria civilistica anch’essa, ma mediante il riferimento ad una fattispecie che trova nella norma tributaria la sua compiuta formulazione. Nella prima ipotesi, invero, la originaria omogeneità delle categorie giuridiche non determina il sorgere di problemi particolari di coordinamento, laddove nella seconda questi possono sorgere, e di fatto sono sorti: basti pensare alla problematica in tema di bilancio e reddito d’impresa e alle interrelazioni conseguenti fra bilancio civile e bilancio fiscale<sup>12</sup>.

## 6. Fattispecie (civilistica ma) qualificata della norma fiscale

A) È questa, con tutta probabilità, l’ipotesi più complessa e che si ritrova, con particolare frequenza, nei decreti emanati per la riforma tributaria ove, molto più che per il passato, si è fatto ricorso a categorie civilistiche – ed in particolare commercialistiche – ma dove in determinati casi le categorie in questione non sono state semplicemente recepite nella fattispecie tributaria, né variate, ma espressamente qualificate dalle stesse norme tributarie, di guisa che all’interprete

---

<sup>11</sup> Sulle esenzioni, in genere, vedasi per tutti LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

<sup>12</sup> Ma se l’impostazione data in questa sede è corretta ne viene rafforzata quella teoria che, sempre per restare nell’esempio ora fatto, nega che si possa parlare di bilancio fiscale; così CROXATTO, *Normativa tributaria e bilancio d’esercizio d’impresa*, in *Riforma tributaria*, cit., p. 157; FALSITTA, *Il problema delle interrelazioni tra normativa e diritto commerciale e diritto tributario nella disciplina del “conto profitti e perdite” delle società per azioni*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1977, I, p. 218.

si pone il non lieve problema di vedere sino a che punto il riferimento alla categoria civilistica abbia valore sul piano normativo ovvero non si risolva in un richiamo meramente nominalistico. La casistica è abbondante: ed è quella sulla quale si è maggiormente soffermata l'attenzione degli studiosi. Occorre peraltro precisare che, in talune ipotesi, il procedimento di qualificazione tributaria di una categoria civilistica è soltanto apparente. È quanto si verifica ad esempio nel caso dell'art. 47 del d.P.R. n. 597 che dichiara assimilati al reddito di lavoro dipendente altri e diversi redditi. Ora, in base all'art. 46 è reddito di lavoro dipendente quello che deriva da un rapporto di lavoro dipendente, come tale qualificabile in base al diritto del lavoro (e si è quindi in presenza di una ipotesi *sub a*).

La successiva (art. 47) proporzione normativa non sembra contenere una variazione del tipo b/I né una qualificazione del tipo b/II; in realtà essa prevede una autonoma – sul piano tributario – individuazione e qualificazione del presupposto (o dei presupposti), ricollegando gli stessi effetti ad altra categoria.

Lo stesso può dirsi per le ipotesi di lavoro autonomo di cui alle lettere *a, b, c* e ultimo comma dell'art. 49 del 597 per l'individuazione dei soggetti societari (art. 5 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 577), per la qualificazione di componenti del reddito di impresa come ricavi (art. 53 del 597 ultimo comma) e sopravvenienze attive (art. 55 del 597).

Quando la formulazione della fattispecie tributaria è di questo tipo, in realtà, può dubitarsi se non debba essere considerata del tipo a b/I, visto al numero che precede: ma sembra più corretto farla rientrare nell'ipotesi *sub c*), dal momento che, in buona sostanza, il legislatore tributario procede autonomamente a porre in essere una categoria autonoma, il cui collegamento con un'altra categoria – nella specie privatistica – si limita alla identità di effetti prevista per l'uno e per l'altro. Né può dirsi che si verifichi una autonoma qualificazione tributaria della fattispecie: ad esempio, quando si prevede che le rendite vitalizie costituite ai sensi dell'art. 1872 codice civile costituiscano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, non si ha alcuna "interferenza" da parte del legislatore tributario nella qualificazione della categoria rendita vitalizia,, che viene assunta per quella che giuridicamente è, di tal che potrebbe qui ravvisarsi una ipotesi da classificare *sub a*).

La stessa cosa può dirsi – sempre in tema di imposizione sul reddito – per la tassazione come redditi d'impresa nei confronti dei partecipanti all'impresa familiare di cui all'art. 230 *bis* codice civile (art. 5, ultimo comma, d.P.R. n. 597).

Né, a questo proposito, pare che si possano formulare le critiche che si sono mosse, ad esempio, a proposito dei trasferimenti conseguenti a trasformazione di società: invero gli effetti che ai fini fiscali il legislatore attribuisce ad una determinata categoria civilistica vanno valutate non necessariamente con un criterio di uniformità con la categoria considerata. È certo che, civilisticamente, il partecipante all'impresa familiare non diviene perciò imprenditore: tuttavia se il legisla-

tore ha ritenuto di tassare come reddito d'impresa l'utile che ne ritrae (senza con ciò, si osservi, volere attribuire al partecipante la qualifica di imprenditore) ha operato una scelta non censurabile sotto il profilo della tecnica giuridica (potrà, eventualmente, esserlo sotto altri aspetti: di politica fiscale, di equità, di razionalità del sistema, ecc.).

Nel caso della trasformazione, per contro, il legislatore ha dettato un regime (fiscale) in funzione di effetti (trasferimento) che la trasformazione non produce: il che pare essere cosa profondamente diversa. Ma se, per una ragione fiscale di qualsivoglia natura, il legislatore intendesse assoggettare ad una imposta di trasferimento le trasformazioni di società dovrebbe diversamente formulare la norma statuendo, ad esempio, che "le trasformazioni ... sono equiparate alle cessioni". Il che lascerebbe ovviamente aperta ogni questione sulla giustezza della imposizione, ma risolverebbe il problema di formulazione, almeno nella prospettiva qui considerata.

B) Si considerino ora, infine, le ipotesi in cui il legislatore tributario, richiamata una categoria civilistica, ne dia una propria qualificazione. Il riferimento al concetto di impresa è, in tale circostanza, d'obbligo. Esso è stato utilizzato in modo estremamente ampio, nella riforma tributaria, a proposito dell'imposizione sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto. Va, intanto, ricordato che le nozioni di imprenditore e di impresa sono fra le più tormentate del diritto commerciale (la bibliografia relativa è imponente) di guisa che per ciò solo potrebbe dubitarsi della razionalità di una loro utilizzazione in un contesto normativo – quello tributario – ove la necessità di certezza del diritto (e di chiarezza) è, come si ricorda, particolarmente sentita. Viceversa, ed è questo il punto che qui occorre considerare, la norma tributaria, ad esempio, nell'individuazione del reddito d'impresa, art. 51 del d.P.R. n. 597 – sancito che reddito d'impresa è quello che deriva dall'esercizio di imprese commerciali, qualifica a sua volta nei successivi commi "l'esercizio di impresa commerciale"<sup>13</sup>.

Tale disposizione, e le altre che, sempre in tema di imposizione sul reddito vi si coordinano, ha già dato origine a molteplici e interessanti interventi dottrinali<sup>14</sup>: sottolineandosi, a volte, la tendenza ad una concezione evolutiva dell'impresa, da parte del legislatore tributario, a volte la (parziale) coincidenza della

---

<sup>13</sup>MICHELI, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*; D'Amati, *Il reddito d'impresa: problemi e tecniche*; FALSITTA, *Problemi e vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento giuridico italiano*; VERRUCOLI, *Lo "strumento cooperativo" e l'imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti*.

<sup>14</sup>Si vedano le relazioni di Oppo, Micheli, Verrucoli, Fantozzi e Antonini, in *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Atti del congresso, Milano, 1978, cui adde, ancor più di recente, *La struttura dell'impresa e la imposizione fiscale*, Atti del congresso, Padova, 1981, ove le relazioni di Micheli, D'Amati, Falsitta, Fedele, Verrucoli, ecc.

nozione fiscale d'impresa con questa o quella costruzione dottrinale civilistica, a volte ancora il parziale (o totale) discostarsi dalla categoria civile della corrispondente categoria elaborata in sede fiscale.

Può dirsi comunque certo da un canto che, anche ammesso che l'art. 51 non introduca nell'ordinamento una nozione di imprenditore "fiscale", il "legislatore usa i concetti civilistici soltanto come termini di riferimento per definire una più ampia fattispecie"<sup>15</sup>, dall'altro che il particolarismo del diritto tributario giunge, in base alle richiamate disposizioni, ad un concetto, ad esempio, di commercialità che non coincide con quello di diritto civile<sup>16</sup>, per finire con la constatazione che la norma tributaria dà luogo ad un concetto *sui generis* dell'imprenditore<sup>17</sup>.

Nell'IVA, poi, il fenomeno si accentua: dovendo ritenersi che in tale tributo il dubbio concerne proprio se il legislatore abbia voluto ampliare il concetto di imprenditore o se abbia addirittura utilizzato la formula "esercizio di impresa" in senso del tutto atecnico<sup>18</sup>.

Ma i dubbi cui può dare origine, anzi cui inevitabilmente dà origine siffatto metodo di formulazione, non finiscono qui: si consideri, per restare sempre all'esempio dell'impresa il grave problema di sapere se, ove in altre disposizioni, anche della stessa legge, vi sia un riferimento all'impresa (nell'IVA l'art. 35 dispone: "i soggetti che intraprendono l'esercizio di una impresa ..."; è considerata cessione di beni "la destinazione di beni al consumo ... dell'imprenditore", artt. 2, 4, 5, ecc.) questo debba intendersi fatto alla categoria civilistica o a quella, più o meno ampia ma in ogni caso diversa, qualificata dalla norma tributaria.

L'elencazione e la esemplificazione potrebbero continuare. In sintesi, peraltro, può dirsi che nella ipotesi prospettata il legislatore fa riferimento ad una categoria civilistica: poi, con un procedimento a volte di richiamo ad altre categorie civilistiche (si pensi al rinvio alle attività di cui all'art. 2195 codice civile) a volte con apposita previsione, provvede a riqualificare la categoria. Si tratta, sicuramente di una vera e propria riqualificazione, e non della semplice estensione (o esclusione) di effetti ad una diversa fattispecie, come appare da tutta la tecnica di formulazione usata.

Tale metodo di formulazione della norma ha poi così profondamente condizionato il legislatore della riforma da indurlo, a volte, ad un concettualismo che può definirsi esasperato. Ad esempio, volendosi escludere dall'ambito di applicazione dell'IVA, sotto il profilo sostanziale e formale, determinate attività (o volendone farvene rientrare altre), si è ricorsi all'espedito (se così può dirsi) di

---

<sup>15</sup> FANTOZZI, *Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito di impresa*, in *Riforma trib.*, cit., p. 118.

<sup>16</sup> *Op. loc. ult. cit.*

<sup>17</sup> FANTOZZI, *op. cit.*, p. 119.

<sup>18</sup> FANTOZZI, *op. cit.*, p. 108.

escludere per le stesse la natura di attività commerciale (o di affermare tale natura per le seconde: art. 4, ultimo comma del d.P.R. n. 633<sup>19</sup>).

Ora si può ben comprendere che il legislatore tributario utilizzi, ai fini fiscali, una categoria civilistica; si può altresì comprendere, in funzione delle diverse finalità perseguite, che in un modo o nell'altro, intervenga ampliando o restringendo la categoria civilistica stessa; ma si può legittimamente dubitare della razionalità di un procedimento consistente nel far riferimento ad un concetto, per poi, in sostanza, elaborarne uno autonomamente, di cui restano fra l'altro da verificare i punti di contatto con quello originario.

Si perdono così i vantaggi – eguale apprezzamento da parte dell'ordinamento giuridico dello stesso fenomeno, utilizzazione di categorie già collaudate, ecc. – che giustificano e a volte impongono il riferimento a categorie civilistiche da parte della norma tributaria, mentre gli svantaggi per contro, ne risultano accresciuti<sup>20</sup>.

## Conclusioni

Le ipotesi di formulazione delle norme senza riferimento alle categorie civilistiche non rientrano, ovviamente, nell'ambito di questo studio. Però qui può osservarsi che i tributi in relazione ai quali il legislatore ha maggiormente proceduto a delineare autonomamente le fattispecie impositive (in genere i tributi sui consumi, le imposte di fabbricazione, i tributi minori) sono proprio quei tributi cioè ove, anche per la minore complessità delle fattispecie, normalmente il contenzioso e la necessità di chiarimenti ministeriali si presentano in misura minore di quanto non accada per gli altri. Naturalmente sarebbe estremamente superficiale attribuire il minor numero di controversie in tema di imposte di fabbricazione rispetto, ad esempio, all'imposta sul valore aggiunto, ai diversi criteri di formulazione della norma (si deve anzi ricordare che, in tema di imposta generale sull'entrata e imposta comunale di consumo il contenzioso era piuttosto rilevante), avendo altre e diverse cause: ma non si può tacere che anche il modo di formulare la norma può contribuire ad incertezze interpretative e di conseguenza applicative.

---

<sup>19</sup> Il risultato è che all'art. 4 del d.P.R. n. 633 si definisce l'esercizio di impresa in funzione dell'attività (commerciale) con rinvio all'art. 2195; si ribadisce l'esistenza dell'esercizio di impresa anche in difetto del requisito dell'organizzazione: si qualificano come attività commerciali, da chiunque esercitate, determinate attività (fra le quali la gestione di mense); poi si esclude la natura di attività commerciale per determinate attività, se esercitate da certi soggetti (per cui non è attività commerciale la gestione di mense da parte dell'amministrazione militare). Si può osservare, tra l'altro, che il procedimento è alquanto complicato.

<sup>20</sup> E divengono ancora più gravi quando occorre addirittura chiedersi a quale teoria giuridica, ad esempio, dell'impresa ha inteso riferirsi il legislatore: su di che FANTOZZI, *op.cit.*, p. 110.

Ora, non si può – in astratto – dare un giudizio sempre positivo o negativo sulla utilizzazione delle categorie civilistiche da parte del legislatore tributario. In alcuni casi esso appare necessario: in altri opportuno: in altri ancora, come si è cercato di dimostrare, discutibile.

In realtà la raccomandazione che Vittorio Scialoja rivolgeva agli studiosi del diritto<sup>21</sup> può essere oggi diretta anche al legislatore “... il diritto è arte di tracciare limiti e un limite non esiste se non in quanto sia chiaro ...”. A questa stregua l'utilizzazione di una categoria civilistica ben individuata e definita – anche se con variazioni – è certamente da approvarsi, se in un contesto adatto laddove l'utilizzazione di una categoria sulla quale dottrina e giurisprudenza non hanno ancora trovato un accordo può essere fonte di equivoci.

Così come sembrerebbero sempre da evitare il riferimento ad una categoria civilistica per poi elaborarla autonomamente in sede fiscale. In ogni modo il problema della formulazione della norma e della norma tributaria, più in generale, trascende comunque i limiti di questo breve lavoro: ma è problema di grande portata, con implicazioni anche politiche di notevole rilievo.

Sarebbe grave se, ove si accentuasse la tendenza in atto, fra complessità ed ermetismi, si finisse col tornare al diritto “de vitibus soccisis”.

---

<sup>21</sup> Ed opportunamente riportata da Berliri, nella prefazione ai *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1967.

## LA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRIBUTARI\*

1. Ho sempre avuto in grande sospetto i Convegni interdisciplinari. Le ragioni sono in parte le stesse ricordate da Feynman nella sua autobiografia, recentemente edita da Zanichelli, ma vi aggiungerei il fatto che, quando si tratta di discipline (apparentemente) vicine, diviene pressoché inevitabile una certa confusione semantica. Non vi è nulla di più efficace, per non capirsi, che usare gli stessi termini con significati diversi. Ora il diritto, l'economia e la sociologia fanno sovente ricorso ad espressioni uguali ma attribuendovi un contenuto diversissimo. Allora l'incomunicabilità è sicura e viene aggravata dal fatto che non sempre ci si rende conto non solo delle cause che la determinano ma addirittura della sua stessa esistenza.

Tuttavia il tema del Convegno era troppo allettante per resistervi ed ho accettato ben volentieri il rischio di non riuscire a spiegarmi: quello di non capire gli altri, per me non è un rischio ma quasi una certezza. Aggiungo che, da parte mia, nulla ho da dire sulle ragioni dell'economia mentre, per quanto concerne il settore che dovrebbe essere di mia specifica competenza, non riesco proprio a vedere le "ragioni" del diritto: ne vedo i "torti". Ecco perché intendo trattare il tema parlando anziché delle "ragioni del diritto", dei "torti del diritto".

2. Cercherò di dimostrare il perché dell'inversione del tema. Posta la necessità del prelievo fiscale, pare a me che l'ordinamento giuridico la realizzi nel modo peggiore possibile.

Premetto che non faccio questione di entità del prelievo né della sua distribuzione: sono cose, queste, che attengono in primo luogo a scelte politiche e che in questa sede non mi interessano.

Mi limiterò quindi ad un giudizio di razionalità, giudizio che al giurista è lecito di formulare senza cadere in valutazioni di altro tipo. Razionalità, o meglio, irrazionalità: che è palese e manifesta. Il sistema economico costituisce l'oggetto del sistema tributario; quest'ultimo dovrebbe essere formulato e congegnato in modo da essere compatibile con quello. Così non è: il sistema tributario appare con-

---

\* *Ragioni del diritto e ragioni dell'economia*, Scuola di perfezionamento in Diritto Tributario "Antonio Berli", Bologna, 1988, pp. 39-46.



cepito in modo da ottenere il minimo risultato col massimo sforzo di tutti – cittadini e Stato – in un regime di incertezza giuridica portato oltre il limite di sopportabilità che dovrebbe essere proprio di una società civile (e qui spetta agli amici sociologi di spiegare come ciò possa accadere). Le cause di tale situazione possono così riassumersi, in via di estrema sintesi:

*a) Eccessivo numero di tributi*

Nessuno sa quanti siano esattamente, senza contare che nel nostro diritto la figura del tributo è tutt'altro che certa e facile da individuare. Ma, per restare nel campo sicuramente tributario, sono ormai più di cento le imposte (tasse) degli italiani (per ulteriori specificazioni rinvio al volume di Tremonti e Vitaletti dall'omonimo titolo). Ora non v'è dubbio che un sistema economico complesso e articolato richieda un sistema di prelievo anch'esso complesso e articolato: tuttavia la complessità del nostro sistema tributario appare francamente eccessiva, inutile (e quindi dannosa).

*b) Eccessivo numero di leggi*

I tributi sono più di cento; il numero delle leggi tributarie e delle norme tributarie tende invece all'infinito. Nessuno sa quante siano e non esiste la possibilità di fare una raccolta normativa completa. Non provo neppure a fare un calcolo, per quanto approssimativo: mi limiterò a ricordare che ad appena quattro anni da quella che ci si ostina a chiamare riforma tributaria, cioè al 31 dicembre 1977, erano stati emanati ben 190 provvedimenti che modificavano l'IVA e le imposte dirette (non parliamo del resto); da allora si è perso il conto. A volte, poi, si scoprono norme tributarie, anche importanti, in provvedimenti legislativi di tutt'altra natura. Basti ricordare che nel 1977 un decreto legge, destinato ai contribuenti terremotati del Friuli-Venezia Giulia, conteneva una proroga generale dei termini di prescrizione e decadenza in materia tributaria. Poi la legge 7 agosto 1982, n. 526 (intitolata "Provvedimenti urgenti per lo sviluppo dell'economia"), formata da ben 67 articoli, conteneva, all'articolo 55, una unica disposizione fiscale sull'aumento della detrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisto di determinati beni. Se si considera che l'unica norma fiscale della legge si trovava collocata fra un articolo, il 54, che disponeva un aumento della dotazione dell'Enel e l'articolo 56, che sanciva uno stanziamento di centinaia di miliardi per le province di Trento e Bolzano, non si possono non apprezzare le capacità mimetiche dimostrate dal legislatore fiscale.

Anche il più recente decreto legge n. 623, che s'intitola "Interventi urgenti per le zone colpite dal bradisismo dell'area Flegrea e del terremoto del 1980", contiene la sua brava disposizione tributaria all'articolo 3; che introduce anche un obbligo di comunicazione agli uffici IVA (modo invero assai curioso di assistere i

sogetti colpiti dal bradisismo e dal terremoto). Per fortuna non è chiaro se tale obbligo riguardi tutti i contribuenti dell'IVA o solo quelli che effettuano Certe operazioni con le zone previste: ma anche nell'ipotesi più ottimistica può essere che l'imprenditore, che abbia fornito beni o servizi in quelle zone, risulti – a sua insaputa – titolare di un obbligo.

Ipotesi ottimistica: ma l'articolo è pressoché indecifrabile con un continuo rinvio ad altre leggi, che a loro volta rinviano ad altre ancora; in un sinistro ed angoscioso gioco dell'oca normativo, gioco ormai consueto nella legislazione tributaria.

Né va dimenticata la legge sulle "Misure urgenti in materia previdenziale e sanitaria e per il contenimento della spesa pubblica, ecc.", che convertiva un decreto legge sullo stesso oggetto, ed ha anche prorogato – fra specialità medicinali da un lato e risparmi di spesa dall'altro – il termine concesso ai Comuni per istituire la Socof.

Questo modo di legiferare è sicuramente il migliore se si vuol mettere il contribuente nell'impossibilità di conoscere le regole che deve seguire. Anche l'eccessivo ricorso alla decretazione d'urgenza e soprattutto le modificazioni che vengono inevitabilmente introdotte con le leggi di conversione costituisce una causa non secondaria di complicazione del sistema. Ricordo, sempre in tema di tecnica legislativa (punto sul quale tornerò in seguito), il d.l. 30 dicembre 1982, n. 953 che, composto di 26 articoli, è stato convertito nella legge 28 febbraio 1983, n. 53, composta di un solo lunghissimo articolo, – ben 24 pagine della Gazzetta Ufficiale, – del quale è quanto mai arduo se non impossibile persino stabilire il numero dei commi che lo compongono, uno dei quali – il quinto – è suddiviso in appena 71 sotto commi, alcuni dei quali sono suddivisi, a loro volta, in più capoversi sostitutivi di un intero articolo di un precedente provvedimento (Berliri, in *Giur. imp.*, p. 418). Non occorre essere degli esperti per comprendere che una legislazione così fatta non può non essere che giudicata negativamente. Ma non è tutto. In materia tributaria vale il principio *mala glossam quam legem*: il che porta alla necessità di conoscere quella particolare glossa che è l'interpretazione ministeriale.

Ora, le risoluzioni (nonché le circolari) ministeriali sono migliaia e migliaia: a volte non conformi alla legge, a volte incomprensibili, a volte contraddittorie fra loro, molto spesso persino ridicole. Non posso esimermi da citare qualche esempio di queste ultime: sono cose che è bene che si sappiano anche da parte dei non addetti ai lavori. Limitandomi all'anno 1984 ed alla sola IVA, il Ministero ha affrontato il problema dell'IVA, (?) sulle indennità di abbattimento del bestiame infetto; sulla cessione e importazione di carte nautiche; sulla ricostruzione delle mura di cinta di borgo medievale con relativa cessione di abitazioni recuperate. Naturalmente, se il borgo, anziché medievale, fosse seicentesco, non è detto che la soluzione sarebbe stata la medesima.

Ancora: è stato affrontato il problema della cessione e importazione del prodotto denominato “Perline”. Prodotto che non ha nulla a che fare con le perle: trattasi, come ha puntualizzato l’Ufficio tecnico centrale delle Dogane, opportunamente chiamato in causa, di “tavolette di legno piallato e sagomato, i cui orli risultano lavorati e scanalati per permettere l’adattamento, mediante incastro, dei relativi pezzi fra loro”. Prodotto al quale è (o era) applicabile l’aliquota ridotta del 10%: ma se l’orlo non fosse scanalato? Chissà quale aliquota sarebbe stata applicabile.

Non è stato poi dimenticato l’appalto per la costruzione ed allestimento del padiglione italiano di New Orleans: e neppure l’aliquota del Fluocaril Bi Fluorè 250.

A questo punto non può stupire che vi sia una risoluzione che si occupa della questione dei contrassegni di pagamento del pedaggio su autostrade svizzere, o dell’aliquota del solfato di potassio. L’esemplificazione potrebbe continuare. Tuttavia ciò che è veramente grave, e che questa proliferazione di circolari e risoluzioni, su argomenti e questioni che a volte fanno sorridere, non è causata da un insano attivismo del ministero delle Finanze: se così fosse, il problema potrebbe risolversi in via amministrativa con una nota di servizio. Essa, purtroppo, e resa necessaria da un tessuto normativo assurdamente complicato<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Una risoluzione ministeriale divertente è la n. 324095 del 29 aprile 1986: “con istanza diretta alla scrivente l’Associazione Italiana della Pellicceria ha chiesto di conoscere quale aliquota IVA sia applicabile alle importazioni e alle cessioni di pelli di volpi azzurre. Il quesito è motivato dalla considerazione che l’art. 6 del d.l. 6 luglio 1974, n. 254, convertito con modificazioni nella legge 17 luglio 1974, n. 383, inserì fra i prodotti di Tabella B allegata al decreto istitutivo dell’IVA (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) talune pelli da pellicceria particolarmente pregiate, fra le quali quelle di volpe bianca. Successivamente l’art. I, punto 8, del d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni nella legge 17 febbraio 1985, n. 17, ha sostituito con una nuova tabella quella già annessa al menzionato d.P.R. n. 633, mantenendo tuttavia fra i prodotti di particolare pregio ivi indicati anche le pelli da pellicceria di volpe bianca (lett. b). Si è reso pertanto necessario precisare quale significato dare alla espressione “volpe bianca”. A tal fine sono state chieste delucidazioni a taluni Ministeri nonché all’Ufficio Tecnico Centrale delle Dogane e all’Ufficio Legislativo di questo Dicastero. Sulla base dei chiarimenti forniti si è potuto rilevare che con la dizione “volpe bianca” viene identificata zoologicamente una specie di volpe (*alopex lagopus*) nella quale sono riconducibili, come varietà della medesima, sia la volpe bianca vera e propria sia la volpe azzurra. Inoltre è risultato che le pelli di volpe azzurra anche se di minor pregio di quelle di volpe bianca, sono pur sempre pelli di notevole valore commerciale. In relazione ai su esposti chiarimenti la scrivente ritiene, pertanto, che le pelli di volpe azzurra, sia per ragioni di classificazione zoologica sia per motivi di natura commerciale, sono da ricondurre fra quelle di volpe bianca di cui alla lettera b) della Tabella B sopra menzionata con la conseguenza che sulle importazioni e sulle cessioni delle medesime l’Iva si rende applicabile con l’aliquota maggiorata del 38%”. L’ho così commentata: “Che una volpe azzurra sia eguale ad una volpe bianca non deve stupire. Magari resta il dubbio se lo stesso possa dirsi per la volpe rossa, per quella bruna o – caro ricordo dell’infanzia – per la volpe argentata. Il problema è un altro: e la risoluzione del ministero ne è l’esempio più significativo. Il problema è che le leggi tributarie sono fatte proprio male. Così il

### c) Cattiva tecnica di formulazione delle norme

Benché il maggior problema, in fatto di norme tributarie, sia quello di reperirle, anche l'interpretazione non è sempre agevole (in realtà non lo è mai). Il difetto di fondo delle più recenti leggi tributarie – che sono poi anche le più importanti – è che anziché formulare dei principi, disciplinano dei casi e sottocasi, in una esasperata ricerca della completezza, che naturalmente non è possibile raggiungere. Si dice poi che le leggi tributarie siano affette da un eccessivo tecnicismo, che le rende di difficile se non impossibile comprensione per la grande generalità dei destinatari che non possiedono, ovviamente, una raffinata cultura giuridica. Il che è vero ma solo a volte, in quanto altre volte le leggi sono addirittura sbagliate. Uno studente che all'esame di diritto commerciale all'Università dicesse che la trasformazione di una società da un tipo in un altro comporta il passaggio dei beni della società, verrebbe con tutta probabilità invitato a ripresentarsi un po' più preparato. Lo stesso invito potrebbe venire rivolto al legislatore della riforma che, all'art. 2 del d.P.R. n. 633, istitutivo dell'IVA, non ha esitato a disciplinare "i passaggi di beni in dipendenza di trasformazioni di società".

Inoltre sempre nelle leggi più recenti (va detto che la qualità delle leggi è andata sempre più peggiorando) viene portato all'esasperazione il metodo del rinvio ad altre leggi. Un esempio emblematico e costituito dal d.m. sull'accesso alle banche in deroga al segreto bancario, che così dispone: "Il Ministro delle Finanze, visti gli artt. 33 e 35 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificati o sostituiti dagli artt. 2, 3 e 6 del decreto del Presidente della Repubblica 15 luglio 1982, n. 463; Visto l'art. 11, comma quinto, della legge 24 aprile 1980, n. 146;

Ritenuta l'opportunità che agli ispettori tributari nominati ai sensi dell'art. 9 della legge 24 aprile 1980, n. 146, sia riconosciuto il potere di accesso presso le aziende ed istituti di credito e presso l'Amministrazione postale;

Considerata la necessità di emanare il decreto previsto nell'art. 33, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

---

ministero delle Finanze, per concludere che bianca e azzurra si equivalgono, ha dovuto fare riferimento a cinque leggi diverse e chiedere "delucidazioni" a taluni ministeri. Intanto sarebbe interessante sapere quali sono i "taluni": Agricoltura e Foreste, Interni, Ecologia? O Pubblica Istruzione, visto che si fa una questione di zoologia (la volpe bianca precisano le Finanze è "alopex lagopus")? Ma se per conoscere l'aliquota di un bene qualsiasi si deve fare una ricerca così complicata nei meandri della burocrazia ministeriale (e delle classificazioni di Linneo), è segno che qualcosa non va. Dimenticavo di segnalare che la questione, oltre che a "taluni" ministeri, è stata sottoposta anche all'Ufficio Tecnico Centrale delle Dogane e all'Ufficio Legislativo del Ministero delle Finanze. Chissà se è stato chiesto anche il parere di Spadolini o, meglio ancora, di Andreotti: il quale deve appartenere a qualche specie di volpe. Ma le vecchie volpi pare che non le importiamo: la produzione nazionale è sufficiente".

Decreta: gli ispettori tributari nominati ai sensi degli articoli 9 e seguenti della legge 24 aprile 1980, n. 146, sono abilitati, nell'anno 1985, ad accedere presso le aziende ed istituti di credito e presso l'Amministrazione postale nei casi previsti dall'art. 35, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dall'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 15 luglio 1982, n. 463, e dall'art. 51-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dall'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 15 luglio 1982, n. 463, allo scopo di compiere le rilevazioni dirette previste dall'art. 33, secondo comma, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, come modificato dal decreto del Presidente della Repubblica 15 luglio 1982, n. 463 e dell'art. 52, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, modificato dal ripetuto decreto del Presidente della Repubblica n. 463 del 1982.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana" (Negli anni successivi il testo non è stato modificato).

Eppure sarebbe bastato formulare la disposizione nei termini seguenti "Gli ispettori tributari centrali sono autorizzati per l'anno 1985 ad accedere presso le aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale nei casi e per le finalità previsti dalla vigente normativa tributaria". A me pare che si sarebbe detta la stessa cosa, senza correre il rischio, fra l'altro, di dimenticarsi qualche rinvio.

Ma a questo punto la norma sarebbe divenuta comprensibile. Ovviamente, questo è solo uno degli esempi tra i tanti. Imprecisioni, rinvii, contorcimenti linguistici, ecc. si sprecano.

3. Pur riconoscendo l'esigenza che il sistema fiscale (anzi, ogni sistema fiscale) si adegui all'evolversi dell'economia, il continuo susseguirsi, anche a breve distanza di tempo, di leggi che modificano le precedenti costituisce un ulteriore, grave elemento di perturbazione del quadro tributario. Non solo: accade – e la cosa è particolarmente grave che si giunga alla emanazione di Testi Unici e che questi vengano immediatamente modificati, per non dire stravolti, da provvedimenti normativi emanati pressoché contemporaneamente, il che fa venire meno la funzione stessa di un Testo Unico. E questo si è puntualmente verificato con il T.U. n. 917 sulle imposte sui redditi, entrato in vigore il 1 gennaio 1988 e già modificato in più punti (e altre importanti modificazioni sono state già predisposte). Ed anche a proposito di questo corpo normativo si deve rilevare che, in realtà, Testo Unico non è, non comprendendo le norme sull'accertamento, la riscossione e le sanzioni, di guisa che anche sotto questo profilo non può darsi un giudizio di razionalità.

4. A questi argomenti potrebbero aggiungersene altri, quali l'insufficiente grado di efficienza dell'Amministrazione Finanziaria, la mancanza di una vera ana-

grafe tributaria, l'incompletezza e la arretratezza dei catasti, la non funzionalità del contenzioso tributario nonché un sistema repressivo penale che riassume una larga parte della inadeguatezza normativa tributaria e che pare ispirato alla logica dell'emergenza oltre che a quella di attribuire al giudice penale una funzione di supplenza delle carenze amministrative. Credo che in nessun paese civilizzato il versamento in ritardo, anche di pochi giorni, di ritenute, anche di importo minimo, dia luogo ad un processo penale. Negli Stati Uniti d'America questioni ben più importanti si risolvono con una semplice telefonata con l'Ufficio fiscale. In Italia determinano una incriminazione ed una possibile condanna penale. Evidentemente deve esserci qualcosa di sbagliato da qualche parte (e non direi negli USA). Ma questi sono aspetti ben noti e presenti, sui quali, per brevità, evito di soffermarmi.

Del pari non considero i temi classici dell'evasione, dell'erosione e dell'elusione che pure, con diversa intensità, incidono negativamente sul sistema economico. Pare pertanto lecito concludere che il diritto – tributario – abbia non pochi torti nei confronti dell'economia, pur senza minimamente considerare l'entità e la ripartizione del prelievo.

Ma non è senza significato che gli economisti che hanno studiato i problemi della fiscalità italiana, con contributi non di rado pregevoli, abbiamo, si può dire costantemente, da un lato in parte sottovalutato gli aspetti per così dire "amministrativi" del problema, dall'altro praticamente ignorato gli inconvenienti del sistema legislativo cui si è fatto breve cenno in questa sommaria relazione. Il che non deve stupire, non essendo compito degli economisti lo studio della legge. Ma sino a quando non si prenderà coscienza della assoluta necessità di modificare radicalmente l'impianto normativo e non solo da un punto di vista sostanziale, è da prevedersi che nessuna riforma o revisione del sistema tributario sarà efficace. I difetti ricordati sono tali che, ove permangano, renderanno vano ed inutile ogni tentativo di dare all'economia italiana un sistema tributario moderno ed efficiente.

## RITENUTA DIRETTA \*

SOMMARIO:

1. Generalità. – 2. Ritenuta diretta e ritenuta diretta d'acconto. – 3. Le fattispecie. – 4. La disciplina positiva. – 5. Fonti normative. – 6. Bibliografia.

### 1. Generalità

La ritenuta diretta è un istituto che si inquadra nell'ambito del prelievo dei tributi alla fonte.

Sotto il profilo descrittivo può venire individuata come quel fenomeno per cui, nelle ipotesi previste dalla legge, lo Stato, all'atto di un determinato pagamento, trattiene l'imposta dovuta dal percipiente in relazione a quel pagamento, che viene così ad essere effettuato al netto dell'importo stesso.

Si tratta di uno schema che può astrattamente applicarsi sia ai tributi indiretti sia a quelli diretti: ma è con riferimento a questi ultimi che l'istituto ha trovato soprattutto applicazione. Va poi subito precisato che la ritenuta diretta può essere *definitiva* o *d'acconto*: quest'ultima peraltro – la ritenuta diretta d'acconto – è sotto l'aspetto giuridico, cosa sensibilmente diversa dalla ritenuta diretta vera e propria – quella definitiva (vedasi sul punto anche la voce RITENUTE ALLA FONTE) – ancorché la disciplina positiva (riscossione e contenzioso) finisca con l'essere la medesima.

La ritenuta diretta viene qualificata dalla legge (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) come una "modalità di riscossione" delle imposte sul reddito (art. 1), con l'ulteriore specificazione per cui "Le imposte sono pagate per ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge secondo le modalità previste dalle norme sulla contabilità generale dello Stato" (art. 2).

A parte l'evidente uso in senso atecnico del verbo "pagare", il dettato normativo è chiaro: ma il fatto di riconoscere nella ritenuta una modalità di riscossione non esclude la natura di compensazione legale che si è ravvisata nella ritenuta di-

---

\* Voce *Enc. giur.*, Roma, 1991.

retta stessa, quale forma di estinzione della obbligazione di imposta: compensazione che, nelle ipotesi di redditi corrisposti dallo Stato, sostituisce il *pagamento* effettuato dal debitore d'imposta, con eguale efficacia satisfattiva. Ed invero, pagamento e compensazione attengono alla fase della estinzione dell'obbligazione, cioè della riscossione: mentre è da escludere che la ritenuta possa essere configurata come una qualsiasi forma di *accertamento* dell'imposta.

La ritenuta diretta, poi, si distingue dalla sostituzione (vedasi anche la voce SOSTITUZIONE TRIBUTARIA) perché il rapporto resta delimitato fra soggetto passivo e Stato, né l'Amministrazione (ancorché autonoma) che effettua il pagamento assume la veste di sostituto, vertendosi al più in tema di rapporti interorganici (e non già intersoggettivi).

Da osservare ancora che, mentre nelle altre ipotesi di ritenuta la legge indica se questa sia facoltativa o obbligatoria, nulla dice a proposito della ritenuta diretta; ma, trattandosi di *norma d'azione*, l'obbligatorietà ne consegue *ex necesse*.

## 2. Ritenuta diretta e ritenuta diretta d'acconto

Prima della riforma tributaria la distinzione fra i due tipi di ritenuta era più evidente di quanto non sia ora, ma l'identificazione dei due istituti può dirsi sia rimasta la stessa. Ed invero nel caso della ritenuta diretta il rapporto d'imposta si esauriva con la effettuazione della ritenuta (ciò accadeva, ad es., per i redditi di ricchezza mobile di categoria A e C/2 erogati dallo Stato); mentre nella ritenuta diretta d'acconto – al pari della ritenuta d'acconto – l'importo trattenuto andava computato in conto delle imposte dovute dal percipiente. Con la riforma tributaria, peraltro, la ritenuta diretta ha perso sensibilmente di importanza, essendo il sistema tributario imperniato su un tributo progressivo sul reddito complessivo quale l'IRPEF, mentre la ritenuta diretta d'acconto (si pensi alle ipotesi degli stipendi corrisposti dallo Stato) è stata congegnata in modo che se il percipiente non possiede altri redditi che concorrono a formare l'imponibile la ritenuta stessa diviene definitiva.

Tuttavia, sotto il profilo giuridico, la distinzione concettuale rimane netta, essendo la ritenuta diretta un prelievo definitivo, mentre la ritenuta diretta d'acconto dà origine ad una entrata (per lo Stato) a titolo provvisorio, il cui ammontare, si è detto, andrà computato in conto dell'imposta dovuta ovvero, se superiore, restituito. Il che consente di qualificare la ritenuta diretta d'acconto come uno strumento giuridico del tutto analogo, quanto alla funzione, alla ritenuta d'acconto (vedasi la voce RITENUTE ALLA FONTE), salvo per il fatto che il rapporto intercorre solo fra Stato e reddituario, senza intervento di terzi soggetti (come accade invece nella ritenuta d'acconto).



### 3. *Le fattispecie*

Le ipotesi di ritenuta diretta in senso proprio riguardano attualmente le ritenute sugli interessi, premi e altri frutti corrisposti dall'Amministrazione postale (art. 26, 1° co., d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e quella sui premi e le vincite corrisposte dallo Stato (di cui all'art. 30, cpv., d.P.R. n. 600/1973; v. anche LOTTO E LOTTERIE – dir. trib. e PREMI – dir. trib.). Una ulteriore ipotesi di ritenuta diretta (definitiva) concerne i redditi di capitale di cui all'art. 26, 5° co., d.P.R. n. 600/1973 (redditi di capitale diversi da interessi, premi ed altri frutti su obbligazioni e titoli similari, nonché da interessi su conti correnti postali e bancari) corrisposti dallo Stato a soggetti residenti all'estero (in virtù del rinvio effettuato dall'art. 29, 6° co., d.P.R. n. 600/1973). Non è esatto quindi ritenere che, dopo la riforma tributaria, la ritenuta diretta sia sempre operata a titolo d'acconto: anche se questa assume oggi, indubbiamente, un maggior rilievo. La ritenuta diretta d'acconto è disciplinata all'art. 29 del d.P.R. n. 600/1973, che concerne:

- 1) i redditi di lavoro dipendente;
- 2) i redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente;
- 3) i redditi di lavoro autonomo;
- 4) i redditi di capitale;
- 5) le indennità parlamentari, per cariche elettive, ecc.

### 4. *La disciplina positiva*

Le ritenute, definitive o d'acconto, in base all'art. 63 della legge sulla contabilità dello Stato (r.d. 18 novembre 1923, n. 2440), vengono corrisposte alle Tesorerie mediante ordinativi di pagamento che si estinguono mediante commutazione in quietanza.

Nell'ipotesi in cui lo Stato (o meglio, l'Amministrazione competente) non effettui le ritenute, non pare applicabile l'art. 497 del r.d. 23 maggio 1924, n. 827 che prevede la compensazione con successivi titoli di spesa ovvero il recupero (senza specificare in che modo), dal momento che tale norma disciplina anche la restituzione delle "somme ritenute in più" in modo diverso da quanto stabilito dalla legge tributaria: sembra quindi preferibile la tesi che richiede la liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'imposta o con formale avviso di accertamento, ovvero, ma la tesi è opinabile, con l'applicazione della procedura prevista all'art. 36 *bis*, lett. a), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sulla riscossione delle imposte sui redditi.

Nell'ipotesi in cui la ritenuta sia stata effettuata in misura maggiore del dovuto ovvero non dovesse essere effettuata, l'art. 37 del d.P.R. n. 602/1973 prevede la

possibilità per il contribuente di ricorrere all'Intendente di finanza entro il termine di cui all'art. 2946 c.c. (prescrizione ordinaria decennale) e successivamente alle Commissioni tributarie. La dottrina, pur con diverse argomentazioni, è pressoché concorde nel ritenere che il contribuente non possa avvalersi di altre azioni oltre a quella (di indebito) prevista dal citato art. 37, anche se la giurisprudenza ha nel passato ritenuto esperibile anche la diversa azione di adempimento contro l'Amministrazione debitrice, diversa da quella finanziaria (v. ad es., Cass., 6 febbraio 1970, in *Riv. fisc.*, 1970, p. 809 ss.).

### 5. Fonti normative

Artt. 63 e 55 r.d. 18 novembre 1923, n. 2440 (*Norme sulla contabilità generale dello Stato*); artt. 494, 495 e 497 r.d. 23 maggio 1924, n. 827 (*Regolamento per l'esecuzione della legge sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato*); artt. 26, 29, 30 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*); artt. 1, 2, 37 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*).

### 6. Bibliografia

– I principi generali alla base della ritenuta diretta sono solitamente oggetto di studio nell'ambito delle opere di carattere istituzionale di diritto tributario; tra gli altri, v. [1] BERLIRI, A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1980; [2] POTITO, E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.

– Per l'analisi dell'istituto sulla base della normativa anteriore alla riforma [3] BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972.

– Gli aspetti processuali dell'istituto (ma anche la sua natura giuridica sostanziale) sono stati ampiamente esaminati da [4] RUSSO, P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974; vedasi anche [5] TESAURO, F., *La ripetizione dell'indebito in caso di versamento in tesoreria o di ritenuta diretta*, in *Giur. it.*, 1972, III, p. 5 ss.

## RITENUTE ALLA FONTE \*

### SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. Gli istituti giuridici. – 3. Le ritenute a titolo definitivo. – 4. Le ritenute d'acconto. – 4.1. Generalità. – 4.2. Evoluzione dell'istituto. – 4.3. Sfera di applicazione. – 5. Disciplina giuridica. – 5.1. Gli adempimenti formali. – 5.2. La riscossione. – 5.3. Omissione della ritenuta (e del versamento) e rimborsi. – 6. Natura giuridica. – 7. Fonti normative. – 8. Bibliografia.

### 1. *Premessa*

Per ritenuta alla fonte può intendersi, in via di prima approssimazione, una particolare forma di riscossione delle imposte – astrattamente applicabile ad imposte diverse da quelle sul reddito per le quali è normalmente prevista strutturata secondo il seguente schema: un soggetto è debitore nei confronti di un altro di una determinata somma che costituisce o può costituire per quest'ultimo un reddito tassabile; di tale somma il soggetto debitore è tenuto per legge a versarne una percentuale al fisco, detraendola dall'importo dovuto; quanto così trattenuto verrà poi computato in conto dell'imposta gravante sul percettore.

Caratteristica del sistema è dunque l'assoggettamento a prelievo di determinati redditi, o elementi reddituali, nel momento in cui vengono erogati e nei confronti di chi li corrisponde; per questo motivo si parla di ritenuta (o prelievo) alla fonte.

### 2. *Gli istituti giuridici*

Lo schema sopra descritto trova realizzazione per mezzo di diversi istituti giuridici: ritenuta diretta, ritenuta d'imposta o tassazione con (obbligo o facoltà di) rivalsa, ritenuta d'acconto (e ritenuta diretta d'acconto). Si tratta, come già ac-

---

\* Voce *Enc. giur.*, Roma, 1991.

cennato, di istituti fra loro distinti, sebbene siano stati a volte confusi (probabilmente proprio perché costituiscono diverse applicazioni dello stesso metodo).

Ad esempio, non sempre si è distinto – come invece è necessario – fra ritenuta diretta e ritenuta diretta d’acconto, così come si è a volte confusa la ritenuta d’acconto (considerandola una ipotesi di sostituzione) con la tassazione salvo rivalsa.

Volendo fissare le linee fondamentali degli istituti menzionati, si osservi che nella ritenuta diretta lo Stato, nell’effettuare un pagamento, ne trattiene l’imposta relativa; lo stesso avviene per la ritenuta diretta d’acconto, con la differenza che con essa non si attua una definitiva liquidazione del tributo, ma si determina il sorgere di un credito, da compensare con l’imposta dovuta in relazione ai pagamenti ricevuti, a favore di chi la subisce nei confronti dell’ente impositore (per le altre osservazioni si rinvia alla voce RITENUTA DIRETTA).

Nella ritenuta d’imposta (o tassazione salvo rivalsa), come sarà meglio spiegato nel seguito della presente trattazione, un soggetto prende il posto di un altro nel lato passivo dell’obbligazione d’imposta, esaurendo il rapporto impositivo, mentre nella ritenuta d’acconto questi effetti non si producono, ma si ha semplicemente un ampliamento del rapporto con la presenza dell’obbligato alla ritenuta (si parla di obbligazione connessa riferendosi a quest’ultimo) ed una liquidazione provvisoria ed anticipata del tributo in attesa di verificare la posizione del percettore delle somme che è e rimane l’unico soggetto passivo.

È opportuno tenere sempre presente che ritenuta d’imposta e ritenuta d’acconto restano in ogni caso istituti concettualmente e giuridicamente distinti – in particolare il presupposto da cui trae origine l’obbligo di ritenuta (d’acconto) è una distinta fattispecie rispetto al presupposto dell’obbligazione d’imposta, dovuta dal percipiente – sebbene non sempre sia agevole operare una netta distinzione nei casi che possono presentarsi in concreto, come quando la ritenuta qualificata d’acconto risulta poi essere definitiva (tipico il caso della ritenuta sui redditi di lavoro dipendente nell’ipotesi in cui il percettore non disponga di altri redditi), ovvero la stessa ritenuta è da considerarsi d’acconto o definitiva secondo che il percipiente risieda in Italia o all’estero.

Tale fenomeno di avvicinamento dei due istituti spiega probabilmente la stessa tendenza legislativa a qualificare, nell’un caso e nell’altro, l’obbligato alla ritenuta come sostituto (mentre tale qualifica appare dubbia per le ritenute d’acconto), ovvero l’obbligazione di versare l’importo della ritenuta come una vera e propria obbligazione d’imposta.

Tuttavia si ribadisce, anche quando i due istituti in pratica coincidano, ossia quando la ritenuta assolve il debito di imposta del percettore esaurendo il rapporto, che ciò avviene perché l’importo della ritenuta coincide con quello dell’intera imposta, ma ciò non modifica il fatto che la ritenuta sia stata operata a titolo d’acconto.

### 3. Le ritenute a titolo definitivo

Quando il prelievo alla fonte è *ab origine* a titolo definitivo si può qualificare tale prelievo come un *regime sostitutivo*. Ciò in quanto i redditi sottoposti a ritenuta (eccezionalmente, in realtà, la ritenuta può mancare: ad es., nel caso dell'art. 30 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per i premi su titoli) non vengono assoggettati ad alcun altro prelievo a titolo di imposizione sul reddito, né concorrono a formare l'imponibile dell'IRPEF, IRPEG o ILOR.

Sotto questo profilo la disciplina introdotta dalla riforma tributaria si differenzia profondamente da quella previgente, giacché nelle ipotesi di ritenuta definitiva previste dal t.u. imp. dir. del 29 gennaio 1958, n. 645, e dalle disposizioni anteriori non poteva configurarsi un regime sostitutivo, dal momento che la ritenuta aveva luogo a titolo di prelievo di questa o quella imposta: in sostanza, delle imposte di ricchezza mobile categoria A o C/2, dovendo considerarsi tutt'affatto eccezionali le ipotesi di ritenuta definitiva ad altro titolo. Il che si spiega col fatto che l'imposta di ricchezza mobile era, sia pure con qualche incrinatura, un tributo a base reale.

Vigente comunque l'imposta di ricchezza mobile non si dubitava che, quando la ritenuta fosse definitiva, si versasse in una tipica ipotesi di *sostituzione d'imposta*.

Attualmente, le ipotesi di ritenuta definitiva (ed obbligatoria, con la sola eccezione di cui s'è detto) concernono: *a*) gli interessi e gli altri redditi (di capitale?) di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 600/1973. La ritenuta può essere d'acconto in funzione dello *status* del percipiente, con diverse aliquote; *b*) i premi (diversi da quelli su titoli) e le vincite, di cui all'art. 30 del d.P.R. n. 600/1973. In questo caso la ritenuta è sempre *definitiva*; *c*) compensi per lavoro autonomo, *royalties*, ecc. quando corrisposti a non residenti; *d*) dividendi corrisposti da società cooperative (ed altri casi particolari); *e*) proventi di ogni genere su titoli atipici (artt. 5 ss. d.l. 30 settembre 1983, n. 512, convertito in l. 25 novembre 1983, n. 649); *f*) capitali corrisposti da imprese di assicurazione in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita *ex art.* 6 l. 26 settembre 1985, n. 482; (v. anche SOCIETÀ E FONDI DI INVESTIMENTO: II) Diritto tributario).

Non possono, invece, considerarsi ipotesi di ritenute definitive quelle sui redditi di lavoro ancorché l'ammontare delle ritenute soddisfi il debito tributario.

## 4. Le ritenute d'acconto

### 4.1. Generalità

Come già anticipato, la ritenuta d'acconto può descriversi come quel fenomeno – di ampliamento del rapporto giuridico d'imposta – per cui, in determinate ipotesi, un soggetto, debitore nei confronti di un altro di un determinato importo, deve – in relazione a quel pagamento – versare allo Stato una data percentuale, trattenendola dall'importo che deve corrispondere. L'importo della ritenuta andrà computato in conto delle imposte dovute dal percipiente, in relazione ai pagamenti: l'eventuale eccedenza verrà rimborsata. La ritenuta d'acconto, quindi, non modifica la situazione patrimoniale di chi la subisce: ciò che viene ricevuto in meno, per effetto della ritenuta, è recuperato sotto forma di *credito* verso lo Stato; né modifica la situazione patrimoniale di chi è obbligato ad effettuarla, limitandosi questi a pagare parte del proprio debito allo Stato anziché adempiere per l'intero nei confronti del proprio creditore.

### 4.2. Evoluzione dell'istituto

È opinione abbastanza diffusa che la ritenuta d'acconto sia stata introdotta, nel nostro ordinamento, con l'art. 18 della l. 5 gennaio 1956, n. 1, in relazione alla tassazione ai fini della ricchezza mobile degli stranieri e dei cittadini italiani residenti all'estero. In realtà la ritenuta d'acconto fu istituita per la prima volta, ai fini dell'imposta complementare sui redditi di lavoro dipendente classificati in categoria C/2, con il d. legisl. luog. 19 ottobre 1944, n. 384, il quale all'art. 18 dispose l'applicazione di una ritenuta (da parte del datore di lavoro) dell'1% a titolo di acconto dell'imposta complementare (eventualmente) dovuta, ferma restando la liquidazione definitiva del tributo con i criteri comuni, in base a dichiarazione del contribuente.

Fu quindi a proposito dell'imposta complementare sui redditi di lavoro subordinato che si istituì per la prima volta il meccanismo di una ritenuta di acconto: ma, forse perché le somme trattenute venivano rimosse dallo Stato insieme e con la stessa procedura prevista per le ritenute di ricchezza mobile categoria C/2, o perché le disposizioni legislative in proposito non avevano dato luogo a dubbi o perplessità interpretative, non si avvertì che si era dato vita ad un istituto nuovo, profondamente diverso dalla tassazione salvo rivalsa con la quale veniva in sostanza confuso. La novità, per contro, fu pienamente avvertita con la legge n. 1 del 1956, che, all'art. 18, disponeva l'obbligo di operare una ritenuta sui due terzi dei compensi corrisposti a stranieri o italiani domiciliati all'estero per *redevances*, diritti d'autore, prestazioni d'opera professionale.

Con la legge n. 1 del 1956 si volle evitare – in tutto o in parte – la possibilità di

evasione dell'imposta da parte dei percettori dei compensi di tal fatta: ed in vista di tale funzione venne previsto l'obbligo di immediato versamento in tesoreria delle somme trattenute.

I vantaggi del sistema – specie col meccanismo previsto dalla legge n. I del 1956 – hanno poi indotto il legislatore ad ampliare l'ambito di applicazione della ritenuta d'acconto.

Con l. 21 aprile 1962, n. 226, questa veniva estesa ai compensi corrisposti per prestazioni artistiche e ai compensi corrisposti agli amministratori di società, e con l. 27 gennaio 1963, n. 19, anche ai compensi corrisposti dal locatore al conduttore di un immobile per la perdita dell'avviamento in caso di risoluzione del contratto. Infine la l. 28 ottobre 1970, n. 801, all'art. 3, estese altresì la ritenuta d'acconto ai compensi per prestazioni professionali, aggiungendo all'art. 128 t.u. imp. dir. un nuovo comma (che divenne il secondo).

Inoltre la l. 29 dicembre 1962, n. 1745 (modificata, a parte la parentesi del regime transitorio previsto dalla l. 12 aprile 1964, n. 191, dalla l. 21 aprile 1967, n. 209), istituì una ritenuta d'acconto per gli utili distribuiti dalle società di capitali ai fini dell'imposta complementare (o sulle società) dei soci.

#### 4.3. Sfera di applicazione

Nel sistema sorto dalla riforma tributaria, il prelievo mediante ritenuta d'acconto ha trovato un vasto campo di applicazione. La ritenuta d'acconto si applica: *a*) sui redditi di lavoro subordinato e assimilati (artt. 23 e 24 d.P.R. n. 600/1973); *b*) sui redditi di lavoro autonomo e assimilati nonché sulle provvigioni relative a rapporti di intermediazione (artt. 25 e 25 *bis* d.P.R. n. 600/1973); *c*) sui compensi per avviamento commerciale (art. 28 d.P.R. n. 600/1973); *d*) sui contributi corrisposti ad imprese da enti pubblici (esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali: art. 28 d.P.R. n. 600/1973); *e*) nelle altre ipotesi viste *supra*, 3, quando la ritenuta non sia definitiva.

### 5. Disciplina giuridica

#### 5.1. Gli adempimenti formali

Mentre nelle ipotesi di ritenuta definitiva gli obblighi formali gravanti sul sostituto sono gli stessi – ed hanno la stessa funzione di quelli previsti in genere per il contribuente, nelle ipotesi di ritenuta d'acconto l'obbligato deve presentare una dichiarazione che ha la funzione di consentire all'Amministrazione di verificare se tanto il soggetto che effettua le ritenute quanto quello che le subisce hanno esattamente adempiuto ai loro obblighi tributari. Il contenuto della dichiara-

zione varia di caso in caso: così, ad esempio, non deve – e non può – contenere le generalità dei percipienti degli interessi di obbligazioni ecc. quando queste sono al portatore.

### 5.2. La riscossione

I soggetti obbligati alla ritenuta – definitiva o d’acconto – devono provvedere a corrisponderla all’ente impositore, normalmente mediante versamento in esattoria, eccezionalmente mediante versamento alla sezione provinciale di tesoreria (quest’ultimo concerne in particolare le ritenute sugli utili di titoli esteri e le ritenute operate da alcuni organi costituzionali). Non appare quindi esatto considerare la ritenuta, di per sé, come una forma di riscossione dell’imposta: l’affermazione che la ritenuta costituisce una forma di riscossione, quindi, ha valore puramente descrittivo e, se si vuole, può ritenersi esatta solo dal lato del soggetto che subisce la ritenuta; in realtà, sotto il profilo giuridico, solo per la ritenuta diretta si può vedere nella effettuazione della ritenuta una forma di riscossione del tributo, mentre nelle altre ipotesi di prelievo alla fonte gli importi delle ritenute devono essere *riscossi* nei modi previsti dalla legge. Va poi osservato che termini e modalità di versamento delle ritenute soggiacciono ad una disciplina quanto mai eterogenea.

Si deve tuttavia rilevare che mentre, in origine, l’obbligo di effettuare la ritenuta sorgeva solo all’atto della corresponsione di determinate somme (ad un creditore) e solo *dopo* l’effettuazione della ritenuta veniva ad esistenza l’obbligo di versarla, col sistema sorto dalla riforma tributaria la situazione è profondamente mutata, essendosi in molti casi sancito il principio che l’obbligo fiscale sorge con la maturazione del diritto e non già con l’effettiva erogazione. Con l’ulteriore conseguenza, quindi, che anche il versamento delle ritenute va effettuato anche se, in realtà, la ritenuta non sia stata operata. Ciò è quanto si verifica, ad esempio, nel caso di interessi su obbligazioni o depositi o nel caso di premi o vincite. Analogamente, la ritenuta sui dividendi va corrisposta entro un certo termine dalla deliberazione di distribuzione, per una quota; la ‘successiva va corrisposta entro il 1° marzo o il 1° settembre di ciascun anno, ecc.

### 5.3. Omissione della ritenuta (e del versamento) e rimborsi

Diversamente da quanto era stabilito nella legislazione *ante* riforma, se il sostituto (o obbligato alla ritenuta) non effettua la ritenuta – che doveva operare l’Amministrazione può esigere il pagamento dell’imposta, in base ad iscrizione a ruolo, sia nei confronti del sostituto, sia del sostituto (intendendosi in tali espressioni anche l’obbligato alla ritenuta e chi la subisce), secondo lo schema



della obbligazione solidale (art. 35 d.P.R. n. 602/1973), mentre il percipiente non potrà essere perseguito se ha subito comunque la ritenuta, ancorché questa non sia stata versata. Trattandosi di una obbligazione solidale, consegue che l'adempimento dell'uno è liberatorio anche nei confronti dell'altro. Dal che si è fatta conseguire la possibilità della rivalsa successiva, anche nelle ipotesi in cui la ritenuta doveva essere operata e non è stata invece effettuata.

Così il rimborso delle ritenute può essere chiesto, in base all'art. 38 d.P.R. n. 602/1973, sia da chi ha effettuato il versamento sia da chi ha subito la ritenuta.

## 6. *Natura giuridica*

Appare di tutta evidenza che nelle ipotesi di ritenuta definitiva – sia che si verifichi o meno in una ipotesi di sostituzione – il rapporto fra ente impositore e soggetto che opera la ritenuta è di natura tributaria, anzi è un vero e proprio rapporto d'imposta e l'obbligazione è anch'essa una obbligazione d'imposta, con tutte le conseguenze che ne derivano, in ordine alla disciplina giuridica, ai privilegi, al contenzioso ecc.

Qualche perplessità è stata invece manifestata per quanto concerne la ritenuta d'acconto ed in particolare in relazione alla obbligazione intercorrente fra obbligato alla ritenuta ed ente impositore.

Ciò in quanto, non essendo nella ritenuta d'acconto il rapporto tributario fra Stato e soggetto che subisce la ritenuta, e non potendo parlarsi di "acconto" in senso tecnico-giuridico, si è escluso (ed esattamente) che l'obbligazione in parola costituisca una *obbligazione d'imposta*.

Si tratta, però, pur sempre di una *obbligazione tributaria*, qualificazione alla quale non osta la riconosciuta natura *strumentale* della ritenuta d'acconto, che adempie, fra l'altro, ad una funzione *cautelare* (Cass., 20 novembre 1980, n. 6164, in *Giust. civ.*, 1981, I, 504), pur potendo essere inquadrata nel più ampio fenomeno della riscossione anticipata del tributo.

Il che non significa che le controversie fra Stato e obbligato non siano controversie d'imposta, mentre appare più dubbia l'applicabilità dei privilegi tributari ai crediti per ritenuta, se non espressamente previsti.

## 7. *Fonti normative*

Artt. 23, 24, 25, 25 bis, 26, 27, 28, 29, 30 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), e successive modificazioni; artt. 3, 8, 35, 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sui redditi*), e successive modificazioni; artt. 5 ss. d.l. 30

settembre 1983, n. 512 (*Disposizioni relative ad alcune ritenute alla fonte sugli interessi ed altri proventi di capitale*), convertito, con modificazioni, in l. 25 novembre 1983, n. 649; l. 26 settembre 1985, n. 482 (*Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita*).

## 8. Bibliografia

– Relativamente ai profili generali del prelievo alla fonte, vedasi ancora [1] BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, per il regime anteriore alla riforma, mentre per la disciplina vigente si rinvia a [2] POTITO, E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1982, 160 ss. (ivi ampi richiami bibliografici).

– Sotto l'aspetto ricostruttivo sempre efficace [3] BERLIRI, A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1985; nonché, con molte osservazioni interessanti anche di diritto sostanziale, [4] RUSSO, P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974.

## RIVALSA\*

### SOMMARIO:

1. Generalità. – 2. Rivalsa facoltativa. – 3. Rivalsa obbligatoria. – 4. Presupposto e natura del rapporto di rivalsa. – 5. Privilegi e prescrizione. – 6. Fonti normative. – 7. Bibliografia.

### 1. Generalità

L'istituto della rivalsa (tributaria) è normalmente considerato uno strumento diretto a facilitare, o consentire, la traslazione di un tributo.

Lo schema normativo dell'istituto può ricondursi all'ipotesi in cui la legge ponga una obbligazione d'imposta (o, più in genere, tributaria) a carico di un soggetto, attribuendo però a quest'ultimo il potere (ovvero il dovere) di rivalersene verso un altro soggetto.

La considerazione normativa della rivalsa non si limita però alle ipotesi, ora accennate, di rivalsa *facoltativa* o *obbligatoria*, dovendo essere ricordato anche il *divieto* di rivalsa, questa volta inteso come strumento diretto ad impedire la traslazione del tributo stesso. In determinati casi, però, la legge disciplina altresì le modalità di esercizio della rivalsa, come quando dispone che questa avvenga mediante *ritenuta*. Il diritto (o l'obbligo) di rivalsa sono attribuiti, in generale, al sostituto (v. SOSTITUZIONE TRIBUTARIA) e al responsabile (v. RESPONSABILITÀ D'IMPOSTA), ma va avvertito che non sempre la presenza della rivalsa sta ad indicare che si sia in presenza di uno dei due istituti ora ricordati.

Così definito l'istituto della rivalsa tributaria, ne consegue che non vi si possono ricomprendere tutti quei casi in cui la rivalsa, anche se prevista per legge, abbia un diverso fondamento, configurandosi cioè come una normale azione di regresso (o come una surrogazione), dovendo la rivalsa, ai fini di una considerazione unitaria, essere considerata in riferimento all'istituto della *tassazione salvo rivalsa*.

---

\* Voce *Enc. giur.*, Roma, 1991.

In tal modo la rivalsa può essere ben collocata fra le obbligazioni *connesse*, nel quadro di un rapporto giuridico (complesso) d'imposta inteso in senso lato. Viceversa, la rivalsa a favore di un coobbligato solidale che abbia pagato l'imposta per intero, ancorché prevista per legge (ad es., art. 33 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), va tenuta distinta, sulla base delle premesse fatte, dalla rivalsa tributaria (o tassazione con rivalsa) propriamente detta; così come la rivalsa concessa dall'art. 56 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (*Disciplina dell'imposta di registro*) ai notai, cancellieri e pubblici ufficiali in genere che abbiano pagato l'imposta di registro per gli atti di cui sono obbligati a chiedere la registrazione (art. 10 d.P.R. n. 634/ 1972), va anch'essa tenuta distinta, sia pure per motivi diversi (in realtà il pubblico ufficiale non è soggetto passivo di imposta ma solo titolare di una diversa obbligazione, quella di registrare l'atto).

Se, come si è detto, la rivalsa ha la funzione di attuare uno spostamento del tributo da un soggetto ad un altro soggetto, ne consegue che, qualora la rivalsa sia facoltativa, è l'interesse del soggetto passivo stesso ad essere tutelato in via primaria, restando in definitiva indifferente per lo Stato che la rivalsa – cioè lo spostamento abbia luogo o meno. Viceversa, qualora la rivalsa sia obbligatoria, diviene preminente l'interesse pubblico a che il tributo vada a gravare – pur con tutta la cautela che tale espressione richiede in relazione ai vari meccanismi impositivi – su di un altro soggetto: così come, correlativamente, il divieto di rivalsa realizza (o meglio, tende a realizzare) lo stesso interesse pubblico di evitare il trasferimento dell'onere tributario.

## 2. *Rivalsa facoltativa*

È prevista in tema di imposte sul reddito, all'art. 30 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per quanto concerne i premi e le vincite, i giochi di abilità, ecc. (v. anche le VOCI PREMI (dir. trib.), LOTTO E LOTTERIE (dir. trib.) e Giuoco: V) Imposta unica sui giochi d'abilità e concorsi pronostici). Va esercitata mediante ritenuta (il che vuol dire che non può essere altrimenti fatta valere), salvo che si tratti di vincite in natura, nel qual caso è prevista la possibilità per i vincitori di optare per un premio di valore inferiore (ma già prestabilito). Nel previgente sistema l'ambito di applicazione della rivalsa facoltativa era sensibilmente maggiore (comprendeva tutti i redditi allora classificati nella cat. A della ricchezza mobile, su cui v. TRIBUTI: III) Tributi soppressi).

Nella imposizione indiretta si possono ricordare, come casi di tassazione con rivalsa facoltativa, l'imposta di consumo dell'energia elettrica (art. 14 d.m. 8 luglio 1924: "l'imposta è pagata dal fabbricante... con diritto di rivalsa sui consumatori") e l'imposta di soggiorno (art. 8 r.d.l. 24 novembre 1938, n. 1926: "...esige l'imposta dai conduttori... con diritto di rivalsa a carico degli obbligati...").

### 3. *Rivalsa obbligatoria*

Nel sistema della imposizione diretta, la rivalsa obbligatoria deve essere esercitata mediante ritenuta, di guisa che l'obbligo concerne non solo la rivalsa in sé, ma anche le modalità del suo esercizio. Anzi, nella considerazione del legislatore, la modalità appare avere persino prevalso sul contenuto sostanziale, dal momento che l'art. 26 d.P.R. n. 600/1973 – che si intitola *Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale* – dispone che le società “...devono operare una ritenuta, con obbligo di rivalsa”, di guisa che sembrerebbe che oggetto della rivalsa fosse la ritenuta. In realtà, a parte le imprecisioni e le stranezze del linguaggio del legislatore tributario, la fattispecie concerne una ipotesi di *obbligo* di rivalsa da effettuarsi *obbligatoriamente* mediante ritenuta. Analogamente dispongono l'art. 27 per i dividendi, l'art. 28 per i compensi per la perdita d'avviamento, ecc. È appena il caso di rilevare come, in tali ipotesi, si verta nello schema della tassazione con rivalsa se il rapporto d'imposta si esaurisce con l'effettuazione della ritenuta, mentre se questa è in acconto, allora si rientra più propriamente nello schema delle ritenute d'acconto (v. RITENUTE ALLA FONTE). E in tale prospettiva, quindi, che vanno considerate anche le altre disposizioni del d.P.R. n. 600/1973 in tema di ritenute. Nell'imposizione indiretta, poi, ipotesi di rivalsa obbligatoria sono previste in tema di imposta sugli spettacoli (art. 16 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640) e di IVA. Mentre il d.P.R. n. 640/1972 non dispone assolutamente nulla circa le modalità di esercizio della rivalsa stessa, l'art. 18 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce – in linea generale – l'obbligo della rivalsa per quanto concerne l'IVA.

Va a questo punto precisato che nell'IVA – a differenza di quanto avviene nelle ipotesi di rivalsa obbligatoria mediante ritenuta – l'obbligatorietà consiste nell'addebito dell'IVA stessa all'altra parte. Obbligatoria, quindi, è la costituzione del (diritto di) credito, non già il suo concreto esercizio.

Un'ulteriore precisazione concerne infine la qualificazione della rivalsa (obbligatoria) come potere-dovere ovvero come diritto il cui esercizio è obbligatorio. In realtà la rivalsa, nei confronti della parte cui è diretta, resta un diritto, senza aggettivi che ne snaturino il contenuto, mentre l'obbligo sussiste nei confronti dello Stato. Solo tenendo distinti i due rapporti, infatti, è possibile superare l'antinomia (apparente) di un diritto da esercitarsi obbligatoriamente.

### 4. *Presupposto e natura del rapporto di rivalsa*

Nella tassazione con rivalsa, se questa deve aver luogo mediante ritenuta, è al momento stesso del pagamento che sorge il diritto (o l'obbligo) di esercitare la rivalsa stessa. Anche se, si osservi, l'obbligazione di imposta vera e propria a cari-

co del soggetto titolare del credito di rivalsa può sorgere – od essere estinta – prima ancora dell'effettiva erogazione.

In realtà il presupposto dell'obbligazione di rivalsa non è necessariamente correlato né al *precedente* pagamento dell'imposta (come invece accade per il regresso del coobbligato solidale o per la rivalsa concessa al notaio) né *all'effettivo* pagamento dell'imposta (si pensi all'IVA), di guisa che l'eventuale inadempimento dell'obbligazione d'imposta da parte del creditore (di rivalsa) non giustificerebbe l'inadempimento del debitore (soggetto di rivalsa).

Trattasi pur sempre di obbligazione legale che ha nella legge il suo presupposto, variamente configurato nei diversi schemi impositivi.

Così si è a lungo discusso sulla natura pubblicistica (tributaria) o privatistica del rapporto di rivalsa; essendo però ormai certo che le controversie intorno alla rivalsa fra soggetto che effettua e soggetto che subisce questa ultima non hanno natura tributaria in senso proprio e non dovrebbero rientrare, quindi, nella particolare competenza del giudice speciale tributario. Tuttavia la Cassazione, a Sezioni Unite, si è ripetutamente pronunciata in senso opposto.

Inoltre il soggetto che subisce la rivalsa resta spesso estraneo al rapporto di imposta da cui questa trae origine, potendo intervenire nel procedimento di accertamento solo se possa anche essere qualificato come sostituto o responsabile di imposta (art. 64 d.P.R. n. 600/1973), ciò che è da escludere, ad esempio, nel caso dell'IVA.

### 5. *Privilegi e prescrizione*

La natura non tributaria del rapporto di rivalsa fa sì che in assenza di norme specifiche il credito di rivalsa appaia sfornito di particolari privilegi (previsti invece per la rivalsa in tema di IVA: art. 1 d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687). Anche se sul piano pratico la lacuna non ha molto rilievo – dal momento che, ove la rivalsa abbia luogo mediante ritenuta, non avrebbe senso introdurre un privilegio, essendo la ritenuta di per sé una forma di ritenzione la mancanza di una norma generale che privilegi il credito di rivalsa andava sottolineata.

Neppure esiste una norma specifica in tema di prescrizione: deve pertanto ritenersi operante, anche per il credito di rivalsa, l'ordinaria prescrizione decennale. Anche a tale proposito va sottolineata la peculiarità della rivalsa *mediante* ritenuta, se si aderisce alla tesi che sia impossibile la rivalsa successiva alla ritenuta stessa.

## 6. Fonti normative

Art. 8 r.d.l. 24 novembre 1938, n. 1926 (*Modificazioni concernenti l'ordinamento della imposta di soggiorno, di cura e turismo*), convertito in l. 2 giugno 1939, n. 739; art. 18 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*), nel testo modificato dall'art. I d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 (*Norme integrative e correttive del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*); art. 16 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 (*Imposta sugli spettacoli*); artt. 23-30 e 64 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*); art. 14 d.m. 8 luglio 1924 (*Disposizioni di carattere legislativo concernenti l'imposta sul consumo... dell'energia elettrica*).

## 7. Bibliografia

– Il tema della rivalsa è trattato, con maggiori o minori approfondimenti, in tutte le opere di carattere istituzionale di diritto tributario; v., ad es.: [1] GIANINI, A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, rist. IX ed., Milano, 1974; [2] MICHELI, G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981.

– Per una trattazione particolare si vedano: [3] BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, 112 ss.; [4] RUSSO, P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 242 e 282; v., inoltre, le voci SOSTITUZIONE TRIBUTARIA e RESPONSABILITÀ D'IMPOSTA ed i riferimenti bibliografici ivi richiamati.

## DIRITTO DI INTERPELLO: UN'OCCASIONE MANCATA\*

Le raccomandazioni dell'Ifa (International Fiscal Association) sulla introduzione e su di una regolamentazione omogenea, nei vari Stati, del *ruling* hanno avuto fino a ora un effetto pressoché nullo. Vi sono Paesi nei quali il *ruling* esiste e funziona, ve ne sono altri nei quali non esiste: in Italia, con la l. n. 413 del 1991 si è introdotto il cosiddetto "diritto di interpello". In realtà l'assoluta mancanza di certezza nei rapporti tributari che caratterizza la situazione italiana avrebbe richiesto, da noi più che altrove, l'introduzione di un vero e proprio *ruling*. Viceversa, col *diritto di interpello*, il legislatore è riuscito a sbagliare praticamente tutto, confermando così la propria incapacità a porre in essere una normativa funzionale agli scopi che si vogliono raggiungere anche quando le intenzioni siano le migliori. In effetti "l'interpello" concerne quattro casi soltanto: fusioni, interposizioni di persona, qualificazione di spese (pubblicità, propaganda o rappresentanza) nonché la deduzione dal reddito di impresa di componenti negativi derivanti da determinate operazioni con l'estero.

Rispetto al numero sterminato di ipotesi oggettivamente dubbie che possono presentarsi, l'aver cercato di dare certezza alle quattro ipotesi sopra elencate non scalfisce neppure il problema. Non solo: il parere reso a seguito dell'interpello sembra essere effettivamente vincolante solo in una delle fattispecie previste, quella dei rapporti con l'estero.

Permangono inoltre dubbi e perplessità sulla stessa portata del parere reso a seguito dell'interpello. Ma non basta. La procedura per ottenere un parere è decisamente complessa e macchinosa; è prevista l'istituzione di un apposito comitato; è previsto altresì che si formi il silenzio-assenso ma dopo mesi e mesi e dopo che il contribuente abbia posto in essere un'attività ulteriore. È evidente che un sistema siffatto non può funzionare né risulta che fino a oggi abbia funzionato. E comunque, con la limitazione a quattro casi soltanto anche se per avventura funzionasse lascerebbe le cose come stanno.

È vero che il diritto di interpello pare essere stato concepito solo nel quadro di una normativa anti elusiva: ma allora tanto valeva rifarsi al sistema francese, che

---

\* *Dir. prat. trib.*, 1993, I, pp. 2047-2048.



prevede che le norme sull'*abus du droit* non possono trovare applicazione se il contribuente ha chiesto un *rescript fiscal*, il tutto in tempi brevissimi.

A dire il vero, in passato le risoluzioni e le note ministeriali, in linea di fatto svolgevano la funzione del *ruling*; oggi, per più di un motivo, questo non accade più. È probabile però che l'introduzione del *ruling* nel nostro ordinamento potrebbe essere realizzata, con qualche possibilità di successo, introducendo o ribadendo alcuni principi fondamentali, senza ricorrere a procedure macchinose e complesse che finiscono inevitabilmente con l'essere paralizzanti. Il primo passo potrebbe consistere nel riconoscere esplicitamente valore vincolante al "comportamento duraturo" anche e soprattutto se omissivo dell'Amministrazione finanziaria. Se una certa situazione, a legislazione invariata, è sempre stata considerata in un certo modo si deve ritenere che il contribuente che si sia uniformato al comportamento dell'amministrazione non possa essere a nessun titolo perseguito.

L'amministrazione può certamente cambiare opinione ma tale cambiamento non può e non deve avere effetti retroattivi. In tal senso è del resto l'esperienza giurisprudenziale tedesca, dove appare fra l'altro particolarmente significativo che il parere vincolante fondato sul principio di "*Treu und Glauben*" – in Italia parleremmo di buona fede – costituisca il *ruling* più efficace.

Combinando insieme le esperienze di Paesi relativamente omogenei con noi, sotto il profilo dei principi giuridici, si potrebbe pensare di introdurre un sistema relativamente efficace in tempi brevi e senza particolari procedure. La prima cosa da fare probabilmente sarebbe di sopprimere gli artt. 11 e 21 della l. n. 413 che hanno così malamente introdotto e disciplinato il diritto di interpello. Poi si potrebbe pensare a una diversa disciplina già nella redazione del testo unico sull'accertamento, che è in fase di elaborazione. La buona fede e la correttezza dell'attività amministrativa non sono sconvolgenti novità: sono principi vigenti nell'ordinamento il cui richiamo però potrebbe eliminare tanti dubbi e tante incertezze. Che è poi la funzione del *ruling*.

## NOTE SPARSE SULLA IDENTIFICAZIONE DELL'OGGETTO DEL DIRITTO TRIBUTARIO \*

SOMMARIO:

1. Una giustificazione. – 2. Diritto tributario e diritto finanziario. – 2.1. Il tributo. – 2.2. Il diritto dell'imposta. – 2.3. La terminologia e le fonti.

### 1. *Una giustificazione*

La recente e vasta fioritura di opere manualistiche e generali sul diritto tributario<sup>1</sup> – fenomeno sicuramente positivo per più di un aspetto – ripropone, fra i tanti, anche il tema della identificazione dell'oggetto di tale disciplina. Le considerazioni che seguono vanno considerate solo come un contributo per una più ampia riflessione sulla questione, a quanto pare ancora aperta, e comunque meritevole di attenzione. Allo stato, si possono, in via di larga approssimazione, individuare nella più recente dottrina tre correnti di pensiero: quella che fa rientrare nel diritto tributario lo studio di una molteplicità di entrate pubbliche, quella che viceversa lo limita alle imposte e alle tasse (non accenno neppure alla problematica relativa all'identificazione di questi due istituti) e quella, infine, che ritiene possa solo farsi riferimento alle imposte, per cui ciò che si intende comunemente come diritto tributario altro non sarebbe – o dovrebbe essere – se non il diritto delle imposte.

---

\* *Riv. dir. fin.*, I, 1993, pp. 210-219.

<sup>1</sup> Nel solo periodo 1991 e 1992 sono apparsi ad esempio R. LUPI, *Lezioni di diritto tributario*, (parte generale), Milano, 1992; P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, (parte generale), Milano, 1992; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991. Del 1992 sono F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 3<sup>a</sup> edizione (la prima è del 1987). Nel 1990 erano apparse BATISTONI FERRARA e GRIPPA SALVERRI, *Lezioni di diritto tributario*, (parte generale). Ricordo, infine, lo scritto di N. D'AMATI, *Diritto tributario*, in *Dir. erat. trib.*, 1992, I, p. 409 ss., con ricchi richiami dottrinali ed una interessante ricostruzione in chiave storica e comparativa. Ricordo ancora DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1987.

A codesto aspetto (che non è, a ben vedere, solo qualificatorio) si lega anche quello dell'autonomia sia didattica sia scientifica del diritto tributario.

Ora, si tratta di una tematica già affrontata in passato, ma, come si è detto, nonostante lo sviluppo degli studi giuridici nel settore, l'individuazione dell'oggetto del diritto tributario non appare ancora del tutto definita.

E proprio la ricordata manualistica conferma che permangono margini di incertezza su questo punto: sicché qualche riflessione sul tema, pur col dichiarato limite di richiamare e puntualizzare concetti già noti può essere giustificata. Si tratta solo di riflessioni: e non di una sistematica ricostruzione della disciplina. Al più si può parlare di un invito a porre un punto fermo, almeno in relazione all'oggetto, in una materia che, per molti aspetti, diviene di sempre più difficile comprensione.

Si aggiunga che l'aspetto terminologico, che va naturalmente valutato secondo la normale considerazione giuridica, forse assume oggi più rilievo di quanto non avvenisse in passato, da un canto perché fonte di maggiori incertezze interpretative, dall'altro perché costituisce un grave ostacolo, alla normalizzazione del linguaggio ed alla informatizzazione dei dati, normativi e no, la cui importanza non richiede commenti. In questa chiave vanno viste le osservazioni sulla terminologia legislativa che seguiranno, ancorché per un certo aspetto possano considerarsi fuori tema.

## 2. Diritto tributario e diritto finanziario

Per riprendere il discorso dalla impostazione tradizionale, va ricordato che il diritto tributario costituisce, secondo una ormai consolidata opinione, un settore, probabilmente il più importante del *diritto finanziario*. Quest'ultimo viene generalmente definito come il complesso delle norme che disciplinano la raccolta, la gestione e l'erogazione dei mezzi finanziari occorrenti agli Enti pubblici<sup>2</sup>: ora, mentre la gestione e l'erogazione sono aspetti dell'attività finanziaria che hanno

---

<sup>2</sup> Sostanzialmente in questo senso BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1985, p. 4; GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 2; MICHELI, voce *Diritto tributario e finanziario*, in *Enc. del dir.*, Vol. XII, Milano, 1964, p. 1120, che osserva come oggetto di questa branca della scienza giuridica, è "... un corpo alquanto eterogeneo di norme". In realtà è tutt'altro che agevole individuare con esattezza anche il contenuto del diritto finanziario. Mentre, ad esempio, non vi è dubbio che la *contabilità di Stato* rientri in tale disciplina, qualche perplessità può sorgere per quel che concerne l'attività economica sia svolta direttamente dallo Stato sia tramite enti appositamente istituiti, che si tende ad inquadrare senz'altro nel diritto amministrativo. Così, del resto, è al diritto amministrativo in senso stretto che viene tradizionalmente ricondotta la gestione finanziaria degli enti locali, ecc. Sulla derivazione del diritto tributario dal diritto finanziario vedasi RUSSO, *Lezioni*, cit., p. 2 ss.

in comune solo la materia che regolano <sup>3</sup>, la disciplina giuridica della raccolta dei mezzi finanziari – cioè, in via di prima (e inesatta) approssimazione il *diritto tributario* – costituirebbe un settore caratterizzato da principi comuni (oltre che da comuni aspetti formali) che consentirebbero di riconoscergli una autonomia didattica e scientifica.

Occorre tuttavia avvertire sin d'ora che alla relativamente certa distinzione (come *species a genus*) fra diritto tributario e diritto finanziario non corrisponde neppure una terminologia riferita ai termini “finanziario” e “tributario”, anche legislativa, altrettanto certa: basti pensare, ad esempio, che gli Uffici pubblici cui è demandata l'applicazione dei tributi vengono non di rado denominati *Uffici finanziari*, che lo stesso legislatore ha definito, a volte, come *finanziarie* delle leggi in materia sicuramente tributaria <sup>4</sup> e così via, per constatare come nel linguaggio comune e – quel che più conta – nella stessa terminologia legislativa, l'espressione “finanziario” è spesso usata come sinonimo di “tributario”.

La questione terminologica, in realtà, appare di singolare rilievo *in subiecta materia*, come si è già accennato e come si cercherà di illustrare meglio in seguito, come fonte, fra l'altro, di inconvenienti peculiari.

In via preliminare, si può rilevare come l'aggettivo tributario riferito alle entrate sia stato utilizzato per distinguere le entrate pubbliche di diritto pubblico da quelle di diritto privato, spettando alle prime la qualifica di “tributarie” <sup>5</sup>.

Tale distinzione, che è quella in sostanza comunemente accolta, ha il pregio (a parte qualche difficoltà nel tracciarne la linea di confine fra alcuni tipi di entrate, specialmente per quelle che vengono percepite in relazione a determinati servizi pubblici) di essere concettualmente precisa e di raggruppare in una categoria tutte quelle entrate che hanno nel potere di supremazia dello Stato il loro fondamento. D'altro lato, è una distinzione che presenta non pochi difetti.

Intanto, l'estrema eterogeneità delle entrate di diritto pubblico che giuridicamente si caratterizzano, in funzione di schemi giuridici diversissimi, fa sì che sia più che lecito dubitare della esistenza di principi comuni – anche a livello costituzionale – che consentano di attribuire all'insieme delle entrate in questione ed al complesso delle norme che le regolano, cioè al diritto tributario una autonomia scientifica, oltre che didattica. Basti pensare, che l'art. 23 della Costituzione non si applicherebbe a diverse categorie di entrate pubbliche, quali i canoni per

---

<sup>3</sup> SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, II, Napoli, 1984, p. 870, nota 3 riconosce al diritto *finanziario* solo una autonomia didattica nell'ambito del diritto amministrativo.

<sup>4</sup> Si veda, ad esempio, l'ancora fondamentale legge 7 gennaio 1929, n. 4, che si intitola “*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”, che all'art. 1, sancisce: “*La presente legge stabilisce le disposizioni generali per la repressione delle leggi finanziarie, relative ai tributi dello Stato ...*”.

<sup>5</sup> GIANNINI, *Istituzioni*, cit., p. 51.

l'uso dei beni demaniali, così come l'art. 53 non si applicherebbe alle tasse (trattasi di esempi volutamente riferiti a casi limite) per rilevare come l'unitarietà della disciplina come sopra delineata venga, sotto un profilo teorico-sistematico, messa quanto meno in discussione.

D'altro lato è ancora necessario rilevare come non tutte le entrate di diritto pubblico attengono al campo del diritto tributario, restandone certamente escluse non solo quelle non coattive ma anche quelle – pur caratterizzate dalla obbligatorietà – derivanti da fatti illeciti, penali o anche amministrativi, se non conseguenti a rapporti tributari <sup>6</sup>.

## 2.1. *Il tributo*

Appare opportuno, a questo punto, cercare di individuare il carattere giuridico del *tributo*. La prima ipotesi che potrebbe essere formulata è, come si è già accennato, quella di considerare *tributarie* tutte le entrate di diritto pubblico ma essa appare, *prima facie*, del tutto insoddisfacente <sup>7</sup>.

Ed invero, oltre alle già ricordate sanzioni pecuniarie, vi sono moltissime entrate che, pur dovendosi qualificare di diritto pubblico, non hanno neppure – ad esempio – la caratteristica della coattività. Non è un caso, del resto, che uno studioso come Berliri abbia concluso una pur ampia indagine sul punto nei termini che seguono: “... non attribuire al termine tributo un significato tecnico. In effetti esso è usato dalla legge talora come sinonimo di imposta, talora come sinonimo di tassa e talora, molto più spesso, per escludere che una data entrata sia di diritto privato, senza però prendere posizione in merito alla sua inclusione in una delle varie categorie delle entrate fiscali” <sup>8</sup>.

Viene tuttavia da chiedersi, a questo punto, se sia corretto considerare come appartenenti alla stessa disciplina giuridica istituti (per fare un esempio le imposte e i canoni per l'uso dei beni demaniali) che non hanno altro in comune se non una qualità negativa (il fatto di non essere entrate di diritto privato); così come viene da dubitare anche della correttezza di escludere dal campo del diritto tribu-

---

<sup>6</sup> Può essere interessante, a questo proposito, ricordare che mentre le sanzioni pecuniarie amministrative relative a rapporti tributari (pena pecuniaria e soprattassa) soggiacciono ad una disciplina specifica che consenta, in via di prima approssimazione, di considerarle come “tributarie” (ad esempio in tema di contenzioso, prescrizione, ecc.) la “penale” posta a carico degli Istituti di credito per il ritardato versamento dei tributi diretti e dell'Iva su delega dei contribuenti è stata ritenuta – ed esattamente – dalla giurisprudenza come una sanzione *non* tributaria: con la conseguenza, ad esempio, che le relative controversie sono sottratte alla competenza del giudice speciale tributario per rientrare in quella della giurisdizione comune.

<sup>7</sup> Puntuali le osservazioni di POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 13 ss.

<sup>8</sup> BERLIRI, *Corso istituzionale*, cit., vol. I, p. 43.

tario altri istituti (basti pensare ai contributi previdenziali obbligatori e al settore di tutta la parafiscalità in genere) che invece hanno più di un elemento in comune addirittura con l'imposta).

In definitiva il problema può essere posto in questi termini:

- a) se esiste una categoria qualificabile come "tributo";
- b) se, ove esista, sia una categoria che ricomprende entrate diverse (imposte, tasse, ecc.) ovvero se costituisca una entrata a sé stante;
- c) se coincida o meno con quella particolare entrata che è l'imposta;
- d) infine se l'espressione *tributo* sia (divenuta) sostanzialmente priva di un significato tecnico.

Se le considerazioni che precedono sono esatte si deve concludere che:

- a) non esiste una categoria giuridica identificabile come tributo;
- b) non avendo tale natura tale concetto non può neppure essere utilizzato come *genus* comprensivo di una pluralità di entrate;
- c) che è da ritenersi valida la tesi *sub d)*, che esclude di conseguenza anche la soluzione *sub c)* (nonché le precedenti).

Tuttavia le espressioni *tributi* e *tributario* sono troppo profondamente radicate nel linguaggio normativo e nella stessa cultura giuridica perché si possa pensare o, anche solo, auspicare il loro abbandono; si tratta solo di valutare, volta per volta, il significato da attribuirvi senza essere cioè condizionati dal termine impiegato<sup>9</sup>. Del resto, l'uso, in campo fiscale, di espressioni con identico significato è fenomeno non limitato ad oggi e neppure al nostro paese soltanto<sup>10</sup>. Spetta all'interprete di dare il significato appropriato alle espressioni usate: il che non esclude l'auspicio che il legislatore mostri più attenzione nell'uso delle espressioni normative<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup>È curioso osservare come il tributo, nel secolo XIV, si distingueva dalla *colletta*, siccome onere meramente patrimoniale (cioè non avente natura... tributaria) BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952, p. 50.

<sup>10</sup>Già nel 1912 Jèze C. osservava "En France, notamment le législateur emploie comme synonymes les mots: *impôts, taxes, contributions, redevances, cotisations, etc.*" (*Cours Elementaire de Sciences des Finances*, Paris, 1912, p. 609). L'osservazione è valida ancora oggi.

<sup>11</sup>Mentre in passato i termini imposte e tasse erano usati dal legislatore come sinonimi, negli ultimi tempi si è avuto un uso più tecnico dei due sostantivi. Così, oggi, non viene più usata l'espressione *tassa di successione* non solo dal legislatore ma neppure da parte del linguaggio comune (oltre che scientifico). Viceversa *tassazione* e *tassare* continuano (e continueranno) ad essere più usati di *imposizione* e *imporre*. Sempre in chiave terminologica, tuttavia, merita di essere segnalata l'estrema varietà di significati del termine *contributo*: col quale si indica 1) una entrata tributaria (contributo integrativo di utenza stradale, di miglitoria, ecc.); 2) una entrata parafiscale (a parte i casi controversi della c.d. *tassa sulla salute* e dei contributi di urbanizzazione); 3) un vero e proprio corrispettivo; 4) una erogazione liberale, ecc. La stessa parola, in altri termini, sta

Infine, un'ulteriore osservazione. In tutte le opere generali di diritto tributario (o quanto meno nella stragrande maggioranza di esse), la dottrina ha sempre dedicato non poca attenzione alla distinzione fra imposte, tasse, contributi e così via. Fatta la quale, peraltro, l'esame dell'ordinamento (che è giocoforza definire tributario) ha finito con il limitarsi alle imposte: e lo stesso può dirsi per la ricostruzione dei principi (dalla soggettività alla riscossione) che è sempre avvenuta avendo come riferimento il *sistema delle imposte*.

Del resto, la dottrina più recente e più sensibile, agli aspetti costituzionali del fenomeno tributario, non esita ad affermare che "La nozione di tributo come concorso alla spesa pubblica fondata sulla capacità contributiva, intesa come manifestazione determinata di ricchezza, viene a coincidere con quella di *imposta*"<sup>12</sup>: e lo stesso autore, dopo avere distinto fra le prestazioni imposte ai sensi dell'art. 23 Cost. (fra le quali troverebbero collocazione anche le tasse) e imposte vere e proprie, giustificate dalla capacità contributiva, conclude che solo i tributi chiamati "imposte" si prestano ad una indagine giuridica autonoma e che "forse è tempo che si incominci a parlare di diritto delle imposte"<sup>13</sup>.

## 2.2. Il diritto dell'imposta

Sulla scorta di tali considerazioni si dovrebbe (o meglio, si deve) far coincidere il *diritto tributario* con il *diritto delle imposte*<sup>14</sup>: salvo verificare che cosa debba intendersi, sul piano tecnico-giuridico per *imposta*, giacché è evidente che in presenza di istituti disciplinati in modo eguale dalla legge (e soprattutto eguali sotto il profilo costituzionale) non sarebbe lecito operare discriminazioni solo perché rileva in taluni casi un vantaggio per certi soggetti ovvero rilevi una attività, sia dell'ente pubblico sia del soggetto. Ma, appunto, dove trattasi di effettiva eguaglianza normativa (senza che interessi ovviamente il *nomen iuris*).

Resta a questo punto da precisare, anche e soprattutto ai fini didattici, a quale disciplina giuridica vadano riferite le entrate di diritto pubblico che non possono venire qualificate come imposte. Esse dovrebbero rientrare sicuramente nel *diritto finanziario*, dal momento che la tradizione giuridica italiana – salvo per quanto concerne la finanza locale – è sostanzialmente restia a collocarle nel diritto am-

---

ad indicare una imposta e una donazione con varie figure intermedie. Dalla prestazione coattiva alla liberalità la distanza non è poca e non agevola certo l'informatizzazione: ammesso che l'inconveniente si fermi qui.

<sup>12</sup> DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, p. 5.

<sup>13</sup> *Op. ult. cit.*, p. 10.

<sup>14</sup> Il che, com'è noto, accade in Germania, ove lo *Steuerrecht* (Diritto dell'Imposta) costituisce da tempo un autonomo ramo del diritto. Si vedano, sul punto, le osservazioni di D'AMATI, *Diritto tributario*, cit., p. 410.

ministrativo. Del resto non va dimenticato che il *diritto finanziario* (come il diritto tributario) è in fondo proprio un settore del diritto amministrativo. Ma se istituti profondamente diversi (tanto per fare degli esempi le tariffe telefoniche e le tasse scolastiche) possono venire considerati esclusivamente in base alla loro natura di entrata di diritto pubblico, in una disciplina quale il diritto finanziario, si può rilevare che il diritto tributario, solo se inteso come diritto delle imposte, assume quei caratteri che, per la presenza di ben più intensi elementi e principi comuni, gli conferiscono una sicura autonomia non solo didattica ma anche scientifica.

Se le considerazioni fin qui svolte sono esatte, il diritto tributario dovrebbe, in definitiva, avere come contenuto lo studio di quelle entrate che soggiacciono o dovrebbero soggiacere sia al principio di legalità di cui all'art. 23 della Costituzione sia al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione stessa.

Col che si ritorna ad identificare il diritto tributario con il diritto dell'imposta, ove si ammetta che alla tassa non si applichi l'art. 53 della Costituzione.

### 2.3. La terminologia e le fonti

Restano peraltro, a questo punto, da verificare alcuni aspetti, anche terminologici, che vanno puntualizzati per una migliore identificazione della disciplina.

Il primo concerne il significato da attribuire all'espressione "*tributario*" nei testi normativi, in primo luogo nella Carta Costituzionale.

Orbene, quando la Costituzione afferma che il sistema tributario è improntato a criteri di progressività, appare ragionevole ritenere che si riferisca al sistema delle imposte. Del pari, anche l'art. 20, nel vietare *speciali gravami fiscali* per gli enti ecclesiastici e il fine di culto o di religione non può che riferirsi alle vere e proprie imposte. Più dubbia appare invece, quanto all'oggetto, la norma dell'art. 75 che esclude dal referendum abrogativo le "leggi tributarie". Intanto vi sono nell'ordinamento giuridico moltissime leggi che contengono *anche* disposizioni tributarie (il fenomeno è sempre esistito ma ultimamente si è fortemente accentuato) così come esistono leggi prevalentemente tributarie che contengono disposizioni d'altro genere. Sembra pertanto logico che la norma costituzionale debba intendersi come riferita alle norme (di legge) tributarie. Ma anche così precisato l'ambito dell'art. 75, resta pur sempre da vedere che cosa debba intendersi per norma tributaria: vale a dire se rientrino nel divieto costituzionale non solo le norme che delineano il presupposto impositivo, soggettivo e oggettivo, la base imponibile ed il tasso, ma anche tutte le norme che, secondo una non recente ma ancora valida qualificazione, costituiscono il diritto tributario *formale*, dalla riscossione all'accertamento ai poteri della finanza: nonché le norme che disci-



plinano la tutela giurisdizionale, le sanzioni (penali ed amministrative), i privilegi e così via. Ora, se si può agevolmente escludere che il diritto penale tributario rientri nel diritto tributario e se si può altrettanto ragionevolmente ritenere che rientrino, attesa la *ratio* della norma costituzionale, nel divieto le norme sul presupposto, sul parametro e sul tasso, rimane o può rimanere il dubbio per le norme formali, con particolare attenzione alle norme di azione nonché per quelle che disciplinano rapporti fra soggetti estranei al rapporto di imposta, come quelle fra lo Stato e i concessionari della riscossione. Del pari non mancano nell'ordinamento, esempi di norme con finalità sicuramente fiscali ma che non possono senz'altro qualificarsi come tributarie: basti pensare all'obbligo di nominatività dei titoli azionari o alle tante disposizioni di rivalutazione, norme cioè che modificano il Codice civile, alle quali si ricollegano poi determinati effetti fiscali. Anche per tali norme il dubbio sulla applicabilità del divieto costituzionale appare legittimo. Tuttavia, se la *ratio* della disposizione costituzionale è da ravvisarsi, come pare, esclusivamente in funzione di tutela dell'erario, allora è necessario interpretare estensivamente il concetto di legge tributaria (e ogni precetto la cui abrogazione potrebbe ridurre il prelievo tributario).

Nello stesso tempo, però, si dovrebbe estendere l'operatività del divieto anche alle norme che non disciplinano imposte ovvero tasse per le quali opera la riserva di legge *ex art. 23 Cost.*

Il che porterebbe a concludere che l'art. 53 e l'art. 75 della Costituzione danno un significato profondamente diverso alla espressione *tributario*: soluzione certamente non appagante sul piano sistematico ma probabilmente conforme alle finalità costituzionali.

Così, anche i *tributi* indicati all'art. 81 vanno intesi come tutte le prestazioni imposte ai sensi dell'art. 23. E alla stessa soluzione si deve pervenire per i tributi di spettanza regionale indicata all'art. 119.

Naturalmente una rassegna dell'uso del termine tributo e dell'aggettivo tributario nel complesso delle norme vigenti oltre che impossibile sarebbe da considerarsi come del tutto inutile. Ma può avere un qualche interesse ricordare alcune leggi, di importanza fondamentale ed anche non tributarie.

Intanto il codice civile: dove, in tema di privilegi, si fa riferimento a imposte, tasse e tributi (2752, quarto comma) ovvero ai tributi indiretti (2772, ma qui non v'è dubbio che si tratti di imposte): poi il codice di procedura civile, che sancisce la competenza del Tribunale per tutte le cause in materia di *imposte e tasse* (art. 9). Il recente decreto sul contenzioso tributario, innovando anche sul piano terminologico al precedente d.P.R. n. 636 ha esteso la competenza delle Commissioni ai *tributi comunali e locali e ogni altro tributo attribuito dalla legge ecc.* (art. 2, primo comma, lett. *h* e *i*).

Ora, è ben vero che tale varietà terminologica può essere di volta in volta superata dall'interprete, così come, con tutta probabilità, le espressioni *tributo* e *tas-*

sa utilizzate nei ricordati testi normativi tendono sostanzialmente a coincidere con l'imposta. Tuttavia, in questo quadro, l'auspicio di De Mita acquista probabilmente ancora maggiore valore.

Di più: le stesse osservazioni di Russo<sup>15</sup>, che in materia di entrate tributarie paiono a me conclusive, sembrano avvalorare la tesi enunciata: anche se tale Autore preferisce conservare nell'ambito della disciplina tributaria sia (non solamente, si noti) le imposte sia le tasse, pur sottolineando la "profonda differenza" fra tasse e imposte.

È invero difficile pretendere una uniformità ed una correttezza nel linguaggio normativo fino a quando la dottrina non avrà precisato i significati delle espressioni. Ed è altresì difficile pensare che ciò possa avvenire fino a quando il diritto tributario, anche e soprattutto a livello di studi universitari, avrà un oggetto insieme variegato e nebuloso.

Il qualificare il diritto tributario come diritto delle imposte potrebbe fornire, sia pure in modo infinitesimo un contributo – che avrei la tentazione di definire di miglioria – ad un miglior approccio alla materia.

---

<sup>15</sup>P. RUSSO, *Lezioni*, cit., p. 34. "In conclusione, conviene abbandonare la onnicomprensiva e tradizionale categoria delle entrate tributarie di cui ci stiamo occupando e provvedere invece ad appropriate aggregazioni intorno alle due figure dell'imposta e della tassa; per poi verificare la possibilità di far confluire entrambe, eventualmente insieme ad altre prestazioni variamente denominate (corrispettivi di diritto pubblico, di diritto privato comune; di diritto speciale; ecc.) nella più ampia categoria delle prestazioni coattive enucleata dall'art. 23 Cose.". Rinvio alla stessa opera (p. 16) per quanto riguarda i monopoli fiscali.

## INTRODUZIONE

### ANTONIO BERLIRI, *L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO DELLA PRIMA METÀ DEL SEC. XIV NELL'OPERA DI BARTOLO DI SASSOFERRATO*\*

Sosteneva Antonio Berliri che la sua operetta sul diritto tributario in Bartolo fosse stata letta solo da tre persone: lui stesso, il proto, che l'aveva composta ed io, quale suo assistente, per dovere d'ufficio. In effetti non dovevano essere molte di più, almeno fino a quando non ebbi l'intuizione di proporla agli studenti di giurisprudenza dell'Università di Bologna nel quadro della preparazione all'esame di diritto tributario.

Venne accettata volentieri: e la difficoltà di reperirla mi ha suggerito questa nuova edizione, accompagnata da questa breve introduzione, dedicata anch'essa in particolare agli studenti di giurisprudenza (e agli eventuali, improbabili curiosi), dal momento che condivido appieno la tesi che è la facoltà di giurisprudenza la sede naturale per lo studio del diritto tributario (così come lo è per ogni altro ramo del diritto), tesi ancora di recente ribadita da Enrico De Mita. Ho potuto altresì constatare che il sottoporre all'attenzione degli studenti un lavoro "storico", come questo di Berliri, ha dimostrato alla verifica dei fatti una utilità, che non si è esaurita sul piano della curiosità storica. Perché, pur trattandosi di una operetta (storica), è pur sempre scritta da un giurista, mosso da un interesse (scientifico) proprio di un giurista. Va altresì detto che una certa conoscenza della storia del diritto potrebbe agevolare la comprensione del lavoro: ma, a parte ciò, il saggio su Bartolo non presenta maggiori difficoltà di qualsiasi monografia giuridica.

Vale la spesa di ricordare come nacque. Durante la guerra (1940-45) Antonio Berliri venne a trovarsi "sfollato" (era questa l'espressione tecnica) in un luogo in cui non v'era praticamente nulla né da fare né da leggere salvo – e fu un vero e proprio colpo di fortuna – l'*opera omnia* di Bartolo di Sassoferrato. Accadde l'inevitabile. Berliri si mise a leggere tutto Bartolo, annotando i passi in cui questi

---

\* *Seminario Giuridico dell'Università di Bologna*, Giuffrè, Milano, 1997, pp. V-XII.

trattava la materia tributaria. E solo chi abbia un'idea, sia pur vaga, della vastità dell'opera del Dottore può rendersi conto dell'impresa.

Il lavoro di sistemazione iniziò subito e si concluse a guerra finita. Nel 1952, infine, il libretto apparve per la Giuffrè: l'ho altresì incluso nel volume *Scritti scelti di diritto tributario di Antonio Berliri* che ho curato per l'ASSONIME (Associazione fra le società italiane per azioni) di cui Berliri fu massimo esponente, sempre per i tipi di Giuffrè.

Lo ripropongo tale e quale, senza toccare né il testo né le note. Salvo aggiungere, sempre per le finalità di cui si è detto, la traduzione dei brani in latino più significativi. Traduzione che devo alla cortesia del dott. Antonio Rodinò di Miglione: che qui ringrazio non solo per la disponibilità, la pazienza e la sapiente operosità ma anche per avermi dato la conferma che la piena comprensione del latino di Bartolo richiedeva l'intervento dello specialista (che ho incontrato al Senato della Repubblica ove il Dott. Rodinò di Miglione è alto funzionario).

Il libro di Berliri su Bartolo, è ancora oggi vivo, vivissimo: così come lo è l'insegnamento di chi lo ha scritto. Berliri cercò (per fortuna senza riuscirci) di mettersi poco del suo, lasciando alla esposizione del pensiero di Bartolo il senso del lavoro. Ancora oggi Bartolo incute soggezione: e la scoperta di Bartolo "tributarista" anche se non può nulla aggiungere alla sua fama – è una scoperta sicuramente stimolante. Viene da pensare che sarebbe forse tempo di riconsiderare la storia del diritto tributario: anche perché la storiografia, dopo quasi cinquant'anni, non è cambiata molto rispetto a quella descritta in un altro lavoro da Berliri, pur essendo apparse nel frattempo opere storiche di rilievo. Mi limito a ricordare la monumentale "Storia della finanza pubblica" edita dalla Cedam (oggi purtroppo introvabile), che contiene la monografia di Clamageran, *L'imposta dei tempi feudali in Francia*, che va segnalata per la vicinanza, almeno temporale, con i tempi di Bartolo. È un'opera però storica, non giuridica, il cui scenario non è certo quello rappresentato da Bartolo. Questi ha di fronte a sé l'Italia centrale del secolo XIV, caratterizzata dal fenomeno comunale: là si descrive invece la fiscalità di uno Stato che si avvia a diventare unitario in ogni senso (centralizzato, con Filippo il Bello, lo è già).

Ad una prima lettura, sembra che vi sia poco in comune fra i due sistemi: la stessa terminologia appare diversa. Salvo poi accorgersi che la "quingagesima" o "centesima" descritte da Clamageran altro non sono che la *colletta per solidum et libram* di cui tratta Bartolo. Lo scenario è diverso ma gli istituti lo sono assai meno.

Ma il lavoro di Berliri su Bartolo non è lavoro soltanto storico: è soprattutto giuridico. E vedremo il perché. Va intanto però ricordato che non risulta, a tutt'oggi, l'esistenza di una edizione critica e moderna dell'opera di Bartolo di Sassoferrato. Ciò significa che un eventuale riscontro va fatto, inevitabilmente,

sulle edizioni del XVI secolo che sono quelle disponibili: fra l'altro di faticosissima lettura per chi non abbia dimestichezza con testi dell'epoca.

Segnalo ancora che alle fonti indicate da Berliri alla nota (1), vanno aggiunti, ancorché omissi in detta nota, anche i "*consilia*", più volte utilizzati nel testo. Del resto lo stesso Berliri pone sullo stesso piano i brani tratti dai *Commentari* e quelli tratti dai *Consilia*.

Berliri ha ordinato la materia come in un moderno testo istituzionale. Così, dopo i primi due capitoletti introduttivi, dedica il capitolo successivo – tanto breve quanto fondamentale – alla posizione del diritto tributario nell'ordinamento medioevale, ponendo diverse questioni (destinate ad essere successivamente sviluppate) di sicuro rilievo. Preliminarmente però va segnalata, come Berliri non ha mancato di fare, la tendenza di Bartolo all'inquadramento degli istituti: vale a dire la sicura e per certi aspetti sorprendente presenza di una sistematica giuridica, nel senso moderno del termine, nell'opera di un Commentatore. Né deve stupire la contraddittorietà che pare, a volte, emergere dai vari passi di Bartolo (mi riferisco alla classificazione dei tributi): contraddittorietà che, in una così vasta produzione, può essere giustificata in tanti modi, non ultimo come l'effetto di una sempre possibile evoluzione di pensiero. Fra l'altro, curiosa coincidenza, proprio in tema di classificazione delle entrate pubbliche lo stesso Berliri ha cambiato avviso nel corso della sua produzione scientifica, ad esempio a proposito della tassa, e per di più in maniera radicale.

Potrà sicuramente stupire chi non pensa ad altra fonte di produzione delle norme giuridiche se non alla legge scritta lo scoprire che in altri tempi la consuetudine potesse prevalere sul diritto scritto. Tuttavia, a ben vedere, in campo fiscale la consuetudine garantiva dagli abusi non meno bene (o male) del principio di legalità. Oggi nei rapporti tributari la consuetudine non ha più, in sostanza, alcun ruolo: non solo – com'è inevitabile – quale fonte primaria di produzione di norme ma neppure come – riconosco che questo è un significato inconsueto – "comportamento duraturo" (ove meglio sarebbe parlare di tutela dell'affidamento). Mi riferisco cioè al fatto che un determinato comportamento, anche omissivo, tenuto dall'Amministrazione finanziaria, che deve presumersi dettato dalla *opinio iuris ac necessitatis*, possa venire modificato con effetto a partire non solo dal momento della modifica ma anche per fatti posti in essere anteriormente. Accade cioè oggi che l'Amministrazione interpreti una norma in un modo o l'applichi a questa o quella fattispecie e poi modifichi il proprio orientamento. Ed accade altresì che chi si era conformato a questa prassi venga a trovarsi esposto ad una per lui inopinata azione accertatrice (potendo al più invocare la esimente dalle sanzioni per il *revirement* dell'Amministrazione). In altri ordinamenti, viceversa, quale quello tedesco, il "comportamento duraturo" vincola. L'accostamento tra "comportamento duraturo" e consuetudine può sembrare ardito: meglio, si è detto, parlare di tutela del-

l'affidamento. Si tratta in ogni caso di recuperare i valori che sono alla base del *diritto* (che è ben qualcosa di più della legge) e che sembra si stiano dissolvendo di fronte alla esplosione della legificazione da un lato, e del formalismo e dell'(apparente) tecnicismo dall'altro.

Sul problema dell'interpretazione vale la spesa di sottolineare il celeberrimo passo di Modestino ed il senso che Bartolo gli attribuisce. Ma va segnalato come Berliri, richiamando lo studio della Lucifredi Peter – definendolo, lui così avaro di aggettivi, “seducente” – si guardi bene dal riportarlo, lasciando il lettore con la curiosità di conoscerlo. In realtà, se un passo non è necessario allo svolgimento del pensiero, Berliri raramente lo riproduce e neppure lo riporta per sintesi: si limita, di solito come questa volta, a segnalarlo. Berliri, in altri termini, scrive sempre per gli studiosi, non pensando, forse, che queste pagine sarebbero finite anche fra le mani degli studenti. Per i quali, nonché per i pigri ed i curiosi, mi pare giusto rimediare e completare la nota (4) a pag. 22, ricordando che la tesi della Lucifredi Peter è, in estrema sintesi la seguente.

Poiché nel linguaggio delle fonti il verbo “*respondere*” sta *sempre* ad indicare l'attività dei giuristi col dare pareri giuridici, non v'è dubbio che la fattispecie concerne il caso di un giurisperito che abbia dato responso su una *dubia quaestio*. E allora nessuna responsabilità, né civile né penale, può attribuirsi al giurista che abbia dato alla leggera parere contro il fisco. Il che è cosa assai diversa dal trarre dal passo di Modestino un canone ermeneutico per le leggi (meglio, le norme) tributarie.

Ma anche se questo era il significato originario del passo di Modestino, ciò non toglie che il canone “*in dubio contra fiscum*” e soprattutto le ragioni che lo determinarono – sia stato per secoli – dai Basilici alla Glossa, da Bartolo a Vanoni – sicuramente prevalente. E in fondo, pur convenendo che oggi il principio non possa più essere invocato, si può forse trovare un riflesso del passo di Modestino (o meglio, della sua posteriore interpretazione) nelle norme che prevedono l'inapplicabilità delle sanzioni tributarie in presenza di oggettiva incertezza sulla portata della norma, anche in sede penale. Il che significa, in altre parole, che il “dubbio” ha ancora giuridico rilievo. Non solo: quando la giurisprudenza, com'è accaduto di recente, dichiara non sussistere la responsabilità del professionista che in campo fiscale abbia sbagliato a danno del cliente non fa, in fondo, che applicare il principio di Modestino.

Tornando a Bartolo, anche per i soggetti attivi si ritrova una sicura sistematica, così come si è visto per la classificazione dei tributi, di estremo interesse.

Soggetti attivi che, osserva Berliri (pag. 30), hanno una potestà tributaria *il-limitata*, come oggi lo Stato, ovvero *derivata*, come oggi gli enti locali. E in fondo anche il tema se il *gabellarius* fosse soggetto attivo di imposta era tema attuale, quando Berliri scriveva, con riferimento agli appaltatori delle imposte di consumo.

Bartolo attribuisce la potestà tributaria ai Comuni governati dall'assemblea del popolo, mentre per quelli retti da un signore è riservata a questi: il che è, a ben vedere, il riconoscimento del prevalere della *ius proprium* – il diritto degli statuti – rispetto alla *ius commune*. Ma anche qui la storia si trasforma in attualità. Perché con la creazione dell'Unione europea sembra assistersi al fenomeno inverso giacché pur limitando l'osservazione al campo tributario – va sempre più diffondendosi un diritto comunitario che, e si perdoni la forzatura nell'analogia, può essere visto come *ius commune* europeo e per di più come *ius prevalente* rispetto alla *ius proprium* degli Stati.

In altre parole il formarsi di un diritto europeo con il conseguente arretramento del diritto degli Stati nazionali è fenomeno di immenso rilievo, in tutti i campi del diritto. E qui non mi resta che rinviare al saggio di Padoa Schioppa (A.), *Il diritto comune in Europa: riflessioni sul declino e sulla rinascita di un modello* (in *Foro it.*, 1996, IV. c. 14), cui non saprei proprio cosa aggiungere, se non sottolinearne con forza le riflessioni sulla funzione della dottrina giuridica e sulla formazione del giurista nelle nostre università.

La prevalenza del diritto statutario, di cui s'è fatto cenno, trova in Bartolo la sua massima espressione a proposito della soggettività passiva degli stranieri. Ed è ancora di grande interesse vedere come dal complesso di regole, consuetudinarie o statuarie, ciò che in definitiva emergono sono i due principi, ben noti ai tributaristi di oggi, della territorialità dell'imposizione e del divieto della doppia imposizione. Viceversa l'affermarsi della sovranità illimitata degli Stati nazionali aveva di fatto svuotati siffatti principi, cui si è tentato di ritornare mediante il sistema convenzionale degli accordi fra Stati.

La posizione della Chiesa e degli ecclesiastici, in questo quadro, è di estremo interesse. Non di esenzioni si tratta, almeno in senso tecnico (Berliri usa il termine esenzione per comodità di discorso) ma di *non soggezione* – la stessa prevista per gli stranieri all'imposta. E qui colpisce il ricorso a particolari forme giuridiche per riuscire a tassare comunque gli ecclesiastici: strumenti che possono essere visti come una forma di *elusione alla rovescia*, dove è l'ente impositore che ricorre, come diceva Berliri, ad espedienti per attrarre a tassazione ciò che non sarebbe altrimenti tassabile.

Nell'opera di Bartolo il fondamento delle esenzioni vere e proprie è duplice: da un canto nasce da esigenze equitative – diremmo oggi di adeguamento alla capacità contributiva dei soggetti dall'altro da disposizioni di favore. In realtà neppure oggi è del tutto chiara la distinzione fra esenzioni e delimitazioni del presupposto o della base imponibile che esenzioni non sono.

Ma il tema dell'esenzione – nel quadro più ampio delle agevolazioni fiscali – è ancora oggi ben lontano dall'aver un sicuro inquadramento giuridico. Cosa sia una agevolazione fiscale non è sempre cosa ben definita, salvo ricorrere a criteri metagiuridici, e tale incertezza si riflette anche sulla individuazione della esen-

zione. Il problema non si poneva in Bartolo: la “immunità” era un concetto preciso. Rispetto al quale, piuttosto, si pone la questione della distinzione fra immunità (o esenzioni) legali o convenzionali: ma, a ben vedere, per quel che riguarda le seconde, almeno nel diritto statutario, par emergere che la “convenzione” debba provenire dallo stesso organo del Comune che ha la potestà di istituire l'imposta (gabella) cui l'esenzione si riferisce, di guisa che la distinzione fra esenzione legale e convenzionale, in definitiva, sfuma. Certo è che la variegata tipologia delle esenzioni trattate da Bartolo conferma che in questa materia la pluralità del fenomeno è, evidentemente, nella natura delle cose. Ma uno spunto, che Berliri segnala, meriterebbe forse un approfondimento. Assunti alcuni “dottori” dal Comune, con esenzione dalla gabella, Bartolo ritiene (evidentemente l'esenzione era stata concessa solo dai magistrati e non da quello che oggi chiameremmo l'organo *legislativo* del Comune) dovuta egualmente la gabella, ma sussistente il diritto per i “dottori” a ripeterne l'importo dal Comune.

Il principio è di grandissima rilevanza, e contempera l'esigenza del rispetto tanto di quello che oggi chiameremmo principio di legalità quanto dell'altro, almeno di pari livello, della buona fede e del vincolo contrattuale. Salvo vedere se l'imposta andrebbe rimborsata dal Comune (Stato) o dai magistrati (Pubblici funzionari) che avevano concesso contrattualmente l'esenzione (che, come tale, non poteva essere concessa). Il che porta inevitabilmente il discorso verso la responsabilità della Pubblica Amministrazione. Quanto alle esenzioni concesse per le condizioni personali – che pertanto possono riguardare anche i cittadini e non solo gli stranieri – colpisce, per la sua modernità, quella conseguente al numero dei figli, esenzione che si estendeva, per chi avesse dodici o più figli, anche agli oneri patrimoniali (oltre a quelli personali): con la consueta incisività, conclude Bartolo: “*Unde non tenetur solvere collectas*”. Ed ecco che il principio di capacità contributiva, come modernamente inteso, viene ad esistenza anche nel mondo medievale.

Evidentemente l'esenzione non si doveva però applicare al *tributum* (che Bartolo distingue nettamente dalle collette, cioè dalle imposte). Curiosa la sorte del termine tributo, nato per indicare l'imposta di guerra nell'antica Roma, passato poi ad indicare – il bisticcio non si può evitare – un onere non “tributario” per tornare ad essere il termine che indica il *genus* dei prelievi, che hanno nella potestà dello Stato la loro fonte. E l'aggettivo “tributario” è oggi sinonimo del poco usato “impositivo”.

Per le gabelle descritte da Bartolo non si può che prendere atto della modernità di tante delle questioni trattate: dal regime fiscale dei contratti alla ritenuta diretta si è in presenza di una rassegna di problemi d'attualità. Fra le varie soluzioni prospettate da Bartolo segnalo quella relativa al tentativo di non pagare la gabella sulla occupazione di spazi e aree pubbliche da parte dei venditori di pelli che, anziché stenderle sulla piazza, le tenevano in mano. Bartolo non ha dubbi: la gabella



è egualmente dovuta. Se la opinione del Dottore fosse stata diversa si sarebbe potuto parlare di elusione di imposta *ante litteram*.

Le collette *per capita* e *per fumantes* vivono, pur con diverso nome e struttura, ancora oggi: Berliri ricorda l'analogia con le tasse di concessione. Qualcosa del genere era stata anche la famosa "poll tax" che ebbe così poca fortuna, nella Gran Bretagna thatcheriana. Infine deve essere ricordata la colletta *per solidum et libram*, vera struttura portante del sistema impositivo considerato da Bartolo. La formazione del catasto, la sua funzione, la riscossione esattoriale, o i problemi che vi si ricollegano sono problematiche che presentano spunti di assoluta attualità. Lascio al lettore il piacere di trovarli.

Penso di potere fermarmi a questo punto. Quella di Berliri fu una intuizione felicissima, il cui risultato merita senz'altro una attenzione ed una diffusione maggiori di quelle che hanno avuto per il passato. Penso di potere concludere – e sono certo che Antonio Berliri sarebbe stato d'accordo – ricordando che c'era del vero nell'affermazione *nullus bonus iurista nisi bartolista*.

## LA FISCALITÀ FRA CRISI DEL SISTEMA E CRISI DEL DIRITTO\*

1. La lettura di uno (stimolante) articolo di Vincenzo Buonocore<sup>1</sup> mi induce ad alcune riflessioni riguardanti la materia tributaria. Perché se gli elementi di negatività della recente legislazione commerciale – che vengono con tanta chiarezza messi in luce in quel saggio – sono incontrovertibili, va detto che nel settore tributario le cose vanno assai peggio. Inoltre la crisi, in campo fiscale, non appare più soltanto – e non sarebbe poco – crisi della legislazione o addirittura crisi del sistema: è probabilmente crisi del diritto. Tanto che si potrebbe perfino dubitare che oggi i rapporti tributari possano qualificarsi come rapporti giuridici se non in un'ottica esclusivamente formale. La teoria della non giuridicità della norma tributaria, sostenuta in passato, sembra trovare una conferma nella realtà di oggi. I rapporti tributari, invero, denotano di avere conservato solo la coattività come caratteristica fondamentale: alla quale, molte volte, si aggiunge una sorta di ineluttabilità delle pretese fiscali, che la ormai generalizzata riscossione per ruoli accentua non di poco. I soggetti passivi del rapporto si trovano, di fatto, in un vero e proprio *status subiectionis* nei confronti del Fisco: e, sul piano normativo, al complesso di obblighi gravanti sui contribuenti non corrisponde certo un insieme omogeneo di diritti in capo ai contribuenti.

2. La riflessione non può che iniziare dai principi costituzionali. Le due disposizioni fondamentali in materia tributaria, l'art. 53 (capacità contributiva) e l'art. 23 (riserva di legge) appaiono oggi due norme ad applicazione attenuata. Per quanto concerne l'art. 53 vi è un sostanziale accordo della dottrina sul fatto che la giurisprudenza della Corte costituzionale ha ultimamente troppo intensamente privilegiato la "ragione fiscale"<sup>2</sup>. Se è vero che furono la dottrina e soprattutto la giurisprudenza della Corte a dare un contenuto effettivo ad una disposizione che, quando fu posta, venne vista come meramente programmatica, è altrettanto vero che l'indebolirsi di un principio proprio ad opera di quell'organo – la Corte – che

---

\* *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pp. 1073-1083.

<sup>1</sup> *Il diritto commerciale "nascosto"*, in *Giur. comm.*, 1998, I, p. 5 ss.

<sup>2</sup> Si veda, fra gli altri, FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, p. 146 nonché LUPPI, *Diritto tributario*, Milano, 1995, p. 58.

lo aveva affermato, dandogli giuridica sostanza, è segno non equivoco di una involuzione del diritto.

Diverso è il caso del principio di legalità. Questo continua ad essere operante: ma, venuto meno il ricorso alla decretazione d'urgenza per l'intervento della Corte costituzionale si è passati ad una utilizzazione intensiva (ed eccessiva) dell'istituto della delega.

A parte ogni giudizio sulla quantità delle deleghe richieste – e rilasciate – in materia tributaria ciò che rileva è la sostanziale superficialità dell'esame parlamentare delle norme di delegazione (fenomeno questo che può essere riferito a situazioni contingenti). Il precetto dell'art. 76 non viene sempre rispettato: e altrettanto può dirsi per quello dell'art. 23, ancorché non vi sia dubbio che la norma di delegazione debba contenere, affinché il principio dell'art. 23 possa dirsi rispettato, gli elementi essenziali dell'imposta. Tuttavia, la vera crisi del principio di legalità è nel concreto attuarsi del procedimento normativo: il Governo chiede le deleghe, per lo più nel contesto di una legge – quale la cd. legge finanziaria e leggi collegate – per la quale i tempi di approvazione sono prestabiliti, legge che contiene una pluralità di norme. La discussione parlamentare è spesso insufficiente (a volte manca del tutto). Il rispetto dell'art. 23 si riduce, in sostanza al rispetto della legalità formale del procedimento della emanazione della norma: cosa, questa ben lontana dal principio "*not taxation without representation*". In definitiva il potere impositivo appare ormai appartenere all'esecutivo<sup>3</sup>, che esercita la funzione impositiva con un blando controllo parlamentare.

Si constata, in buona sostanza, una caduta di sensibilità costituzionale in capo tributario: e non è un caso che nel progetto di riforma Costituzionale, fortunatamente abortito, le leggi tributarie fossero state declassate, quanto alla loro formazione, a leggi di competenza monocamerale.

E non è un caso che la cosa fosse passata quasi inosservata<sup>4</sup>.

È vero che la dottrina, per contro, ha continuato a dare grande rilievo al dato costituzionale: ma il fatto che gli studiosi abbiano continuato a svolgere la loro funzione non pare avere influito sulla involuzione del sistema.

3. Una presa di coscienza adeguatamente diffusa per quanto concerne la eccessiva quantità e – seppur in misura minore – la pessima qualità della legislazione è invece riscontrabile a diversi livelli. Qui rinvio senz'altro alle osservazioni di Buonocore sulla legislazione in generale: ma quella tributaria versa in condizioni particolarmente gravi<sup>5</sup>. "È in realtà improbabile che si possa avere un'idea, sia pu-

<sup>3</sup> BERTOLISSI, *Il Parlamento abdica e il Governo legifera*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 91.

<sup>4</sup> Posso però citare un mio articolo su *Il Sole 24 Ore* del 15 agosto 1997.

<sup>5</sup> C. DELLA CASA, (citato da BUONOCORE, *Il diritto*, cit., p. 13, nt. 7) porta come esempio confermativo del caos legislativo italiano il caso della Rivista settimanale *Il Fisco* il cui peso medio è di

re approssimativa, del numero delle leggi (e degli atti aventi forza di legge) vigenti in capo tributario. È ciò che accade nella legislazione generale: dalle 150.000 fino ad ora stimate si dovrebbe scendere a 38.000 secondo i dati della Funzione Pubblica. Quale che sia la cifra di riferimento – ma il contrasto fra i due dati è significativo e finisce per confermare l'esistenza del caos legislativo – è certo che una parte non indifferente attiene alla materia tributaria. Naturalmente il numero delle leggi (e atti equiparati) è solo parzialmente indicativo giacché occorre considerare il numero delle norme”.

E non basta: è frequente, in particolare nella legislazione tributaria, il caso di norme suddivise in una patologica quantità di commi (a volte centinaia) ovvero di norme di una lunghezza impressionante (l'art. 123, comma 5 del testo unico n. 917 del 22 dicembre 1986, è sempre un esempio di scuola <sup>6</sup>).

L'inconveniente – ormai generalmente riconosciuto come tale – non può però essere eliminato con il ricorso alla “delegificazione”, specie se con ciò si intende il semplice passaggio di grado del precetto, da una norma primaria a norma secondaria. Ai fini del “caos”, in realtà, ha una importanza più che relativa il fatto che le norme siano norme di legge o norme regolamentari (o financo mere disposizioni amministrative): la materia richiederebbe – ma non vi sono segnali in tal senso – una radicale denormativizzazione.

Tuttavia la quantità delle norme – o, meglio, dei precetti – non è probabilmente neppure il più grave degli elementi negativi. L'adozione generale ed esasperata del metodo casistico che col passare del tempo è divenuto sempre più accentuato <sup>7</sup> costituisce un inconveniente ancora maggiore. Le cause che hanno

---

circa mezzo chilo ed il cui numero di pagine annuo raggiunge la rispettabile cifra di 15.000, “indispensabile”, secondo la pubblicità, “per essere completamente informati”.

<sup>6</sup>Va comunque ricordato che la complessità della normativa non riguarda solo le nonne sostanziali: le norme formali costituiscono un insieme forse ancor più caotico. Ad esempio su *Il Sole 24 Ore* del 29 settembre 1998 veniva segnalato che per il 1998 il termine di presentazione del Mod. 770 non esiste. “È questa la paradossale conseguenza della sovrapposizione e delle continue modifiche alle norme relative alle modalità e ai termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali attuate, in norme della semplificazione, prima con il d.lgs. n. 241/1997 e da ultimo dal d.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 entrato in vigore martedì 22 settembre 1998” (così Cesare Riello). Sullo stesso numero veniva anche osservato da Giancarlo Tattoli “Oggi, 24 settembre, è da l'ultimo giorno utile per opporsi alle contestazioni inviate dal Fisco con le famose ‘cartelle pazze’. Ma la vicenda di queste tormentate notifiche potrebbe presto arricchirsi di un altro capitolo aperto dall'art. 18 della legge 8 maggio 1998, n. 146, norma inclusa, ironia della sorte, tra le disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario. E questa volta ai contribuenti smarriti nel labirinto delle semplificazioni, per uscirne avranno probabilmente una sola via e cioè pagare”. In realtà, dal 1996, i provvedimenti di semplificazione sono stati almeno sei: i risultati – come era del resto inevitabile – nella migliore delle ipotesi, nulli.

<sup>7</sup>Il d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 è, in proposito, sicuramente istruttivo. All'art. 2, lett. v), vengono esonerate dall'obbligo della certificazione fiscale, le prestazioni rese da impagliatori e riparatori di sedie. Il che fa immediatamente sorgere il problema per le riparazioni di sgabelli o

portato alla affermazione di una legislazione analitica-casistica sono, con tutta probabilità da ricercarsi anche nella tendenza dei soggetti che, di fatto, esercitano l'impulso legislativo (l'amministrazione e le categorie economiche, queste ultime anche in sede di emendamenti) a ricercare la soluzione – in via legislativa – di casi concreti o semplicemente ipotizzati nonché a formulare una previsione quanto più puntuale delle materia da disciplinare – ai fini, è da ritenersi, di un sempre maggiore certezza del diritto.

Il risultato, peraltro, non viene raggiunto: l'incertezza dei rapporti tributari (e lo stesso può dirsi per il complesso delle norme di azione) è ad un livello altissimo. Paradossalmente poi, può rilevarsi che una legislazione casistica completa – ovviamente impossibile da formularsi violerebbe il principio della divisione dei poteri, in quanto il legislatore, decidendo su casi concreti, svuoterebbe di contenuto sia l'attività amministrativa sia quella giurisdizionale<sup>8</sup>. Un ulteriore segnale dello smarrimento – non potendo altrimenti definirlo – del senso e del valore della norma giuridica è dato dal sempre più frequente apparire, all'inizio del precetto normativo (e non solo di leggi di delegazione, dove una qualche giustificazione potrebbe aversi), di formule e espressioni come "A fine di ..." o, peggio ancora "Anche al fine di ..." e simili. Il legislatore, prima di porre la norma, indica il programma o, più esattamente, lo scopo: non della norma ma di chi la emana. Il fatto è che pare perduto il concetto di norma giuridica: non solo in ordine alle caratteristiche, se si vuole scolastiche, della generalità e dell'astrattezza, ma anche in ordine alla funzione della norma stessa. A ciò aggiungasi il fenomeno delle circolari ministeriali. Le quali molte volte contrastano con la legge o introducono obblighi che potrebbero essere stabiliti solo per legge e molte volte sono complesse e mal formulate come la materia che dovrebbero illustrare. E accade altresì che l'amministrazione, con circolare, finisca col volere disciplinare materie – quali il processo davanti alle Commissioni tributarie – nelle quali non ha alcuna competenza. La sensazione che sia stato smarrito il senso della attività amministrativa da un canto e della legge dall'altro, è inevitabile. L'amministrazione detta regole che non dovrebbe formulare e la legge disciplina situazioni che – per motivi diversi – non dovrebbe considerare.

Può servire, a questo proposito, un esempio illuminante. La ripartizione dei proventi di una casa da gioco fra gli enti locali deve avvenire per legge. Ciò in quanto, si sostiene, i proventi stessi avrebbero natura tributaria: ma soprattutto perché, una volta data una disciplina legislativa, qualunque modifica (o soppres-

---

divani. La lettera u) esonera le prestazioni di riparazione di calzature: ma la lettera s) esonera le prestazioni dei ciabattini solo se rese in forma itinerante. Poiché l'attività di ciabattino è proprio quella di riparare calzature, quale disposizione prevale?

<sup>8</sup> Così HUBSCHMANN-HEPP-SPITALER, *Kommentar zue Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln, 1991, p. 4. Devo la citazione alla cortesia della Dr. A. Pobitzer.

sione) non può che avvenire per legge, in ossequio ad un principio che può sintetizzarsi in *semel lex semper lex*. Il che consente di introdurre l'ulteriore osservazione sul formalismo – se si vuole, giuridico – senza giustificazioni sostanziali – che costituisce da sempre l'espressione più alta della antiggiuridicità.

4. Il numero eccessivo di norme, la loro variabilità e la cattiva qualità della legislazione sono peraltro fenomeni sufficientemente riconosciuti, sui quali non pare necessario soffermarsi oltre<sup>9</sup>. Se non per osservare che la crisi della legislazione tributaria si è andata aggravando a partire dagli anni '70 e che non è dato di vedere alcuna inversione di tendenza, nonostante la riforma attuata con un impressionante numero di decreti delegati a partire dal 1997. Anzi, nonostante interventi legislativi finalizzati ad una maggiore efficienza dell'apparato amministrativo cui è demandata la gestione della fiscalità, l'efficienza dell'amministrazione sembra diminuire in rapporto diretto all'estendersi del fenomeno della autoliquidazione del tributo da parte del contribuente. Così sarebbe interessante sapere quanti atti dei contribuenti (sostanzialmente le dichiarazioni), che secondo i dati ufficiali sarebbero per circa il 90 per cento errati, lo siano per sottrazione di materia imponibile ovvero per la commissione di errori: ma sarebbe ancora più interessante sapere quanti sono – percentualmente – gli atti dell'amministrazione (accertamenti e iscrizioni a ruolo) anch'essi errati. È pur vero che tali considerazioni possono apparire non strettamente giuridiche: ma è altrettanto vero che non si possono ignorare in un giudizio di razionalità del sistema.

5. Sulla crisi del diritto tributario come sistema non mancano ormai le analisi da parte della dottrina giuridica<sup>10</sup>. La quale, sia pure in modi diversi, non ha mancato di affermare come, ormai, "la legislazione tributaria appare inoltre concepita come priva di una sua causazione interiore. Produce perciò una materia ribelle all'elaborazione dogmatica..."<sup>11</sup>.

Del pari la crisi del sistema emerge, sia pure indirettamente, anche da parte di chi, riproponendo l'opera e il pensiero di Vanoni, finisce col confrontare la costruzione di Vanoni (che era sistema) con quella odierna: che sistema non è<sup>12</sup>.

In realtà quale che sia la funzione che in uno Stato moderno si intenda debba avere il tributo – e qui le opinioni ben possono divergere giacché è questione

---

<sup>9</sup> Sui caratteri della legislazione fiscale, sulle ragioni che la determinano rinvio a LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, p. 6 ss.

<sup>10</sup> Rinvio soprattutto al bel saggio di BRACCINI, *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'iter di sistema*, in *Giuristi e legislatori*, (Atti dell'incontro di studio, Firenze, 25-28 settembre 1997), Milano, 1997.

<sup>11</sup> BRACCINI, *op. cit.*, p. 195.

<sup>12</sup> DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di E. Vanoni*, Jus, 1997, p. 115 ss.

squisitamente politica – affinché sotto il profilo giuridico possa aversi un sistema è necessario che il complesso di norme, di qualunque rango, sostanziali e formali, sia coordinato e funzionale da un canto al concetto di tributo che si assume a fondamento, dall'altro che abbia una propria razionalità interna e, da ultimo, che non confligga con gli altri settori dell'ordinamento giuridico. Deve – il complesso di norme consentire l'esistenza di principi generali che consentano di inquadrare categorie ed istituti in un insieme coordinato e coerente: né i principi devono confliggere con i principi del più generale ordinamento, di cui devono essere una espressione. Nel settore tributario, per contro, ciò non accade più ovvero non accade in misura adeguata. Già il numero delle norme e la loro formulazione rendono difficile (e solo in teoria possibile) l'elaborazione di un sistema: ma, a parte ciò, è proprio nei principi che si manifesta quella caduta di razionalità che impedisce – insieme con la perdita del senso dell'equità – che da un ammasso di precetti si possa passare ad un sistema<sup>13</sup>. E ritengo vi sia consenso abbastanza ampio sul fatto che, senza razionalità e senza equità, non si possa parlare di “diritto” ma semplicemente di un complesso di regole e precetti, efficaci solo perché coattivamente imposte. Equità, razionalità e principi generali: per nessuno di questi tre aspetti il cd. sistema consente un giudizio positivo.

Sull'equità rinvio senz'altro al saggio di Braccini<sup>14</sup>, aggiungendo che la critica potrebbe estendersi dal dato normativo a quello applicativo dove l'aneddotica – dalle elevatissime sanzioni al bimbetto che abbia comprato le caramelle senza porre in essere le formalità fiscali ai tributi richiesti a defunti – si spreca –. Poiché il giudizio su un sistema giuridico deve tenere conto anche della reale attuazione del dato normativo la conclusione è sicuramente negativa.

Del pari credo che attengano al momento equitativo anche i concreti comportamenti degli uffici dell'amministrazione la cui azione, ad esempio, è a volte diversa da zona a zona in relazione alle medesime fattispecie; così come accade che venga svolta attività impositiva solo nei confronti di alcuni soggetti, pur essendo, l'amministrazione, a conoscenza che altri soggetti sono nella stessa identica situazione.

L'esistenza cioè di una sostanziale discrezionalità nell'azione accertatrice senza (ed è questo il vero problema) che il sistema abbia (ancora) recepito quello

---

<sup>13</sup> Osserva BRACCINI, *op. cit.*, p. 214 “La giurisprudenza costituzionale coltiva un'idea debole di ‘sistema tributario’, limitando la verifica di razionalità della disciplina solo all'interno di isole normative costituite dai singoli tributi, concepite come altrettanti subsistemi”. Si riscontrano infatti “microsistemi settoriali che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali”. Si prospetta, ad opera della stessa elaborazione giurisprudenziale, un principio di “polisistemicità” insito nell'ordinamento tributario che, nel giudizio di costituzionalità della disciplina di un tributo, impedirebbe la “comparazione trasversale di istituti o normative di altri settori caratterizzati da regole diverse, in ragione della varietà delle materie disciplinate”.

<sup>14</sup> BRACCINI, *op. cit.*, specialmente p. 215 ss.

che è il rimedio *ad hoc* – il vizio di eccesso di potere – porta inevitabilmente ad una grave mancanza di equità.

6. Il punto merita una riflessione ulteriore. Già la dottrina meno recente aveva affermato che il principio della non discrezionalità “predomina in tutta la materia tributaria” essendo l’attività tributaria “strettamente vincolata: gli organi dell’amministrazione finanziaria hanno il potere-dovere di agire nei limiti e in conformità delle nonne”<sup>15</sup>. La tesi, sostanzialmente, era stata ripresa dalla dottrina posteriore, almeno sino a quando non si è rilevato che di discrezionalità si può invece parlare nell’esercizio dei poteri istruttori e di controllo della finanza – con conseguente possibile rilevanza del vizio di eccesso di potere (oltre che in alcuni specifici casi previsti dalla legge)<sup>16</sup>.

L’illegittimità degli atti istruttori poi, nel nostro ordinamento, non conosce alcuna forma di tutela diretta ma solo una tutela differita<sup>17</sup> in sede di impugnazione dell’atto finale.

Ora la disputa caratteristica sulla esistenza o meno di una discrezionalità amministrativa, in capo alla finanza in questa o quella fase dell’attività *lato sensu* accertatrice non è, in questa sede, rilevante. Ciò che conta è che:

a) per una serie di atti (o di attività) della finanza non è prevista una diretta ed immediata tutela giurisdizionale;

b) che, comunque, ciò che può essere fatto valere è il vizio di violazione di legge (o incompetenza) non essendo previsto anche l’eccesso di potere<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 53.

<sup>16</sup> FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pp. 195-196. Ma l’eccesso di potere è richiamato solo come “spunto evolutivo”.

<sup>17</sup> LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 1998, p. 125.

<sup>18</sup> Osservo, nella relazione tenuta al Convegno su “L’accertamento tributario nella Comunità Europea: l’esperienza francese”, Università di Bologna, Corso di perfezionamento in diritto tributario A. Berli, 17-18 settembre 1993 “Nella relazione di M. Hervouet non mancano spunti di particolare interesse per lo studioso italiano. Vi si riafferma, non in chiave problematica, ma come dato, la natura discrezionale dell’attività accertatrice: viene ribadito il principio del contraddittorio quale principio fondamentale in tema di accertamento e insieme limite alla discrezionalità dell’amministrazione. In realtà, la questione della discrezionalità delle attività di accertamento era stata vivacemente sollevata, proprio in questa sede, affermandola (e segnalandone la possibile arbitrarietà) da J. Garcia Anoveros, nel 1992: ed era stata altrettanto vivamente negata dal correlatore italiano, Franco Gallo. Il quale, argomentando sulla consolidata concezione giuridica italiana della discrezionalità amministrativa, che richiede una ponderazione fra interesse privato e pubblico nella esplicazione dell’attività amministrativa, finiva per focalizzare il discorso sulla impugnabilità o meno degli atti del procedimento. Fa tuttavia riflettere che studiosi come Anoveros e Herveuet non dubitano della natura discrezionale dell’attività accertatrice, che la discrezionalità nell’attività accertatrice tributaria è sempre stata oggetto di attenta analisi da parte della dottrina tedesca (ricordo la relazione di Birk in questo convegno nel 1991): e che anche una par-



7. Il complesso di norme che va sotto il nome di sistema tributario non presenta sufficienti caratteristiche di coerenza e razionalità che legittimino l'uso del termine sistema. Anche limitandosi alla normativa che disciplina i presupposti impositivi, appare difficile individuare i caratteri della coerenza e razionalità nelle scelte normative: sia in funzione dell'esagerato metodo casistico – che finisce col portare alla frammentarietà sia della incoerenza manifesta di non poche disposizioni. Fra le più recenti basti pensare alla nuova tassazione delle rendite finanziarie ove è stata assunta a fattispecie imponibile anche il “prelevamento di valuta dal proprio conto corrente in quella valuta (art. ..., n. 461)”<sup>19</sup>. Col che il concetto di reddito, comunque inteso<sup>20</sup>, pare abbandonato. Del resto la progressiva limitazione alla deducibilità di costi, oneri, ecc. in tema di redditi di impresa, o di lavoro autonomo, introdotta sia in funzione antielusiva sia per mere ragioni di gettito, ha sicuramente compromesso il principio della epurazione degli imponibili. Principio che è stato, per così dire, addirittura capovolto nella Irap ove è prevista la ineducibilità degli interessi (passivi) che peraltro concorrono anche a formare l'imponibile di chi li percepisce (come interessi attivi), soggiacendo quindi ad una perfetta doppia imposizione.

Del resto neppure un istituto come quello della registrazione – pur radicato nella nostra tradizionale tributaria – è sfuggito alla irrazionalità quando si è voluto prevedere la registrazione d'ufficio non solo per gli atti di cui l'amministrazione finanziaria sia venuta legittimamente in possesso ma anche quando “ne abbia avuto visione nel corso di accessi, ispezioni o verifiche” (art. 15, comma 1, lett. b), d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Tale previsione è, fra l'altro, sostanzialmente antinomica con quella che richiede il possesso “legittimo”.

8. Se la mancanza di coerenza interna nel complesso delle disposizioni che regolano, sul piano sostanziale e su quello formale, la materia tributaria costituisce un dato fortemente negativo, la mancanza di coerenza con l'ordinamento giuridico nel suo complesso lo è altrettanto. Va subito chiarito che non si tratta della

---

te della dottrina italiana, pur con diversa intensità e in relazione a diversi momenti della funzione accertatrice, non esita più a parlare di discrezionalità rispetto a quella che tradizionalmente veniva indicata come “attività vincolata”. L'esistenza di una vera e propria discrezionalità in capo all'amministrazione finanziaria è stata espressamente riconosciuta dalla Circolare 13 febbraio 1995, n. 49/S/Ucip, ove veniva segnalata “a) l'affermazione di prassi operative caratterizzate da una eccessiva e ingiustificata discrezionalità della pubblica amministrazione nella concreta gestione dell'iter procedimentale, svolto secondo modalità disomogenee e spesso scarsamente comprensibili per gli interessati”.

<sup>19</sup> È difficile oggi immaginare quale sorte potrà avere tale disposizione per i conti correnti in valuta destinati a tramutarsi in euro.

<sup>20</sup> La Circ. min. n. 165/E del 24 giugno 1998 sul d.lgs. n. 461 afferma che “si è provveduto a definire i redditi di capitale in base ad una nozione economico-strutturale”. Concetto, questo di non agevole comprensione.

nota questione del rapporto fra normativa fiscale e civilistica, non potendosi oggi dubitare che le norme di legge – abbiano pari valore né potendosi ritenere per alcun verso illegittima la modifica o la deroga a categorie che hanno la loro disciplina di base in altri settori dell'ordinamento; ma quando il legislatore fiscale non modifica ma altera istituti che appartengono alla civiltà giuridica – e ciò accade sistematicamente – senza considerazione alcuna per la logica e i principi ma solo in funzione di una “ragione fiscale” che, così realizzata, cessa di essere “ragione”. Allora si esce dal tema del rapporto fra diversi campi dell'ordinamento giuridico. Non si può, ad esempio, far ricorso all'istituto della presunzione – risalire da un fatto noto ad uno ignoto – come il legislatore fa all'art. 32, d.P.R. n. 600 pervenendo allo stesso risultato sulla base di due fatti (versamento e prelevamento) di segno opposto. Così come disporre la proroga di un termine di decadenza (art. 20, d.lgs. n. 44) per irrogare sanzioni ad un soggetto in relazione alla attività svolta nei confronti di un altro soggetto, appare – nella più benevole ipotesi – una utilizzazione anomala dell'istituto<sup>21</sup>.

Il diritto tributario, in altri termini, sembra riproporsi come diritto eccezionale, con la conseguenza della continuazione della sua “folle corsa verso l'irrazionale”<sup>22</sup>: in definitiva come non diritto. Del resto trovano, nel settore fiscale, troppo rara applicazione i principi generali del diritto, dalla tutela dell'affidamento alla buona fede: segno questo di una caduta della “giuridicità” del cd. sistema.

9. Principi costituzionali disapplicati o applicati solo formalmente; eccessivo numero di norme e cambiamenti continui della normativa; qualità sempre più scadente della legislazione; mancanza di razionalità; attività amministrativa insufficiente e a volte arbitraria; difetto di tutela giurisdizionale; caduta generale dei valori giuridici: e così via. Il quadro appare più che pieno di ombre ormai al buio. In altri termini gli elementi di negatività nella fiscalità italiana sono tanti e tali da indurre a ritenere che la crisi del diritto sia un fatto compiuto.

Se i rilievi fin qui formulati sono esatti, o lo sono anche solo in parte, appare difficile qualsiasi tipo di conclusione. Né vi è molto da sperare nell'Unione europea e nel sorgere di un diritto comune europeo – già auspicato – troppo limitata essendo ancora la sovranità dell'Unione, in campo fiscale, rispetto a quello, gelosamente conservata, degli Stati nazionali. Né le ipotesi di federalismo fiscale (sul piano interno) fino ad oggi formulate, consentono di considerare questa strada (quale che sia il giudizio politico) come mezzo di soluzione dei problemi della fiscalità. Non resta che pensare ad un radicale rifacimento, sul piano normativo, della intera fiscalità, il che è difficile: e ad una ancor più radicale modificazione

---

<sup>21</sup> Eppure il decreto sulle sanzioni è, probabilmente, quello meglio formulato rispetto agli altri decreti delegati emanati in base alla legge n. 662/1996.

<sup>22</sup> L'espressione è di DE MITA, *La funzione*, cit., p. 117.

della mentalità in tema di finanza pubblica, il che è ancora più difficile. Ma per arrivare comunque a un risultato positivo è necessario che, *in primis*, tutti gli studiosi del diritto facciano sentire su queste tematiche la loro voce, in modo da dare vita ad una cultura alla quale tutti, legislatori, giudici e pubblici funzionari, possano e debbano fare riferimento. Cultura senza la quale è dubbio che una qualsiasi riforma possa essere feconda.

## L'INSEGNAMENTO DEL DIRITTO TRIBUTARIO E LA CRISI DELLA FISCALITÀ \*

1. Mentre si può forse dubitare che la situazione della fiscalità italiana debba essere considerata come una situazione di crisi<sup>1</sup> – sotto il profilo giuridico – non pare si possa dubitare che l'insieme di norme che regolano il fenomeno tributario abbia perso il carattere di un sistema (cosa questa sulla quale concordano molti ed autorevoli studiosi), così come non si può dubitare che il numero e la qualità delle leggi – meglio, delle norme – tributarie siano, rispettivamente, al massimo e al minimo storico. Né, infine, si dovrebbe dubitare della necessità di una maggiore considerazione del disagio che continua a caratterizzare i rapporti tributari, disagio che riguarda non solo i soggetti passivi ma anche i soggetti attivi e gli stessi organi giudicanti. Non è per certo facile individuare le cause che hanno portato a questa situazione<sup>2</sup>, apparendo in realtà troppo semplicistico il riferirsi esclusivamente alle “colpe” del legislatore senza ulteriori analisi; o limitarsi alla critica della scelta, sempre da parte del legislatore, di una normativa analitico casistica in tema di norme impositive, senza fra l'altro chiedersi né perché tale scelta è stata effettuata né perché è stata poi così malamente realizzata. Cercherò, in queste brevi note, di indicare alcuni aspetti che possono avere rilievo ai fini di una migliore comprensione delle ragioni di quella che ritengo essere la • crisi giuridica della fiscalità. Crisi che continuo appunto a ritenere essere una vera e propria crisi “del diritto”, riconoscendo per contro che in termini di efficienza – ma solo riferita al gettito tributario complessivo – il c.d. sistema nel complesso funziona: così come va riconosciuto che il necessario processo di informatizzazione dell'Amministrazione e di introduzione di nuove tecnologie è quanto meno in atto.

---

\* *Giur. imp.*, 2000, pp. 1096-1101.

<sup>1</sup> Rinvio, sul punto, al mio articolo *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. trib.*, 1998, I, p. 1073.

<sup>2</sup> Che determina un livello di incertezza nei rapporti tributari estremamente elevato: cfr. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile a una determinata fattispecie*, in *Giur. imp.*, 1976, IV, p. 117.

2. La formulazione e la formazione delle leggi, la loro applicazione e le controversie che ne possono sorgere sono fenomeni che sia pure in misura diversa, coinvolgono (o dovrebbero coinvolgere) soprattutto soggetti che abbiano compiuto studi giuridici. Il che pone il problema di sapere se l'insegnamento del diritto tributario nelle Università – ed in particolare nelle Facoltà di Giurisprudenza<sup>3</sup> – sia soddisfacente<sup>4</sup>. Giudizio, peraltro, che può essere dato a condizione che il diritto tributario sia insegnato: cosa che, con l'ordinamento degli studi universitari fino ad ora vigente, non avviene necessariamente, non essendo la materia tributaria considerata come obbligatoria (ed è da ritenersi che con il nuovo ordinamento la situazione, probabilmente, peggiorerà) O. Cosa questa profondamente irrazionale solo che si valuti la connessione necessaria del diritto tributario con più di una disciplina, dal diritto civile al diritto penale; senza considerare poi che appare difficile ritenere completa la preparazione di un giurista che non ri-

---

<sup>3</sup> Il diritto tributario, com'è noto, è materia di insegnamento anche in altre Facoltà, unicamente ad alcune altre discipline giuridiche. Insegnamento probabilmente più difficile, per chi lo impartisce, rispetto alle Facoltà di Giurisprudenza.

<sup>4</sup> Sulla storia e le vicende dell'insegnamento del diritto tributario vedasi FALSITTA, *Nascita e sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 353 nonché AMATUCCI, *L'insegnamento del diritto finanziario*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, p. 492. Si segnala che con la prevista riforma dell'ordinamento degli studi universitari, alla materia tributaria non è attribuito un ruolo ed un'importanza pari a quelli riconosciuti alle tradizionali materie di diritto positivo: non viene cioè considerata come una delle materie caratterizzanti l'ambito di giurisprudenza della classe di lauree nelle scienze giuridiche: viene infatti compresa nel più diffuso e generico ambito delle attività formative relative a discipline affini o integrative. La materia tributaria è destinata a rimanere confusa fra materie comparate, ecclesiastiche, comunitarie, storiche ed economiche. Rischia così di perdere quel ruolo interdisciplinare e quel conseguente peso formativo che aveva maturato nell'esperienza didattica più recente delle facoltà giuridiche. Al pericolo di una perdita di identità si aggiunge anche un limitato peso nella composizione complessiva dei crediti che rappresentano uno degli ulteriori elementi di novità della riforma. Dovrà infatti concorrere con le materie del suo ampio e generico ambito per ripartire 18 crediti, indicati come minimi, quando le materie di diritto positivo che appartengono alle attività formative caratterizzanti la classe potranno, in futuro, ripartirsi ben 54 crediti come minimo. Ben altro destino è infine riservato alle materie, finanziarie di ispirazione economica, dal momento che è stato previsto il loro inquadramento nell'ambito delle attività formative caratterizzanti, assieme alle materie di diritto positivo. Può essere di parziale consolazione sapere che anche in Germania le cose non vanno meglio: VOGEL, in *Turistenzeitung* 1974, p. 520 scriveva: "fino ad ora, il diritto tributario ha il ruolo di Cenerentola nella nostra organizzazione scientifica e nella nostra formazione giuridica... a tutt'oggi vi sono ancora Facoltà di diritto ove manca una cattedra che si occupi anche di diritto tributario, mentre lo studente non può scegliere nella maggior parte dei Länder federali -- il diritto tributario neppure come materia facoltativa"; e ancora Tipke, più recentemente, osserva "la scienza del diritto tributario è una scienza giovane cui fino ad oggi, le facoltà giuridiche delle Università tedesche, ... hanno prestato scarsa attenzione" in *Die Steuerrechtsordnung, Wissenschaftsorganisatorische, Systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2: Die Entwicklung von Forschung und Lehre im Steuerrecht*, Köln, 1993, Band I, p. 1027.

Devo il contenuto di questa nota alla cortesia dei dottori Andrea Carinci e Cesare Belluzzi.

comprenda la conoscenza di un fenomeno quale il rapporto giuridico d'imposta. Né l'inconveniente può ritenersi, neppure parzialmente, superato dal fatto che la conoscenza del diritto tributario è poi richiesta per il superamento di alcuni concorsi o di alcuni esami di Stato, trattandosi di situazioni in cui il momento nozionistico prende inevitabilmente il posto di uno studio di tipo sistematico, proprio – almeno *in votis* – degli studi universitari. A ciò si aggiunga che non sempre la preparazione giuridica generale dei laureati in giurisprudenza (e ovviamente in Economia e Commercio) è tale da fornire una strumentazione concettuale che consenta di superare le lacune in questo o quel settore del diritto (quello tributario compreso). Se questa è la situazione per chi compie studi giuridici essa è, per forza di cose, ben peggiore per chi compie studi di genere diverso. E qui si profila una peculiarità della materia tributaria che vede – in misura assai maggiore di quanto non accada per altre discipline giuridiche – come operatori della medesima soggetti di formazione culturale diversissima. In altri termini la presenza nell'amministrazione, nelle libere professioni, negli organi giudicanti e nella pubblicistica di soggetti privi di una vera preparazione giuridica non può che influire negativamente sullo svolgimento dei rapporti tributari. Il che non vuol dire negare la utilità o meglio la necessità di specialisti in settori quali, ad esempio, la ragioneria, l'estimo o l'informatica, per l'attuazione dei rapporti tributari, ma sottolineare come tali conoscenze specialistiche non comportino necessariamente anche la capacità – nonché la sensibilità – di formulare norme, applicarle, interpretarle e così via. È anzi probabile che una conoscenza specialistica della materia tributaria, o di alcuni aspetti di essa, non supportata da una preparazione giuridica generale sia perfino più pericolosa di una non conoscenza *tout court*. Nessun problema se gli specialisti in altre discipline svolgono la loro – indispensabile – attività nei settori di competenza: il problema sorge quando la qualificazione per così dire *tecnica* si trasforma in titolo per una operatività giuridica. Basti pensare che mentre il processo civile, quello penale e quello amministrativo coinvolgono magistrati e avvocati con l'intervento eventuale di periti e consulenti, quello tributario vede coinvolti sia come giudici sia come difensori soggetti dalle più disparate provenienze. Questo diverso "clima" fra il diritto tributario da un canto e gli altri fondamentali settori del diritto positivo dall'altro può essere in realtà una delle ragioni del decadimento, sotto il profilo giuridico, del c.d. sistema tributario. È significativo il fatto che, sempre a proposito del particolare "clima" della materia per quanto mi consta, in sede di elaborazione di provvedimenti legislativi tributari, il Parlamento tenda a raccogliere, in sede di audizioni, le opinioni delle parti interessate ai provvedimenti medesimi, dalle associazioni di categoria ai sindacati, nonché degli ordini professionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri, ma non degli ordini degli Avvocati (per non dire delle Facoltà di Giurisprudenza, che pure hanno una tradizione in tale senso che risale alla dieta di Roncaglia), anche quando le norme da emanare siano norme processuali o penali.

È evidente, quindi, come una rivalutazione del diritto tributario e del suo insegnamento universitario si ponga se non come presupposto essenziale come condizione per un più generale recupero della giuridicità dei rapporti tributari. Ed è tempo, probabilmente, di ricordare come il diritto tributario abbia radici tutt'altro che recenti (come purtroppo a volte ancora si afferma) e antica dignità di studi, tali comunque da collocarlo, pur senza volere fare fastidiose graduatorie, fra le discipline giuridiche di maggiore importanza: ed è sufficiente, per convincersi di ciò, la lettura dei saggi storici di un giurista quale Berliri<sup>5</sup>. E a tal proposito non è senza significato il rinnovato interesse, nel mondo degli studiosi, per la storia del pensiero e delle istituzioni tributarie. È possibile peraltro che l'attuale riproposizione del pensiero di illustri studiosi, quali Vanoni<sup>6</sup> (e lo stesso Berliri) nasca anche, magari inconsciamente, dalla insoddisfazione dello stato della realtà normativa e applicativa della attuale fiscalità. E qui va segnalato come, paradossalmente, mentre gli studi giuridici tributari si mantengono ad alto livello, la qualità del dato normativa continui a peggiorare, di tal che se un appunto può farsi alla categoria degli studiosi è quello, in un certo senso, di nobilitare, con la loro capacità e il loro impegno, una legislazione non meritevole di tanta attenzione. Tuttavia è probabile che senza l'apporto degli studiosi non si sarebbero neppure avuti, sul piano della normativa, quei pochi segnali di recupero di valori giuridici, fra i quali va ricordato senz'altro lo Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212).

Resta comunque il fatto che, nel settore della fiscalità, il momento giuridico appare sempre più assente, dalla produzione delle norme sino al concreto svolgersi dei rapporti d'imposta. E l'arretramento della cultura giuridica nel settore tributario è, probabilmente, anche alla radice del decadimento qualitativo delle leggi (e delle norme) che costituisce causa fondamentale, ancorché non unica, della crisi. Sia l'esasperato ricorso al metodo analitico-casistico sia il proliferare di norme – provvedimento o aventi comunque contenuto squisitamente amministrativo, sia la pessima formulazione delle stesse hanno, con tutta probabilità, la medesima origine. Va infatti considerato come la maggior parte delle leggi tributarie sia di iniziativa governativa, il che significa che le leggi stesse – a parte le scelte politiche – vengono elaborate dall'Ufficio legislativo del Ministero delle Finanze. Il successivo iter parlamentare mentre non può portare a una migliore formulazione del provvedimento può contribuire a peggiorarlo, con emendamenti via via sempre più specifici; con la conseguenza che se il testo originario

---

<sup>5</sup> Per lo studio della storia del diritto tributario, in *Riv. it. dir. fin.*, 1940, I, p. 211; *Evoluzione dello studio del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1949, I, p. 66, cui adde A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1997.

<sup>6</sup> Mi riferisco al saggio di DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di E. Vanoni*, in *Jus*, 1997, 115.

non è qualitativamente valido è illusorio (tranne sempre possibili eccezioni) pensare ad un miglioramento ad opera del Parlamento, spesso bloccato fra l'altro da vincoli di maggioranza e opposizione. Anche quando la legge è – come di frequente accade in campo tributario – di delega lo scenario non muta di molto: salvo per il fatto che di regola la legge delegata viene poi elaborata da una Commissione i cui componenti – professori, magistrati e funzionari vengono sempre più designati dal Governo sulla base di criteri squisitamente politici, criteri che finiscono con l'essere un vincolo ai lavori della Commissione stessa. È vero che a volte la componente accademica o comunque giuridicamente preparata riesce ad avere un certo peso (ciò che si può tradurre in una migliore formulazione) ma è altrettanto vero che non di rado accade il contrario, al punto che si ha persino l'impressione che le leggi migliori (o meno peggiori) siano quelle che hanno una più intensa elaborazione parlamentare rispetto a quelle demandate ai c.d. esperti. In fondo è l'asserito particolare tecnicismo dei provvedimenti da emanare che ha sempre giustificato il ricorso al sistema della delega: in un diverso quadro culturale di riferimento tale ricorso apparirebbe meno necessario di quanto ora non si sostenga, posto che il più delle volte il c.d. tecnicismo si risolve in una prolissità e analiticità assolutamente non necessarie<sup>7</sup>, meglio, assolutamente dannose.

3. Ci si può chiedere, a questo punto, per quali ragioni la qualità degli studi non riesca a trasferirsi nella legislazione, nell'attività amministrativa, nei processi ecc. Il discorso torna, inevitabilmente, al problema dell'insegnamento del diritto tributario nelle università, anche se il quadro di riferimento dovrebbe essere più ampio, riguardando probabilmente gli studi giuridici e la cultura giuridica nel loro insieme: il che peraltro sposterebbe la problematica troppo lontano. Certamente non ci si deve nascondere che il continuo riferimento alla legalità, e non già al diritto, anche da parte di addetti ai lavori, è significativo. Nel settore tributario, comunque, non v'è dubbio che l'insegnamento del diritto sia particolarmente difficile, anche a causa della sterminata legislazione che, in qualche modo, va illustrata o comunque ricordata. Ma è solo da una valorizzazione dello studio del diritto tributario nelle Università in primo luogo, che può ricadere su chi si occupa professionalmente, a vario titolo, di questa disciplina, una pure elementare presa di coscienza: che anche la materia tributaria, nei suoi aspetti giuridici, va

---

<sup>7</sup> Scriveva A. BERLIRI, "In tutte le leggi ma in particolare in quelle fiscali e, tra queste, in quelle che debbono essere applicate dalla gran massa dei contribuenti e non da pochi specialisti, ciò che conta è la certezza del diritto la quale presuppone poche regole e chiare. Voler fare giustizia al mille per mille prevedendo tutti i possibili casi e dettando per ognuno di essi una norma apposita significa in realtà finire col non fare giustizia neppure al cinquanta per cento per la pratica impossibilità di applicare la legge. Non per niente i Romani che di diritto sembra se ne intendessero raffiguravano la giustizia con un robusto gladio e con una grossa bilancia e non col bisturi del chirurgo e con la bilancia del farmacista a, in *Giur. imp.* 1967, p. 697.



trattata giuridicamente la parte di chi abbia una preparazione giuridica. E a questo imperativo non deve sfuggire neppure il primo – e più importante – fra i soggetti, cioè il legislatore. Un più diffuso e intenso insegnamento del diritto tributario nelle Università si pone quindi come condizione per il miglioramento complessivo della qualità giuridica di tutto il settore tributario.

L'AZIONE IMPOSITIVA,  
LE PROCEDURE E IL PROCESSO



Tra i pochi scritti dedicati da Furio Bosello all'azione impositiva, alle procedure ed al processo tributario assume particolare rilievo il saggio sul fallimento fiscale del 1974, nel quale l'Autore formula serrate critiche, attribuendo al fallimento fiscale funzione *lato sensu* punitiva. Vengono ripresi alcuni spunti già formulati nello scritto del 1966 dedicato alla regolarità fiscale del processo civile, in cui si anticipava l'uso improprio delle nullità e delle preclusioni derivanti dall'inosservanza delle norme tributarie.

Bisognerà però attendere gli anni '90 per acquisire piena consapevolezza del fenomeno delle sanzioni improprie e per assistere, nel 1992, alla sentenza della Corte costituzionale sull'illegittimità del fallimento fiscale.

Il saggio su *Le deroghe al segreto bancario nei rapporti tributari* (1982) caratterizza una feconda stagione di impegno didattico e formativo in cui il prof. Bosello giunge a coinvolgere nella ricerca alcuni dei suoi studenti, sino a motivarli prima con l'assegnazione di diverse tesi di laurea sullo stesso tema e poi con il coinvolgimento in specifici studi sul procedimento, sulla riservatezza come diritto della personalità e sulla fiscalità finanziaria.

Un cenno particolare merita uno dei pochi contributi dedicati al processo tributario, *L'esecuzione della sentenza nei confronti del contribuente*, del 1994. L'esordio esplicita l'approccio dell'Autore ai temi processualistici "non ho mai scritto in materia di processo tributario. So quanto la materia processuale sia delicata e difficile; è una materia che richiede una strumentazione non certo inferiore ed una forma mentis non molto diversa da quella richiamata poc'anzi in materia di teologia; e così come non ho mai scritto di teologia non mi sono mai occupato di processo tributario, Tra le due materie, con tutta probabilità, mi avventurerei con più tranquillità nella teologia, piuttosto che nel processo tributario".

La consueta brillante autoironia cela un indirizzo teorico: centrare gli studi tributari sul diritto sostanziale, evitando gli eccessi cui talvolta ha dato luogo la sovraesposizione delle problematiche processualistiche rispetto all'attuazione del tributo. Ovvio il conseguenziale agnosticismo sulla classica contrapposizione dogmatica tra teorie dichiarative e teorie costitutive nella dinamica dell'azione impositiva e del processo tributario.



## IL FALLIMENTO FISCALE\* (\*)

### SOMMARIO:

1. Precedenti legislativi. – 2. Il testo unico del 1958. – 3. Natura e funzione. – 4. Presupposti. – 5. La procedura. – 6. Il giudizio di opposizione. – 7. Rapporti con il fallimento comune.

### 1. *Precedenti legislativi*

L'istituto del fallimento per debito di imposta (o fallimento fiscale)<sup>1</sup>, sulla permanenza del quale nell'ordinamento<sup>2</sup> non poteva sussistere alcun dubbio dopo l'emanazione del testo unico sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645, è entrato a far parte del nostro sistema normativo con la legislazione straordinaria della prima guerra mondiale e più precisamente con il r.d. 1° ottobre 1917, n. 1562, art. 4; norma poi integrata dal successivo d.legisl.lt. 29 novembre 1917, n. 1943. Queste disposizioni vennero quindi trasfuse nel testo unico sulle imposte e sovraimpo-

---

\* *Giur. comm.*, 1974, pp. 448-458.

<sup>1</sup> Le espressioni "fallimento fiscale" e "fallimento per debito d'imposta" vengono usate come sinonimi anche se taluno vi ravvisa una differenza: M.M. PISATURO, *Il fallimento fiscale nella dottrina e nella giurisprudenza*<sup>2</sup>, Città di Castello, 1960, p. 1.

<sup>2</sup> Ma la Cass., Sez. un., 25 gennaio 1957, n. 60, Amato c. Esatt. Napoli, in *Foro it.*, 1957, I, c. 1459 aveva ribadito il principio della permanenza del fallimento fiscale dopo l'entrata in vigore della nuova legge fallimentare.

In precedenza si erano pronunciati in tal senso Trib. Napoli, 15 aprile 1948, Corcione c. Esatt. Napoli e Fall.to Società De Rosa-Cordone, in *Foro it.*, 1949, I, c. 798; Trib. Napoli, 24 settembre 1952, Autieri c. Simone e Niccolai, in *Dir. e giur.*, 1952, p. 437; App. Milano, 25 marzo 1953, Esatt. Milano e Ammin. e liquid. S.I.S.T., in *Dir. fall.*, 1953, II, p. 385. In dottrina, negano la vigenza dell'istituto del fallimento fiscale in presenza della nuova legge fallimentare U. AZZOLINA, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*<sup>2</sup>, I, Torino, 1961, p. 110 ss. R. PROVINCIALI, *Manuale di diritto fallimentare*<sup>1</sup>, I, Milano, 1969, p. 326 ss.; ID., *Trattato di diritto fallimentare*, I, Milano, 1974, p. 266 ss.

Per la confutazione di tale tesi cfr., per tutti, gli scritti di G.A. MICHELI, *In tema di fallimento per debito d'imposta*, in *Giur. it.*, 1955, I, 2, p. 865; *Ancora in tema di fallimento per debito d'imposta e di "solve et repete"*, in *Giur. it.*, 1958, I, p. 1, e p. 267.

ste di guerra 9 giugno 1918, n. 858, all. A. In realtà, più che dar vita ad un istituto nuovo, con la normativa in questione si introdusse una serie di presunzioni, *iuris et de iure*, in base alle quali chi avesse realizzato redditi soggetti all'imposta di guerra era comunque considerato commerciante: così come la morosità nel pagamento dell'imposta equivaleva, per disposizione di legge, alla cessazione dei pagamenti. Accanto a queste presunzioni, la legge prevedeva poi la necessità che l'esattore fosse autorizzato dall'intendente di finanza a presentare ricorso per ottenere il fallimento, il che, sotto l'aspetto processuale, costituiva una indubbia novità.

Successivamente, l'istituto del fallimento per debito d'imposta fu recepito nella legislazione ordinaria, in via definitiva, con il r.d. 17 settembre 1931, n. 1608 (modificato dal d.legisl. 5 ottobre 1947, n. 1208) che, all'art. 25, disponeva: "il debito per imposta diretta è considerato come commerciale, agli effetti della dichiarazione di fallimento, quando il commerciante si è reso moroso al pagamento di sei rate successive della imposta relativa alla sua attività commerciale. La dichiarazione di fallimento è pronunciata soltanto ad istanza dell'esattore delle imposte in seguito a disposizione dell'intendente di finanza". In tal modo, quindi, il fallimento fiscale venne esteso ad ogni caso di morosità (per sei rate) nel pagamento dell'imposta afferente all'attività commerciale. Questa era la disposizione (poi sostituita dagli articoli 261 e 262 del testo unico del 1958) in vigore all'atto dell'emanazione della legge fallimentare.

Va poi ricordato – anche per la particolare deviazione dai principi – il d.legisl. 26 marzo 1946, n. 134 (successivo quindi alla legge fallimentare), sull'avocazione dei profitti di regime, che all'art. 31 prevedeva la possibilità del fallimento del debitore moroso "indipendentemente dalla qualità di commerciante"<sup>3</sup>. Vero che anche per il fallimento previsto dalla legge del 1918 non era richiesta siffatta qualità: ma con l'art. 31 del d.legisl. 9 giugno 1918, n. 857 il contribuente moroso era comunque *considerato commerciante*, mentre l'art. 31 del d.legisl. n. 134 del 1946 veniva (anzi viene, giacché trattasi di una norma non abrogata, ancorché oggi i rapporti possono dirsi ormai esauriti) assoggettato alla procedura fallimentare *indipendentemente* dalla qualità di commerciante.

## 2. Il testo unico del 1958

Con l'emanazione del testo unico sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645 – in vigore fino al 31 dicembre 1973 – che prevedeva espressamente il falli-

---

<sup>3</sup>Vedasi, per una più ampia esposizione, R. PROVINCIALI, *Il fallimento dell'esattore*, in *Dir. fall.*, 1959, I, p. 157 ss.

mento fiscale agli articoli 261 e 262<sup>4</sup>, l'istituto veniva ad avere una più completa disciplina, che si discostava abbastanza sensibilmente da quella precedente. Presupposti per l'applicazione del fallimento erano che il contribuente avesse lo *status* di imprenditore commerciale; che sussistesse il fatto obiettivo del mancato pagamento di sei rate d'imposta consecutive (ovvero del mancato pagamento in unica soluzione dell'imposta di ricchezza mobile e complementare sui redditi di categoria C/2 dovuta in eccedenza a quelle già iscritte normalmente a ruolo) e che le imposte si riferissero a redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali.

Va detto, preliminarmente, che, una volta dichiarato, il fallimento fiscale seguiva la normale procedura, di guisa che può dirsi che esso non si differenziasse

---

<sup>4</sup>Eccone il testo: art. 261: "Il mancato pagamento di sei rate consecutive d'imposte per un ammontare complessivo non inferiore alle lire 12.000 è punito con l'ammenda da L. 1000 a L. 20.000.

Se il mancato pagamento si riferisce ad imposte sui redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali ovvero dall'esercizio di attività per le quali sia richiesta l'iscrizione in albi professionali o una speciale autorizzazione, l'Amministrazione finanziaria, in luogo dell'ammenda, promuove la dichiarazione di fallimento o dispone la sospensione dall'esercizio dell'attività. Non si fa luogo all'applicazione dell'ammenda o alla sospensione dall'esercizio dell'attività se il contribuente prova che il mancato pagamento è stato determinato da impossibilità economica.

Il contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, abbia compiuto sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti che rendano in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale è punito con la reclusione fino a tre mesi, senza pregiudizio delle sanzioni previste dai commi precedenti.

Le disposizioni di questo articolo si applicano anche nel caso di mancato pagamento, in unica soluzione, delle imposte sui redditi di lavoro corrisposti al personale dipendente iscritte nel ruolo speciale a nome del soggetto ai sensi della lett. a) dell'art. 183".

Art. 262: "Nelle ipotesi previste dall'art. 261 l'esattore informa l'ufficio delle imposte entro 60 giorni dalla scadenza della sesta rata d'imposta o, nel caso previsto dall'ultimo comma dello stesso articolo, dalla scadenza dell'unica rata. L'Ufficio delle imposte redige il processo verbale di morosità, contenente l'invito al contribuente a presentarsi all'Intendente di finanza entro un termine non inferiore a 30 giorni, con l'avvertenza che in caso di mancanza comparizione o di mancato pagamento entro il detto termine si procederà all'applicazione delle sanzioni. Il verbale è comunicato all'Intendente e notificato al contribuente.

Se il contribuente si presenta l'Intendente di finanza ha la facoltà di assegnargli un nuovo termine per il pagamento delle imposte dovute. Le dichiarazioni rese dal contribuente ed il provvedimento adottato dall'Intendente sono riportati nel processo verbale.

Se il contribuente non si presenta o non provvede tempestivamente al pagamento l'Intendente di finanza condanna il contribuente all'ammenda ovvero, nei casi contemplati dal 2° e dall'ultimo comma dell'art. 261, dispone che l'esattore presenti il ricorso per la dichiarazione del fallimento o pronuncia con decreto motivato la sospensione dall'esercizio dell'attività professionale. Il decreto di sospensione è notificato all'interessato che può ricorrere entro 15 giorni al Ministro per le finanze; in caso di mancata proposizione o di rigetto del ricorso il decreto è comunicato per i provvedimenti di competenza all'organo incaricato della tenuta dell'albo o all'autorità che concesse l'autorizzazione".



dal fallimento ordinario. Inoltre l'esattore poteva ben chiedere la dichiarazione di fallimento del contribuente imprenditore, qualora ne sussistessero i presupposti, in base alla legge fallimentare comune, alla pari di ogni altro creditore; l'iniziativa per la dichiarazione di fallimento (fiscale) doveva invece muovere necessariamente dall'esattore. Questi, tuttavia, doveva prima porre in essere tutta la procedura prevista dall'art. 262: e qui non pare dubbio che l'esattore avesse l'obbligo di segnalare all'ufficio la morosità del contribuente, in quanto è solo in base alla comunicazione dell'esattore che la trasgressione poteva venire a conoscenza dell'amministrazione finanziaria, sia che la trasgressione comportasse l'applicazione di una sanzione penale sia che comportasse la sospensione dall'albo o il fallimento. Del pari, così come nelle ipotesi di cui agli artt. 261 e 262 si era in presenza di una serie di atti dell'esattoria che costituivano atti *dovuti* (comunicazione all'intendente e istanza di fallimento), anche per quanto concerne l'intendente di finanza il disporre la presentazione dell'istanza di fallimento da parte dell'esattore costituiva una funzione vincolata. Si era invece affermato che, a tal proposito, sussistesse una facoltà del tutto discrezionale dell'intendente<sup>5</sup>. Ciò non è esatto. Vi è da osservare che il sistema degli artt. 261 e 262 (e si noti che in tali norme sono sempre usate espressioni indubbiamente precettive: "promuove", "dispone", ecc.) escludeva ogni discrezionalità da parte dell'intendente, che, di fronte al verificarsi delle fattispecie del mancato pagamento di sei rate d'imposta, doveva applicare la sanzione prevista (la sospensione dall'albo e, prima che fosse privato di tale facoltà, l'ammenda) ovvero disporre affinché l'esattore presentasse l'istanza di fallimento. Data la perfetta equiparazione contenuta nella legge, si dovrebbe sostenere che, se la presentazione dell'istanza di fallimento era a discrezione dell'intendente, anche la sospensione dall'albo o l'applicazione della ammenda sarebbero provvedimenti applicabili a discrezione dell'Intendente. Il che era da escludere.

Di discrezionalità poteva invece parlarsi in base alla legge del 1928 ed in particolare all'art. 39 del t.u. n. 1608 del 1931, ove era detto che: "l'intendente ha *facoltà* di disporre che l'esattore presenti la domanda per la dichiarazione di fallimento (...)".

Le imposte in relazione alle quali poteva verificarsi il fallimento fiscale erano quelle sui redditi derivanti dall'esercizio di una impresa commerciale; quindi la ricchezza mobile di categoria B e, poiché la legge non distingueva fra tributi erariali e locali, anche l'i.c.a.p., l'imposta camerale, e le relative addizionali.

Tuttavia, non necessariamente la morosità nel pagamento della R.M. cat. B poteva determinare il fallimento fiscale, in, quanto questo tributo colpiva anche redditi non derivanti dall'esercizio di imprese commerciali (come le plusvalenze per occasionali operazioni speculative nei confronti di privati non imprenditori

<sup>5</sup> Così, ad esempio, R. PROVINCIALI, *Manuale*, cit., I, p. 239; ID., *Trattato*, cit., I, p. 268 s.

ovvero, almeno secondo la giurisprudenza dominante, il canone di affitto di una azienda.

Evidentemente al di fuori dell'ambito di applicazione dell'art. 261 erano poi l'imposta complementare e l'imposta sulle società. Era da escludere inoltre che potessero invece avere rilievo le addizionali comuni ai vari tributi diretti. Il fallimento fiscale era poi previsto anche per l'omesso pagamento dell'imposta sui redditi dei dipendenti iscritta nel ruolo speciale di cui all'art. 183, lettera *a*, del testo unico del 1958.

### 3. Natura e funzione

Sulla natura del fallimento fiscale sono state espresse le opinioni più varie, nella vigenza sia della legge del 1951 sia del testo unico del 1958: né la nuova normativa introdotta dal legislatore del 1973 (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 97<sup>6</sup>) sembra avere modificato, sostanzialmente, i termini della questione.

Il problema consiste nell'attribuire o meno al fallimento fiscale natura di sanzione, sia pure *sui generis*. Invero, poiché una volta dichiarato il fallimento fiscale non si discosta dalla ordinaria procedura fallimentare, si può ravvisare nel fallimento fiscale – che pure conserva la procedura esecutiva concorsuale – una sanzione impropria. In realtà si è osservato che il fallimento fiscale, più che una sanzione in senso stretto, svolgerebbe una funzione coercitiva, realizzando una coazione indiretta verso il contribuente inadempiente<sup>7</sup>. Si può certamente convenire che l'intento coercitivo resta fra i motivi dell'istituto<sup>8</sup>, senza che da esso sia dato di trarre conseguenze sul piano degli effetti giuridici; tuttavia il legislatore ha utilizzato il fallimento fiscale proprio come una sanzione, come risulta dal fatto che esso è disciplinato al titolo III del decreto n. 602, intitolato "Sanzioni" per una fattispecie punita anche con la pena pecuniaria; inoltre al fallimento fiscale si ap-

---

<sup>6</sup> Riproduciamo, per comodità del lettore, i primi commi dell'art. 97, che porta come rubrica: "Morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante ruoli":

"Per il mancato pagamento di tutte o dell'unica rata di un medesimo ruolo quando il relativo ammontare è superiore alle lire 500.000 si applica la pena pecuniaria da lire 50.000 a lire 300.000.

Del mancato pagamento l'esattore deve dare comunicazione all'ufficio delle imposte entro sessanta giorni dalla scadenza della rata dalla quale si è verificata la morosità.

Se il mancato pagamento è posto in essere da soggetti esercenti imprese commerciali l'intendente di finanza promuove la dichiarazione di fallimento, ferma restando l'applicazione della pena pecuniaria di cui al primo comma.

La dichiarazione di fallimento può essere promossa anche nei confronti dei responsabili solidali di cui all'art. 34 purché si trovino nelle condizioni previste dal comma precedente".

<sup>7</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, p. 370; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 187 ss.

<sup>8</sup> E. ALLORIO, *op. cit.*, p. 190.

plicano i provvedimenti di condono delle sanzioni non penali in materia tributaria, via via emanati nel corso degli ultimi tempi: applicazione espressamente prevista dall'art. 1 l. 23 dicembre 1966, n. 1139, e dall'art. 1 l. 31 ottobre 1963, n. 1458. Si è in sostanza in presenza di un istituto che viene utilizzato dal legislatore per fini diversi da quelli che gli sarebbero naturalmente propri, il che giustifica il fatto che, come si vedrà al numero successivo, non si richieda lo stato di insolvenza per la dichiarazione di fallimento: per cui la particolare efficacia sanzionatoria del fallimento fiscale "va cercata nei più complessi effetti che discendono dalla dichiarazione di fallimento"<sup>9</sup> specialmente in relazione al fatto che tali effetti si producono in relazione ad un fenomeno (inadempienza) obiettivamente meno grave di quello normalmente richiesto (insolvenza).

#### 4. *Presupposti*

Il fatto che determina la dichiarazione di fallimento fiscale è, in base all'art. 97, l'omesso pagamento di tutte o dell'unica rata di un medesimo ruolo per un ammontare superiore a 500.000 lire, cioè l'inadempienza del contribuente.

Qui si verifica quella che è, probabilmente, la maggiore deviazione rispetto al diritto fallimentare comune: in quanto, in luogo dello stato di insolvenza, presupposto della procedura concorsuale è una sia pur qualificata inadempienza.

Sul punto non dovrebbero esservi più dubbi<sup>10</sup>: così come sulla normativa vigente non vi è dubbio che il mancato pagamento non costituisce una presunzione (assoluta) di insolvenza. Ne consegue, pertanto, che il tribunale, davanti al quale sia avanzata richiesta di fallimento fiscale, non può estendere la propria indagine all'accertamento dello stato di insolvenza del contribuente, ma deve limitarsi ad esaminare la sussistenza del mancato pagamento e degli altri presupposti.

La legge richiede infatti che il mancato pagamento sia posto in essere da "esercenti imprese commerciali". Qui si pone il delicato problema di sapere se con tale espressione si è voluto fare riferimento all'imprenditore commerciale in senso stretto ovvero se si debba far riferimento a tutti i soggetti che, pur senza rivestire la qualifica civilistica di imprenditori commerciali, svolgano attività commerciale. La seconda soluzione sembrerebbe più conforme ai principi vigenti in materia di imposizione diretta dal momento che, in base alle norme del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (art. 51), l'esercizio di impresa commerciale – quale fonte di reddito di impresa – si estende a fattispecie che non rientrano in quella di impresa commerciale *stricto sensu*; e pare avvalorata dal fatto che la legge non ha

<sup>9</sup> G.A. MICHELI, *Ancora in tema di fallimento e di "solve et repete"*, in *Giur. it.*, 1958, I, 1, c. 270.

<sup>10</sup> Trib. Livorno, 19 luglio 1954, Esatt. Livorno c. Novelli, in *Giur. it.*, 1955, I, 2, c. 864; Cass., Sez. un., 25 gennaio 1957, n. 260, Amato c. Esatt. Napoli, in *Giur. it.*, 1958, I, 1, c. 267.

usato l'espressione "imprenditore commerciale" ma quella "soggetto esercente attività commerciale".

Tale soluzione può lasciare molto perplessi, tanto più che in base alla disciplina del fallimento fiscale contenuta nel testo unico del 1958 era quasi pacificamente esclusa<sup>11</sup> la possibilità del fallimento del non imprenditore, ma la precedente normativa faceva riferimento al mancato pagamento di imposte relative a redditi derivanti dall'esercizio di *imprese* commerciali.

Un argomento a favore invece dell'assoggettabilità al fallimento dei soli imprenditori commerciali può essere tratto dal quarto comma dell'art. 97, il quale prevede la estensione del fallimento anche ai responsabili solidali (soggetti i cui redditi si cumulano, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, con quelli del contribuente) che si trovino nelle condizioni "previste dal comma precedente". Ora, se appare conforme ai principi che l'estensione del fallimento a soggetti che nel rapporto tributario non rivestono la qualifica di "soggetti iscritti a ruolo" (cfr. art. 34), vale a dire di debitori principali, sia subordinata allo *status* di imprenditori commerciali, ossia ad una precisa qualificazione soggettiva, apparirebbe invece irrazionale che la estensione stessa fosse subordinata al fatto che anche il responsabile svolga una attività ritenuta fiscalmente commerciale.

In realtà nessuno degli argomenti che si possono trarre dalla lettura della legge appare decisivo. Probabilmente la soluzione può trarsi da un altro ordine di considerazioni. Com'è noto, con il nuovo sistema di imposizione diretta, vengono iscritte a ruolo delle imposte (quelle sul reddito delle persone fisiche e quelle sul reddito delle persone giuridiche) che gravano su di un reddito complessivo: ed il cui mancato pagamento può comportare la dichiarazione di fallimento (per l'imposta locale sui redditi il problema si pone in modo diverso). Ora può verificarsi che il contribuente possieda redditi derivanti da vari cespiti: ed abbia invece una perdita derivante dall'esercizio di una impresa, sia pure minore della somma degli altri redditi. In tal caso il contribuente sarebbe iscritto a ruolo, per un reddito complessivo derivante, ad esempio, solo da fabbricati: in relazione al quale sarebbe poi anche iscritto a ruolo per la imposta locale sui redditi. In tale ipotesi, mentre può comprendersi una dichiarazione di fallimento collegata allo *status* di imprenditore, si giustifica meno facilmente la stessa dichiarazione solo perché inadempiente in relazione ad una imposta su di un reddito che l'attività considerata fiscalmente commerciale non ha concorso a formare.

L'inconveniente appare ancora più evidente per l'imposta locale sui redditi: nell'ipotesi ora fatta si dovrebbe avere la dichiarazione di fallimento per l'omesso pagamento di questo tributo solo che il contribuente abbia esercitato una attività commerciale non produttiva di reddito.

---

<sup>11</sup> Ma in senso contrario: G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*. Torino, 1970, p. 257; L. LORDI, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, Napoli, 1946, p. 105.

In definitiva, di fronte ad una espressione letterale che si presta a due interpretazioni, la soluzione da preferirsi rimane, in sostanza, quella di richiedere lo *status* di imprenditore commerciale in senso stretto: sia per il contribuente sia per il responsabile solidale.

Come si è detto, le imposte in relazione alle quali può aversi il fallimento fiscale sono le tre imposte sul reddito (persone fisiche, persone giuridiche, imposta locale sui redditi): alle quali occorre aggiungere le iscrizioni a ruolo per imposte sui redditi altrui o per regimi sostitutivi ove le iscrizioni abbiano luogo per previsione di legge, o per omesso versamento diretto. L'art. 97 infatti non discrimina in relazione alle singole imposte, comminando il fallimento per il semplice mancato pagamento di tutte o dell'unica rata *di un medesimo ruolo*. Il che fa sì che anche l'omesso pagamento di interessi, soprattasse e pene pecuniarie possa determinare il fallimento, contrariamente a quanto si verificava vigente il testo unico del 1958 che faceva espresso riferimento alle *imposte* iscritte a ruolo.

In tema di imposte, comunque, resta particolarmente delicata la questione delle iscrizioni a ruolo in via provvisoria, il cui omesso pagamento, giacché l'art. 97 non distingue fra iscrizioni a titolo definitivo o provvisorio, dovrebbe potere determinare il fallimento fiscale. L'inconveniente sarebbe gravissimo. Infatti, poiché il giudice può e deve soltanto accertare l'esistenza dei presupposti di legge, essendogli preclusa la possibilità di esaminare il fondamento della pretesa tributaria, si potrebbe arrivare alla dichiarazione di fallimento per l'omesso pagamento di imposte che non siano dovute. L'anomalia è tale che si era ritenuto, in giurisprudenza, non applicabile l'art. 261 del t.u. del 1958 nella ipotesi di iscrizione provvisoria<sup>12</sup>.

A non poche perplessità dà ancora luogo la posizione dell'erede del contribuente nonché quella del cessionario d'azienda. Per il primo si era esclusa la assoggettabilità al fallimento fiscale in base alla lettera della legge del 1931, per cui l'imposta doveva riferirsi ai redditi del contribuente "derivanti" dalla *sua* attività commerciale: ma l'art. 97 non solo non riporta l'aggettivo possessivo "sua" ma non fa neppure più riferimento ai redditi derivanti dall'attività commerciale.

Ma ecco allora riprendere vigore la tesi, prospettata sotto la legge del 1931, che l'erede, purché abbia continuato l'attività commerciale del *de cuius* in quanto tenuto al pagamento dei debiti, può subire il fallimento. Ed alla stessa soluzione si deve pervenire anche se l'erede, pur senza avere continuata l'attività commerciale, rivesta egualmente la qualifica di imprenditore commerciale. Così come il cessionario di azienda.

Ed invero la natura di sanzione non osta alla trasmissibilità agli eredi della soggezione al fallimento, non trattandosi di sanzione penale (così come tale na-

---

<sup>12</sup>In questo senso il decreto del Trib. Roma, 3 marzo 1972 e il decreto dell'App. Roma, 30 maggio 1972, in *Esattore*, 1972, p. 423; in senso contrario il decreto dell'App. Roma, 10 novembre 1972, *ivi*, p. 727.

tura non vi osterebbe nel caso di altre sanzioni non penali, quali la confisca dei beni o la chiusura dell'esercizio o stabilimento).

### 5. La procedura

Mentre in base alla legislazione previgente era l'esattore a richiedere il fallimento, sia pure in attuazione di un provvedimento intendentizio, dopo l'esperimento di una complessa procedura, l'art. 97 prevede ora che, in presenza del mancato pagamento superiore a 500.000 lire, oltre all'applicazione della pena pecuniaria, l'intendente promuova la dichiarazione di fallimento. Ora, poiché, a mente del secondo comma, l'esattore deve dare notizia del mancato pagamento all'ufficio delle imposte (entro 60 giorni) – il quale ufficio fra l'altro provvede alla applicazione della pena pecuniaria – e non anche all'intendente, questi dovrà attendere per la presentazione dell'istanza di fallimento una comunicazione dell'ufficio.

Naturalmente, ed il punto era pacifico anche in precedenza, qualora ne ricorrano i presupposti l'esattore potrà sempre chiedere il comune fallimento del contribuente insolvente; nel fallimento fiscale è da rilevare – ciò che probabilmente ne accentua il carattere sanzionatorio – che l'istanza va presentata dall'intendente di finanza e cioè non da un creditore, come sarebbe invece l'esattore, ma dall'organo che ha la rappresentanza generale dell'amministrazione finanziaria nella provincia. Si tratta di una indubbia semplificazione rispetto alla normativa anteriore, la cui complessità aveva probabilmente concorso a determinare la scarsa funzionalità dell'istituto.

Resta da vedere quale sia la posizione dell'intendente in relazione a quella dei creditori che richiedono il normale fallimento. Sembra logico che l'iniziativa dell'intendente si esaurisca nella richiesta di fallimento: e per il resto verrebbe naturale assimilarlo a quello che ha, nel procedimento ordinario, il pubblico ministero, con gli adattamenti del caso. Così, mentre non sembra che l'intendente possa successivamente incidere sul processo, par logico ritenere che gli debba venir notificata l'eventuale sentenza di revoca. Dubbia invece è la qualifica dell'intendente come contraddittore necessario nel giudizio di opposizione.

Una volta dichiarato il fallimento, peraltro, sarà l'esattore, al pari di ogni altro creditore, che dovrà a tutela del suo credito svolgere tutta l'attività processuale.

### 6. Il giudizio di opposizione

Relegata ormai nella storia del diritto tributario la dibattuta questione dell'applicabilità della regola del *solve et repete* al giudizio di opposizione al fallimento fiscale, in seguito alla pronuncia di incostituzionalità di detta regola, resta tuttavia

aperta la questione se il giudizio di opposizione al fallimento fiscale dia origine, o meno, ad una controversia d'imposta. La soluzione affermativa è da escludere. Non v'è dubbio che il giudizio di opposizione abbia la possibilità di accertare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi che costituiscono il presupposto per la dichiarazione di fallimento, senza limiti o preclusioni<sup>13</sup> salvo quelli posti dalla legge (in particolare l'impossibilità per il tribunale di verificare se sussisteva lo stato di insolvenza); ma non spetta certo al tribunale, in sede di giudizio di opposizione, decidere sulla legittimità della pretesa fiscale. Ora, pur accogliendo un concetto ampio, perché sussista una lite tributaria si richiede da un canto che insorga fra ente impositore e soggetto passivo del tributo, dall'altro che verta sull'entità o legittimità del debito tributario ovvero sulla regolarità e validità dell'atto esecutivo. Facile rilevare come nessuno di questi requisiti si possa ritrovare nel giudizio di opposizione al fallimento fiscale, che può e deve essere revocato solo se il tribunale ravvisi la inesistenza di uno dei suoi presupposti.

Si era ritenuto altresì che la revoca del fallimento andasse pronunciata qualora, nelle more del giudizio, venisse riconosciuta la illegittimità della pretesa fiscale dalle commissioni tributarie o dal giudice ordinario. Si può, in via di principio, convenire con siffatto orientamento, ma con alcune precisazioni. La prima è che l'insussistenza del debito deve essere stata riconosciuta dalle commissioni o dalla corte d'appello, con sentenza passata in giudicato; la seconda concerne il fatto che, ove si accolga la tesi che il fallimento fiscale può essere pronunciato solo per imposte iscritte a ruolo in *via definitiva* e non anche provvisoria, il problema può in pratica presentarsi solo se il contribuente contesti, in sede di ricorso contro il ruolo, o contro l'avviso di accertamento di maggior reddito, l'iscrizione, ritrattando la propria dichiarazione, ciò che ne riduce l'ambito sensibilmente. D'altra parte la revoca del fallimento se l'imposta non risulta dovuta, e cioè se è stata iscritta provvisoriamente a ruolo, si potrebbe avere solo se la illegittimità della pretesa fiscale venisse riconosciuta mentre pende il giudizio di opposizione; mentre se tale riconoscimento avviene a giudizio di opposizione concluso, non vi sarebbe la possibilità di revocare il fallimento. Il che può costituire un ulteriore, seppur indiretto argomento a favore della tesi della non dichiarabilità del fallimento per le iscrizioni provvisorie.

## 7. Rapporti con il fallimento comune

Si è già ricordato come il fallimento fiscale, a parte la diversità dei presupposti, altro non sia che il fallimento comune, sia pure utilizzato dal legislatore per fini

---

<sup>13</sup> Cass., 1° marzo 1969, n. 766, Esatt. Napoli c. Soc. coop. fratellanza manovali macello, in *Foro it.*, 1969, I, c. 1801.

particolari e con funzione punitiva e che, una volta dichiarato, si identifica, sostanzialmente, con la ordinaria procedura fallimentare. Tuttavia vi sono alcuni punti, sui quali non si sono sempre soffermate dottrina e giurisprudenza, che richiedono una precisazione. La prima concerne la particolarità della richiesta del fallimento fiscale che, com'è noto, non può essere domandata né dai creditori, né dall'esattore, né dal P.M., né, infine, può essere dichiarato d'ufficio: particolarità che non impedisce, peraltro, in relazione agli effetti della dichiarazione di fallimento (che sono quelli soliti) che anche il fallimento fiscale sia considerato come una procedura concorsuale.

Vi è piuttosto da osservare che il fallimento fiscale, pur essendosi verificato il presupposto dell'inadempimento, non può essere richiesto, di regola, quando siano emanati provvedimenti di condono ed il contribuente, sia pure tardivamente, adempia. La formula, infatti, che nelle leggi di condono viene abitualmente usata è la seguente: "nelle ipotesi previste (...), non si può chiedere la dichiarazione di fallimento (...) nei riguardi di contribuenti morosi che, nel termine di  $x$  giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, effettuino il pagamento dell'intero debito di imposta"<sup>14</sup>. Da rilevare che però, se il fallimento è già stato dichiarato, non può venire revocato e che, anche se vi è stata solo la richiesta, il provvedimento di condono non esplica alcun effetto.

Un altro notevole problema – almeno sotto l'aspetto teorico concerne l'applicabilità, o no, al fallimento fiscale di *tutta* la normativa propria del fallimento comune. Premesso infatti che il mancato pagamento costituisce un requisito obiettivo che prescinde, come si è ricordato, da ogni riferimento con l'insolvenza, resta da vedere se possano applicarsi al fallimento fiscale quelle norme della legge fallimentare che, appunto, presuppongono lo stato di insolvenza, quali ad esempio quelle sulla revocatoria fallimentare, nonché – il punto è estremamente delicato – alcune disposizioni penali.

Per la bancarotta, in particolare, si era osservato che il contribuente commerciale, dichiarato fallito, potesse essere condannato per tale reato, qualora ne ricorressero gli estremi. Il che pare indubbio per quelle ipotesi di bancarotta – come la c.d. bancarotta documentale – in cui l'insolvenza in sé è irrilevante (se non per essere giudizialmente accertata con la dichiarazione di fallimento che opera da condizione oggettiva di punibilità): più complessa appare invece la soluzione là dove l'insolvenza sia, in qualche modo, elemento del reato, poiché al giudice si richiederebbe necessariamente di accertare caso per caso ciò che, per definizione, dovrebbe essere già accertato.

---

<sup>14</sup>Cfr. art. 1 l. 31 ottobre 1963, n. 1458; art. 1 l. 23 dicembre 1966, n. 1139.



## LE DEROGHE AL SEGRETO BANCARIO NEI RAPPORTI TRIBUTARI\*

SOMMARIO:

1. Generalità. – 2. I soggetti obbligati al segreto bancario. – 3. La deroga: *a*) l'ambito; *b*) l'oggetto; *c*) i soggetti. – 4. I presupposti per la deroga. – 5. Il procedimento di deroga. – 6. Gli strumenti di tutela. – 7. L'accesso. – 8. L'acquisizione nel corso di indagini penali.

### 1. Generalità

L'istituto del segreto bancario è stato espressamente previsto dal legislatore della riforma tributaria all'art. 10, n. 12, della legge delega (per la riforma stessa) del 9 ottobre 1971, n. 825.

Con tale disposizione – che costituisce il presupposto sia della previgente disciplina (quella contenuta nella originale formulazione dell'art. 35 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) sia di quella emanata con il d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463, la legge delega, nell'ipotizzare la possibilità di deroghe al segreto bancario, pur senza qualificare questo istituto in modo compiuto, da un canto ne riconosce la giuridica esistenza<sup>1</sup>, dall'altro limita ad ipotesi *tassative* la possibilità di derogarvi.

Anche le norme dei decreti delegati emanati in attuazione della legge n. 825 – tanto l'originario testo dell'art. 35 del d.P.R. n. 600 quanto la nuova e più ampia previsione di cui al d.P.R. n. 463 non hanno dato una qualificazione o una con-

---

\* *Giur. imp.*, 1982, pp. 897-916.

<sup>1</sup> Osserva il SALANITRO, *Il segreto bancario*, in *Le operazioni bancarie*, Milano, 1977, p. 242 che "... il legislatore il quale – nel porsi di recente il problema della riforma della disciplina dei rapporti tributari – ha dato come presupposta (e quindi come indiscussa) l'esistenza del principio generale del c.d. segreto bancario, prevedendo espressamente "deroghe" a detto segreto in ipotesi giudicate di particolare gravità".

Nello stesso senso GAFFURI, *Limiti all'accertamento fiscale e valutario derivanti dal segreto bancario*, in "Atti del Convegno CIDIS" di Torino, 5-6 maggio 1978, Milano. Più in generale, si veda, anche con riferimenti a legislazioni straniere il saggio di LONGO, *Segreto bancario e fisco*, in *Imp. dir. er.*, 1975, p. 49 ss.

creta disciplina al segreto bancario (né sarebbe stata la sede opportuna per farlo) sempre limitandosi a presupporlo. La normativa fiscale comunque è certamente confermativa della vigenza dell'istituto nell'ordinamento e costituisce un elemento non trascurabile per una ricostruzione della sua natura giuridica<sup>2</sup>.

In ogni modo il segreto bancario, nelle sue linee generali, almeno ai fini che rilevano in questa sede può ritenersi sufficientemente individuato – quale che ne sia la fonte – e non vi è dubbio alcuno che esso consista (anche) nell'obbligo, per la banca, di riservatezza per tutti i rapporti con la clientela o meglio, più in generale, per i rapporti con tutti i soggetti – ancorché non legati con la banca da un vincolo contrattuale<sup>3</sup> che si sono trovati in relazione con la banca stessa. Obbligo generale di riservatezza, quindi, per la banca, che si concreta nel non rivelare i dati di cui sia venuta a conoscenza nell'esercizio della sua attività.

Va, ancora, ricordato che, anteriormente alla legge n. 825, mancava nell'ordinamento tributario una disposizione analoga a quelle dell'art. 35 del d.P.R. n. 600 (e a quelle successivamente emanate)<sup>4</sup> e che essa è stata introdotta con estrema cautela dal legislatore delegante. Dispone invero l'art. 10, n. 12 "... e l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti"<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Si veda sul punto il saggio di SALANITRO, *Il segreto...*, cit., e la bibliografia ivi richiamata.

Tuttavia è stato esattamente osservato che "... parrebbe insufficiente, almeno – ripeto – per quanto concerne i rapporti col fisco e con gli organi preposti al controllo valutario, la mera giustificazione contrattuale del segreto bancario, poiché, in tali condizioni, il segreto stesso non potrebbe reggere alle legittime iniziative di controllo degli uffici pubblici muniti di poteri ispettivi, come si verifica (il particolare mi sembra molto significativo) per le società fiduciarie, per le quali il riservo fa parte addirittura degli obblighi istituzionali e contrattualmente tassativi" (GAFFURI, *Limiti*, cit., p. 163). L'osservazione, è puntuale: e contribuisce, alla teoria generale dell'istituto, almeno per quanto concerne l'individuazione della fonte nella consuetudine.

<sup>3</sup> Vedasi sul punto SANTINI, *Note sul segreto bancario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949, p. 659.

<sup>4</sup> In realtà il segreto bancario trovava un implicito e indiretto riconoscimento nelle disposizioni del Testo Unico sulle imposte dirette del 1958 e più precisamente nell'art. 25 che esonerava le banche dal presentare l'elenco dei percipienti di redditi di categoria A e nell'art. 40, concernente il non obbligo per le banche di comunicare gli elenchi nominativi delle riscossioni e dei pagamenti effettuati per conto terzi.

<sup>5</sup> Ecco la relazione alla legge: "L'indirizzo tracciato dal legislatore delegante, pur essendo sostanzialmente ispirato alla cautela in questa delicata materia, vuole, tuttavia, impedire che il segreto bancario nei confronti del fisco possa essere strumento di evasione o, peggio ancora, di frode fiscale. La formazione del risparmio ed il suo afflusso al sistema creditizio costituiscono un interesse di carattere generale; ma è evidente che costituiscono interessi di carattere generale anche la corretta applicazione di tributi e l'esatta ripartizione degli oneri tributari secondo i principi stabiliti dalla legge". Si osservi che la relazione distingue esattamente fra evasione e frode fiscale; e pone, implicitamente, a fondamento del segreto bancario non già l'interesse particolare di chi si avvale della banca né quello della riservatezza come diritto della personalità, ecc., ma l'interesse ge-

Già da tale disposizione può trarsi qualche considerazione in ordine all'ambito di operatività della deroga. Questa, intanto, può avere effetto a favore dell'Amministrazione finanziaria, solo nelle ipotesi *tassativamente* determinate. Il che significa che non può ritenersi operante se non nei casi espressamente previsti dalla legge, con la ulteriore conseguenza che, ove la deroga al segreto bancario sia stata disposta (non importa da quale autorità e non importa se legittimamente o no) non tanto per le altre finalità ma per altri effetti non può ritenersi rilevante – salvo quanto si dirà appresso ai fini fiscali.

Si era invero presentato il problema se potessero essere utilizzati dalla Finanza dati acquisiti in deroga al segreto bancario ad opera del giudice penale, specialmente nelle ipotesi in cui il giudice stesso avesse espressamente autorizzato tale utilizzazione. Sul punto la scarsa – a tutt'oggi – giurisprudenza dei giudici tributari si era orientata in senso negativo<sup>6</sup>. Tale indirizzo giurisprudenziale è da ritenersi esatto per più di una considerazione: basti per il momento osservare che, in caso contrario, l'avverbio *tassativamente* non avrebbe avuto alcuna portata normativa; che, ai fini fiscali, la legge subordinava (e subordina) la deroga sia all'esistenza di determinati presupposti, sia ad una particolare procedura non solo di accertamento ma anche di valutazione degli stessi. Infine va ricordato il disposto degli artt. 33, terzo comma, d.P.R. n. 600 e 63, primo comma, d.P.R. n. 633 (come modificati dagli artt. 2 e 7 del d.P.R. n. 463) che, con identico tenore, recitano: “la Guardia di Finanza coopera.... Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto istruttorio, utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri e facoltà di polizia giudiziaria e valutaria”.

Ora, sembrerebbe che (il condizionale è l'obbligo: vedasi *infra*, n. 8), con l'entrata in vigore del nuovo provvedimento, gli elementi acquisiti nel corso di indagini penali *nei confronti dell'imputato* in deroga al segreto bancario possano venire utilizzati in sede fiscale: ma è proprio la portata innovativa delle norme citate che conferma la illegittimità delle procedure indicate poste in essere anteriormente. Così dovrebbe essere senz'altro esclusa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare dati e notizie coperte dal segreto bancario – eventualmente derogato – ove ciò sia ritenuto possibile<sup>7</sup> in sede di processo civi-

---

nerale (si potrebbe dire pubblico?) alla formazione del risparmio presso il sistema bancario. Il che vorrebbe dire che nella ipotesi di contrasto fra due interessi definiti ambedue generali, non potrebbe usarsi come chiave interpretativa la prevalenza dell'uno sull'altro in funzione della natura degli stessi, che si trovano a giacere sullo stesso piano.

<sup>6</sup>Vedasi Comm. trib., primo grado di Venezia, 24 aprile 1980; e Comm. trib., primo grado di Genova, 2 febbraio 1981.

<sup>7</sup>Vedasi sul punto SALANITRO, *Il Segreto*, eit., p. 247 ss.

le dell'Autorità giudiziaria – sia prima sia dopo l'entrata in vigore del d.P.R. n. 463.

Fino all'entrata in vigore del d.P.R. n. 463 la possibilità di deroga al segreto bancario era limitata poi alle sole imposte dirette (art. 35 d.P.R. n. 600) e subordinata all'espletamento di una (unica) rigorosa procedura. Con il d.P.R. n. 463 la situazione è profondamente mutata di guisa che può dirsi che il segreto bancario nei confronti del fisco abbia ora una protezione meno intensa, e che il legislatore delegato del 1982 abbia senz'altro privilegiato, fra due interessi meritevoli di tutela, la formazione del risparmio e il suo afflusso al sistema creditizio da un canto (per usare le parole della relazione) e l'esatto accertamento dei tributi dall'altro, certamente il secondo.

## 2. I soggetti obbligati al segreto bancario

Almeno ai fini fiscali, può dirsi che l'obbligo del segreto bancario (e correlativamente la possibilità di derogarvi) concerne tutte le *aziende e gli istituti di credito*. È infatti questa l'espressione usata dalla legge nelle diverse disposizioni che disciplinano la materia. A tali soggetti, peraltro, è affiancata, nella previsione normativa, l'Amministrazione postale, che, a rigore, non pare possa essere considerata una azienda o un istituto di credito. Tuttavia, la collocazione dell'Amministrazione postale (ovviamente per l'attività relativa ai servizi finanziari) nell'ambito della stessa previsione normativa può far legittimamente ritenere che la stessa sia soggetta – in via generale – al rispetto del segreto bancario, salvo, appunto, le deroghe previste e disciplinate dalla legge (fiscale, nel caso che qui interessa).

Non appare per contro esatto escludere dalla previsione normativa gli istituti di credito a medio e lungo termine – come pure è stato sostenuto<sup>8</sup>, giacché anche questi rientrano indubbiamente nella categoria aziende ed istituti di credito. Né, del pari, il problema dovrebbe porsi – ma con opposta soluzione – per, i soggetti che esercitano la funzione bancaria senza le prescritte autorizzazioni, in relazione ai quali non sussistano le ragioni che sono a fondamento del segreto bancario e i conseguenti motivi di cautela nel derogarvi.

---

<sup>8</sup> In questo senso CIMINIELLO, *La deroga al segreto bancario*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 1158. La tesi si fonda sul presupposto della natura di segreto d'ufficio ex art. 10 della legge bancaria per il segreto bancario e la non applicabilità della stessa agli istituti di credito a medio e lungo termine, in quanto non soggetti a controllo dell'ispettorato della Banca d'Italia ex art. 5 legge n. 1900 del 17 luglio 1937.

Ma vedasi l'art. 42 l.b.

Sulla individuazione delle categorie aziende e istituti di credito vedasi FERRI, voce *Aziende di credito*, in *Enc. del diritto*, Milano, 1959, vol. IX, p. 752 nonché PALLINI, *ivi*, 763.

### 3. La deroga

#### a) l'ambito

Con la disciplina introdotta dal d.P.R. n. 463 la possibilità di derogare al segreto bancario è stata estesa anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (mentre prima, come si è già ricordato, era limitata alle sole imposte sul reddito<sup>9</sup>).

Il che significa che ai fini dell'accertamento di altri tributi – e si potrebbero ricordare, fra i tanti, anche il tributo successorio e l'imposta di registro – non può essere disposta alcuna deroga al segreto bancario stesso<sup>10</sup>. Inoltre ciò significa che la Finanza non può utilizzare i dati di cui fosse venuta in possesso ai fini dell'accertamento di tributi diversi da quelli sul reddito e dell'IVA, ancorché tali dati siano stati *legittimamente acquisiti*, ad esempio in base alla particolare procedura di cui all'art. 35 d.P.R. n. 600 ovvero acquisiti dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria o valutaria.

Tale conclusione è la sola compatibile con il disposto della legge delega – in caso contrario la deroga non sarebbe limitata ad ipotesi tassative ma sarebbe generalizzata – e, per quanto concerne la trasmissione di dati da parte della Guardia di Finanza, è confermata dalla stessa lettera dell'art. 33 d.P.R. n. 600, terzo comma, ove è prevista la possibilità di trasmissione “agli uffici delle imposte”: uffici che data la collocazione della norma nel decreto sull'accertamento delle imposte dirette, altro non posson essere se non, appunto, gli uffici delle imposte dirette (del resto la terminologia “uffici delle imposte” è di per sé sufficientemente univoca): mentre la corrispondente dizione dell'art. 63, primo comma, del decreto sull'IVA, prevede la possibilità di trasmettere documenti, dati e notizie agli *uffici*, senza ulteriore specificazione: ed anche qui è evidente che si tratta degli uffici provinciali IVA (tale essendo sempre il significato della parola *ufficio* nel testo del d.P.R. n. 633).

Infine vi è da precisare che la deroga non può essere disposta in relazione alle imposte dirette per le quali il soggetto sia considerato in qualità di *sostituto d'imposta*, poiché i presupposti che la legittimano – come si vedrà più oltre – sono collegati a situazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito proprio del soggetto e non anche dei redditi altrui.

Resta ora da vedere se la deroga disposta ai fini delle imposte sul reddito possa essere utilizzata anche ai fini IVA – e viceversa – data la diversità dei presupposti che la legittimano. Sembra peraltro doversi concludere per l'affermativa, sia

---

<sup>9</sup>In tal senso si era espresso anche il Ministro delle finanze con circolare 12 gennaio 1980, n. 1/7/3679 in fine.

<sup>10</sup>Cfr. ZOPPIS, *Il fisco e il segreto bancario, oggi in Italia*, in *Boll. trib.*, 1982, 677. Non rientra nell'ambito della deroga vera e propria la richiesta di controllo di cui all'art. 48 del d.P.R. n. 637.

pure con molte perplessità, stante il disposto dell'art. 33 d.P.R. n. 600 (ultimo comma), giusta il quale "... Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di Finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti". Ora, anche se la disposizione è dettata in tema di *accessi* in genere, essa concerne anche gli accessi presso gli istituti di credito (art. 33, secondo comma): e dal momento che l'art. 33, ultimo comma, in virtù del richiamo contenuto nell'ultimo comma dell'art. 52, d.P.R. n. 633, si applica anche in tema di IVA, ne consegue necessariamente la possibilità di reciproche comunicazioni e acquisizioni fra i differenti uffici (non a caso qualificati dalla norma *uffici finanziari* e non già uffici delle imposte). Sarebbe peraltro del tutto irrazionale subordinare la legittimità della trasmissione e quindi della acquisizione – all'esecuzione dell'accesso, modalità secondaria – e subordinata – nelle procedure di deroga al segreto bancario: tanto più che la norma dell'art. 33 è espressamente dettata a tutela del soggetto che subisce l'accesso (nel caso nostro della banca).

A favore della soluzione negativa potrebbe peraltro osservarsi che manca nella legge una norma che espressamente autorizzi la reciproca utilizzazione di dati fra uffici delle imposte dirette e uffici IVA, al di fuori di quelle testé ricordate.

#### b) l'oggetto

Come si è già ricordato, non è possibile trarre dalle norme tributarie elementi per una compiuta qualificazione, sul piano generale, del segreto bancario.

Tuttavia la norma tributaria, nel determinare in concreto quali siano – di fronte ad una richiesta legittima della Finanza – i dati e le notizie che la banca, *derogando al segreto*, deve comunicare, consente intanto di individuare una serie di situazioni che, per espressa previsione normativa, debbono ritenersi rientranti nel segreto bancario: il che non significa che, in astratto, non possano esservene altre che, pur restando al di fuori della previsione fiscale, siano egualmente riconducibili al più generale ambito del segreto bancario stesso. Da ciò consegue che la deroga al segreto bancario disciplinato dagli artt. 35 d.P.R. n. 600, *51-bis* del d.P.R. n. 633 (e dalle altre disposizioni che a questi si ricollegano) non è necessariamente una *deroga totale potendo* esiste dei rapporti per i quali, la deroga non è prevista. E questo il caso – per fare un esempio sicuro delle cassette di sicurezza in relazione alle quali la Finanza, tranne l'ipotesi specificatamente prevista in te-

ma di tributo successorio, non può avvalersi dei poteri attribuitele dalle disposizioni sulla deroga al segreto bancario per indagarne il contenuto o altro<sup>11</sup>.

In effetti l'espressione usata dalla legge per individuare l'oggetto della deroga è "copia dei conti intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi: ulteriori dati e notizie di carattere specifico relativi agli stessi conti..."; per l'Amministrazione postale il riferimento specifico è al servizio dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi.

Per "conti" si ritiene debbano intendersi principalmente:

- “1) i conti correnti;
- 2) i conti correnti transitori;
- 3) i conti titoli;
- 4) i depositi su libretti di risparmio nominativo;
- 5) i conti anticipi e valute”<sup>12</sup>.

Da ciò dovrebbe conseguire che le operazioni bancarie che non siano connesse o inerenti ai conti di tal genere non dovrebbero potere formare oggetto di deroga (l'incasso di un assegno da parte di un non correntista o che comunque non transiti su un conto, la richiesta di assegni circolari, ecc.). Siffatta interpretazione appare per vero un po' riduttiva: ma la eccezionalità della deroga induce alla massima cautela nell'interpretazione, ancorché una interpretazione estensiva, sia in astratto possibile. Si potrebbe quindi concludere che con l'espressione "conti" si siano voluti indicare tutti i rapporti, anche occasionali, che possono verificarsi fra un soggetto ed una banca. D'altra parte è proprio il riferimento ai "rapporti inerenti e connessi" ai "conti" che induce all'interpretazione più restrittiva, parendo in effetti che la norma presupponga un rapporto contrattuale di durata quale presupposto per la deroga al segreto: il che potrebbe spiegarsi col fatto che, in realtà, l'utilità di derogare al segreto bancario è, nella quasi generalità dei casi, collegata ai rapporti continuativi con la banca: l'ipotesi, abbastanza marginale, del rapporto occasionale non è stata ritenuta di sufficiente rilievo, in relazione all'*id quod plerumque accidit*, per giustificare una deroga al segreto.

Vi è poi da ricordare il problema dei libretti al portatore, non nominativamente indicati (mentre lo sono i libretti di deposito per l'Amministrazione postale) nella previsione normativa, in relazione ai quali, peraltro, la deroga può essere disposta se riferibili al contribuente: ma – a parte che dovrà essere esattamente individuato il libretto *de quo* – una volta richiestane, non pare che la banca possa rifiutarsi di fornire le relative notizie.

<sup>11</sup> In senso conforme CIMINIELLO, *La deroga*, cit., p. 1165.

<sup>12</sup> GIANFANELLI, *Il segreto bancario*, Roma, 1980, cit. da CIMINIELLO, *La deroga*, cit., p. 1165.

La deroga, inoltre, comprende anche le garanzie prestate da *terzi*. Già a questo proposito è stato osservato che “non pare vi sia alcun obbligo da parte delle banche di indicare le generalità del terzo garante”<sup>13</sup>.

Ma su questo punto – quello relativo a *terzi* – converrà soffermarsi più ampiamente. La questione, in realtà, è stata risolta dal legislatore nel nuovo testo dell’art. 35 d.P.R. n. 600 (il precedente dettato normativo nulla disponeva al riguardo) che dispone: “Con le richieste e nel corso degli accessi indiatati nel primo comma non possono essere rilevati dagli uffici documenti, dati e notizie relativi a soggetti diversi dal contribuente. Tali documenti, dati e notizie sono tuttavia utilizzabili ai fini fiscali se forniti dal contribuente o, autonomamente, dalle aziende e istituti di credito”.

Appaiono così risolti i dubbi che – ma senza ragione – si erano presentati, e proprio nella prassi – in relazione al possibile coinvolgimento di terzi, nella deroga disposta nei confronti del contribuente.

Così non solo appare confermata la tesi che escludeva l’obbligo per la banca (e correlativamente il potere per la Finanza) di comunicare (e correlativamente di richiedere) le generalità dei cointestatari dei conti, ma viene anche escluso che la banca sia tenuta a fornire le generalità dei terzi con i quali il cliente ha avuto rapporti. Il che dovrebbe consentire di risolvere in senso negativo – la questione se la banca debba fornire la fotocopia degli assegni emessi dal contribuente – con relative girate<sup>14</sup>. In altre parole il legislatore tributario ha riconosciuto il fondamento di quella giurisprudenza civilistica che si era pronunciata – proprio in tema di assegni – nel senso di ritenere coperta dal segreto bancario, anche nei confronti del correntista emittente, la serie di successive girate<sup>15</sup>.

Vi è tuttavia da osservare che se la banca fornisce autonomamente documenti, dati e notizie (se lo fa il contribuente la cosa non rileva ai fini del segreto bancario), l’Amministrazione finanziaria può utilizzare gli elementi così ottenuti.

Va intanto detto che l’avverbio autonomamente sta ad indicare semplicemente il fatto che la banca non ha l’obbligo di fornirli: quindi si verterebbe nella ipotesi citata anche se la Finanza avesse formulato richiesta in tal senso (l’ipotesi che la banca, senza richiesta alcuna, provvede a comunicare al Fisco notizie sui propri clienti non appare meritevole di considerazione). Ma se da un canto gli elementi così ottenuti possono essere considerati legittimamente acquisiti dalla Finanza, dall’altro non vi è dubbio che la banca incorrerebbe in una violazione del segreto bancario, da valutarsi secondo le regole comuni, a nulla rilevando, in proposito,

---

<sup>13</sup> CIMINIELLO, *Op. loc. cit.*

<sup>14</sup> O le distinte di versamento. La questione è stata oggetto di un parere al Consiglio di Stato, che l’ha risolta nel senso sostenuto nel testo (sez. III, n. 379/81, del 30 marzo 1982, inedita a quanto consta).

<sup>15</sup> Vedasi SALANITRO, *Il segreto bancario*, p. 244 e la giurisprudenza citata a nota 17.



l'esistenza di una richiesta alla banca stessa da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

c) *i soggetti*

Per quanto concerne i soggetti nei confronti dei quali può essere disposta – in via principale – la deroga al segreto bancario non vi è molto da dire, salvo osservare che la legge, nell'individuare le varie fattispecie che legittimano la deroga, usa sia l'espressione *contribuente* sia l'espressione *soggetto*, e rilevare, come risulta dal preciso dettato degli artt. 33 d.P.R. n. 600 e 51-*bis* d.P.R. n. 633, che l'*estensione* della deroga può essere disposta anche nei confronti di soci di società.

Dal che è lecito arguire che con l'espressione "contribuente" la legge non si riferisce solo alle persone fisiche ma anche a soggetti diversi (sia societari sia, è da ritenersi, d'altra natura).

Piuttosto non si può non rilevare come la disposizione dell'art. 35 d.P.R. n. 600 (e 51-*bis* d.P.R. n. 633) là dove prevede che "una società che esercita l'attività di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., la richiesta può essere estesa ai conti intestati ai soci delle società di fatto nonché agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in carica..." non contempli, nonostante l'esplicito richiamo all'art. 2135, le società semplici: dal che deve necessariamente concludersi che i soci di tali società non possono ritenersi ricompresi nella previsione normativa, salvo ritenersi che la deroga non possa essere disposta nei confronti di una società semplice: il che è da escludere. In realtà non pare dubbio che la deroga possa operare nei confronti di tutti i soggetti – residenti e non che possono assumere la veste di soggetti passivi delle imposte (dirette e IVA) per le quali la deroga può avere luogo.

Dalla stessa disposizione, peraltro, è agevole desumere *a contrariis* che la deroga non può essere estesa agli amministratori di società (e enti) diverse da quelle espressamente contemplate, vale a dire di società di capitali.

A qualche perplessità, per contro, dà luogo la possibilità di estendere la deroga anche al coniuge e ai figli minori conviventi.

La disposizione era già contenuta nella precedente formulazione dell'art. 35: ed era stato da più parti osservato come, con la soppressione del c.d. *cumulo*, non aveva più ragione di essere<sup>16</sup>. Aver riproposto – con il d.P.R. n. 463 – tale disposizione appare invero discutibile, anche per altri motivi. Fra l'altro mal si comprende l'inclusione dei figli minori: i quali, proprio perché minori, hanno ben poche possibilità di effettuare autonomamente operazioni bancarie e che, fra vincoli

---

<sup>16</sup> CIMINIELLO, *La deroga*, cit., p. 1160; GAFFURI, *Limiti all'accertamento*, cit., n. 167. Anche la relazione ministeriale giustificava l'estensione della deroga in funzione della cumulabilità dei redditi.

e autorizzazioni, non costituiscono certamente gli strumenti più idonei a comportamenti di rilevante evasione fiscale.

#### 4. I presupposti per la deroga

La legge ricollega le possibilità di deroga al segreto bancario, ai fini fiscali, all'esistenza di determinati presupposti. Questi sono indicati all'art. 35 d.P.R. n. 600 per quanto concerne le imposte sul reddito; all'art. 51-*bis* del d.P.R. n. 633 per quanto concerne l'IVA; all'art. 33, terzo comma, d.P.R. n. 600 e 63, primo comma, d.P.R. n. 633 per quanto concerne l'acquisizione di elementi da parte della Guardia di Finanza nel corso di una indagine penale. Tale ultima ipotesi, peraltro, per le sue particolarità e per i problemi che solleva verrà considerata separatamente.

Dispone l'art. 35 che la deroga al segreto bancario può aversi nelle seguenti ipotesi:

a) quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione dei redditi e l'ufficio è in possesso di elementi dai quali risulta che nel periodo d'imposta ha conseguito ricavi o altre entrate o ha acquistato beni mobili o immobili per ammontare superiore a lire cento milioni;

b) quando da elementi certi in possesso dell'ufficio risulta che il contribuente ha conseguito nel periodo d'imposta ricavi o altre entrate, rilevanti per la determinazione dell'imponibile ed analiticamente individuati per ammontare superiore al quadruplo di quelli dichiarati, sempre che la differenza sia superiore a lire cento milioni;

c) quanto il reddito complessivo fondatamente attribuibile al soggetto in base ad elementi e a circostanze di fatto certi, ai sensi del quarto comma dell'art. 38 e salva la facoltà di cui al successivo quinto comma dello stesso articolo, non è inferiore a lire cento milioni ed al quadruplo di quello dichiarato per lo stesso periodo d'imposta;

d) quando il contribuente non ha tenuto le scritture contabili prescritte dagli artt. 14, 18, 18-*bis*, 19 e 20 o quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del primo comma dell'art. 39 sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica; la disposizione non si applica se dagli elementi in possesso dell'ufficio non risultano ricavi o altre entrate per ammontare superiore a lire cento milioni;

e) quando ricorre l'ipotesi prevista dalla lett. d) dell'art. 51-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

Ora le diverse fattispecie ipotizzate dalla legge richiedono tutte, in misura

maggiore o minore, un apprezzamento da parte dell'Amministrazione finanziaria: apprezzamento che va inquadrato nell'esercizio di una funzione vincolata, priva di discrezionalità<sup>17</sup>.

La prima ipotesi considerata richiede il contemporaneo verificarsi di due condizioni: l'omessa denuncia (e tale non può essere considerata quella tardiva, quando il ritardo non sia superiore ad un mese) e il possesso di particolari *elementi*. Poiché la seconda ipotesi – lett. *b*) – fa invece riferimento ad *elementi certi*<sup>18</sup>, si deve ritenere che nel primo caso gli *elementi* che possono essere considerati non debbano essere necessariamente *prove documentali* per la minore intensità richiesta dalla legge. Tuttavia deve trattarsi pur sempre di qualcosa di più che semplici indizi. In realtà il termine *elementi*, in sede accertativa, – sia pure con la specificazione, peraltro irrilevante a questi fini di “nuovi” – è ben noto e può essere pertanto utilizzata anche a questi fini la elaborazione giurisprudenziale che si è avuta in proposito.

Per l'ipotesi di cui alla lett. *b*), come si è detto, il problema concerne soprattutto il concetto di *elementi certi*: e qui pare proprio non potersi prescindere dalla documentalità. Lo stesso può dirsi per l'ipotesi successiva (lett. *c*) ove l'espressione “circostanze di fatto” appare – in definitiva – pleonastica.

Quanto alla fattispecie delineata alla lett. *d*) si era in passato discusso se l'omessa tenuta di scritture contabili potesse concretarsi anche nella mancanza di una unica scrittura o meno. In realtà, dalla norma, nella sua nuova formulazione, emerge chiaramente il collegamento con il presupposto che legittima l'accertamento induttivo – limitatamente ai soggetti obbligati alla contabilità – oltre beninteso, alla necessità per realizzare le fattispecie dell'ulteriore requisito dei ricavi superiori a cento milioni<sup>19</sup>.

L'ultima ipotesi, infine, concerne una fattispecie relativamente (ma solo relativamente) semplice, vale a dire l'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Per quanto riguarda l'IVA, i presupposti per la deroga sono elencati all'art. 51-bis del d.P.R. n. 633. Questo dispone che la deroga può avere luogo:

“a) quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione di cui all'art. 28 e l'ufficio è in possesso di elementi dai quali risulta che nell'anno di competenza ha effettuato operazioni imponibili, non imponibili, non soggette o esenti da imposta per corrispettivi superiori a lire cento milioni;

<sup>17</sup>Tuttora valide, pur in presenza della modifica legislativa, molte delle osservazioni del GAF-FURI, *op. cit.*, p. 164 ss.

<sup>18</sup>Vedasi, sul concetto di elementi certi, FOSSATI, *Appunti*, cit., p. 69 in particolare per quanto concerne la distinzione con le presunzioni.

<sup>19</sup>Riteneva il CIMINIELLO, *La deroga*, cit., p. 163, che fosse necessaria la totale assenza di scritture contabili: ma sulla base della precedente dizione.

b) quando dagli atti e documenti di cui all'art. 54, terzo comma, ovvero da altri elementi certi in possesso dell'ufficio risulta che il contribuente ha effettuato nel corso di un anno solare le operazioni indicate nella lett. a) per corrispettivi superiori al quadruplo di quelli dichiarati, sempre che la differenza sia superiore a lire cento milioni;

c) quando, in ordine all'osservanza degli adempimenti contabili, ricorrono le ipotesi di cui al secondo comma, nn. 1) e 3), dell'art. 55; la disposizione non si applica se dagli elementi in possesso degli uffici non risultano corrispettivi per operazioni di importo superiore a lire cento milioni;

d) quando risulta che il contribuente ha emesso o utilizzato fatture per operazioni inesistenti;

e) quando dagli elementi in possesso dell'ufficio risulta che l'ammontare dell'imposta detraibile o rimborsabile indicato nella dichiarazione annuale è superiore di oltre un decimo a quella spettante e la differenza è superiore a lire cento milioni”.

In ordine alla seconda ipotesi va osservato che la tesi che ritiene che gli *elementi certi* debbono avere natura documentale è rafforzata dalla precisa qualificazione degli atti e documenti di cui all'art. 54, terzo comma, tali: la prima ipotesi, dal canto suo, è l'esatto corrispondente, in sede IVA, della lett. a) dell'art. 35.

Va però sottolineato come siano considerate rilevanti non solo le operazioni imponibili, non imponibili o esenti, ma addirittura quelle non soggette. Il che non può non lasciare perplessi, risolvendosi in definitiva la norma a richiedere la soggettività passiva e l'effettuazione di operazioni – anche escluse – superiori all'importo di cento milioni. Così, si potrebbe richiedere la deroga nei confronti di un agricoltore o di un professionista titolare di modestissime entrate, solo perché abbiano venduto terreni per più di cento milioni. A questo punto tanto valeva legittimare la deroga con la semplice omissione della dichiarazione, anche se meglio sarebbe stato non considerare le operazioni non soggette.

Le stesse operazioni sono quelle che rilevano nell'ipotesi *sub b)*, per l'espresso richiamo fatto dalla legge, mentre, proprio per l'assenza di ogni rinvio, si deve ritenere che le operazioni di cui alla lett. e) siano solo quelle rilevanti ai fini IVA (cioè soggette all'annotazione degli appositi registri).

Tutte le fattispecie – sia per le imposte dirette sia per l'IVA ora viste costituiscono, sia pure in misura diversa, indici di evasione (attribuendo a tale espressione il significato più lato).

*Indici, beninteso, e non presunzioni:* elementi in presenza dei quali si può ritenere che il soggetto cui sono riferibili abbia, in buona sostanza, sottratto della materia imponibile al prelievo tributario. Si tratta cioè di fattispecie indicative (anche se non necessariamente concludenti) di un certo grado di pericolosità fiscale, pericolosità che giustifica e legittima il venire meno della tutela del segreto bancario.

L' idoneità della gravità delle indicate fattispecie al fine di determinare la deroga al segreto bancario è valutazione operata dal legislatore, che non consente, sul punto, particolari e diverse valutazioni dell'Amministrazione, salvo, beninteso, la constatazione del verificarsi della fattispecie che legittima la deroga e l'opportunità di farvi ricorso.

Ciò significa poi che la deroga al segreto bancario non è vista, nel nostro ordinamento (e del resto sul punto la legge delega è chiarissima) come *strumento autonomo* di reperimento di dati in funzione accertatrice ma solo come strumento *secondario*, subordinato cioè alla previa constatazione di determinate irregolarità, rigorosamente tipicizzate della norma. Il che differenzia profondamente la deroga al segreto bancario per ragioni fiscali dal potere che ha il giudice penale di indagare anche presso le banche: e pone il primo grave interrogativo sulla utilizzazione in sede fiscale di elementi acquisiti dalla Guardia di Finanza nel corso di indagini penali.

In definitiva, la deroga al segreto bancario non è, ai fini fiscali, consentita se non vi sono verificati determinati presupposti, da accertarsi (previamente) nei modi stabiliti dalla legge.

### 5. Il procedimento di deroga

Dispone l'art. 35 d.P.R. n. 600 (e dello stesso tenore è l'art. 51-bis del d.P.R. n. 633) "... L'ufficio delle imposte dirette può richiedere i documenti, i dati e le notizie indicati al n. 7) dell'art. 32 su conforme parere dell'ispettorato compartimentale delle imposte dirette, previa autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado territorialmente competente...".

La richiesta, quindi, è *atto* dell'Ufficio: atto che peraltro necessita di un parere (?) conforme dell'organo gerarchicamente superiore e dell'autorizzazione del presidente dell'organo giurisdizionale di prima istanza.

Ora, pur senza volere dare un completo inquadramento in sede di teoria generale dell'atto amministrativo al procedimento di deroga, il c.d. parere dell'Ispettorato è da ritenersi piuttosto una vera e propria autorizzazione, sia perché obbligatoria e vincolante<sup>20</sup>, sia perché l'Ispettorato, nei confronti dell'organo gerarchicamente inferiore, non assume certo la veste di organo consultivo.

È piuttosto da ritenersi che all'Ispettorato spetti di verificare il merito delle richieste dell'Ufficio<sup>21</sup>. Va, poi, ricordato che, ai sensi del quinto comma dell'art. 11,

<sup>20</sup> Cfr. ad esempio SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, I, Napoli, 372.

<sup>21</sup> Ed invero, tale condizione (il parere dell'Ispettorato) è secondo la relazione ministeriale al decreto delegato "... rivolta ad assicurare nella maniera più adeguata la tutela del contribuente, per cui la sussistenza degli elementi certi è preventivamente valutata dall'Ispettorato comparti-

legge 24 aprile 1980, n. 146 il “parere” dell’Ispettorato compartimentale non è necessario se la deroga è richiesta dagli Ispettori tributari centrali (c.d. superispettori).

L’altra autorizzazione richiesta dalla legge – quella del Presidente della Commissione tributaria di primo grado – presenta qualche ulteriore difficoltà. Potrebbe infatti ritenersi che, venendo valutata nel merito la richiesta dell’Ufficio dall’organo gerarchicamente superiore, quella del Presidente fosse un controllo di semplice legittimità: il che vorrebbe dire che l’autorizzazione – in presenza dei requisiti di legge – sarebbe un *atto dovuto*. Pare invece che l’intervento del Presidente sia da assimilarsi piuttosto all’analogia autorizzazione da concedersi dal Procuratore della Repubblica, prevista per la deroga al segreto professionale. La giurisdizionalità soggettiva dell’organo (Presidente di Commissione o Procuratore della Repubblica) opera in funzione di garanzia per l’attività amministrativa<sup>22</sup> – che viene demandata agli organi in questione.

Si avrebbe così un duplice controllo sulla richiesta dell’Ufficio: all’interno e all’esterno dell’Amministrazione. Ciò porta a concludere che anche l’autorizzazione del Presidente sia discrezionale e che, comunque debba essere, giusta i principi, motivata<sup>23</sup>.

Il meccanismo predisposto dalla legge per il procedimento di deroga non appare suscettibile di modificazioni: nel senso che esso va rispettato integralmente affinché la deroga possa ritenersi operante.

Trattasi invero di attività amministrativa rigorosamente vincolata – così come accade per tutta la funzione accertatrice – ove anzi è da ritenersi che la vincolatività sia addirittura di grado più intenso, trattandosi di norme deroganti a situazioni – in questo caso al segreto bancario – ritenute dall’ordinamento meritevoli di particolare tutela.

Mal si spiega, quindi, che si sia ritenuto che la facoltà in parola – riservata dalla legge solo all’Ufficio accertatore – potesse essere riconosciuta anche alla Guardia di Finanza<sup>24</sup>, ancorché questa, in base all’art. 33 d.P.R. n. 600, abbia, in sostanza tutte le facoltà che spettano agli Uffici.

Ed invero il procedimento per la deroga è caratterizzato da una rigorosa tipizzazione che, fra l’altro, si rivela nel particolare rapporto di parere (autorizza-

---

mentale delle imposte dirette competente, il quale deve rilasciare autorizzazione scritta”. Si osservi che la relazione parla di autorizzazione.

<sup>22</sup> Si ritiene invero che l’autorizzazione concreti un’attività amministrativa. Vedasi, per quanto concerne l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica, SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 1981, p. 238 e la bibliografia ivi citata.

<sup>23</sup> SANTAMARIA, *op. locl. ult. cit.*, e la dottrina citata a nota 26.

<sup>24</sup> Circ. Ministeriale 1/7/3679 del 12 gennaio 1980. Va anche ricordato che nella Gazzetta Ufficiale (supplemento) del 29 ottobre 1982 è stato pubblicato il modello del questionario che autorizza la Guardia di Finanza a richiedere dati alle banche.

zione) – cioè di sostanziale controllo fra organo giuridicamente superiore (Ispettorato) e inferiore (Ufficio), rapporto che non si verifica nel caso della Guardia di Finanza.

Del resto, l'argomento dell'attribuzione ad un diverso organo di tutte le facoltà spettanti all'ufficio non appare probante anche per un altro motivo. Se invero esso avesse l'ampia portata che gli si vuole attribuire, si dovrebbe concludere che tale potere, ai sensi dell'art. 35, primo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 ("La Commissione Tributaria... ha tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati ecc. conferite agli Uffici tributari...") rientrerebbe fra i poteri istruttori delle Commissioni. Il che, peraltro, non è: non solo perché la deroga è disciplinata dalla legge come un atto (o meglio, una sequenza di atti) logicamente e temporalmente anteriore all'emanazione dell'avviso di accertamento, ma perché non si vede proprio come un organo giurisdizionale possa chiedere un parere autorizzativo ad un organo amministrativo per poi chiedere un'ulteriore autorizzazione al proprio Presidente!

## 6. *Gli strumenti di tutela*

Il procedimento di deroga ha per destinataria la banca, di guisa può ritenersi che nei confronti di questa riveste la natura di un vero e proprio *ordine*. Si è già detto che la banca non può che constatare l'esistenza del provvedimento: o, se si vuole, la sua legittimità, intendendosi con tale espressione solo la constatazione che siano stati posti in essere, dai vari organi competenti, gli atti necessari a realizzare a fattispecie normativa che costituisce il procedimento e non anche i presupposti dello stesso<sup>25</sup>.

Trattandosi comunque di un procedimento amministrativo – e non penale – non c'è ragione di ritenere che la banca non possa avvertire il cliente che nei suoi confronti è stata disposta una deroga: più dubbio è il fatto che la banca abbia l'obbligo di effettuare tale comunicazione.

Quanto alla tutela giurisdizionale della banca nei confronti dei provvedimenti di deroga non legittimi (nel senso già visto), ai quali la banca non intenda adeguarsi (se lo facesse, del resto, incorrerebbe in violazione del segreto bancario nei confronti del proprio cliente), potrebbe ipotizzarsi il potere, per la banca, di impugnativa diretta degli stessi.

Tuttavia è da osservarsi che nessuna conseguenza dannosa può derivare alla banca dalla inosservanza di un ordine illegittimo, salvo l'eventuale applicazione delle sanzioni di cui all'art. 52 d.P.R. n. 600 (o 53 d.P.R. n. 633): ma allora la illegittimità sarà fatta valere in sede di contestazione delle sanzioni applicate; se si

---

<sup>25</sup> Vedasi, per un riferimento, in senso conforme Cass. 18 luglio 1974, n. 2147.

tratta di pene pecuniarie, davanti alle Commissioni Tributarie. Siffatta competenza delle Commissioni costituisce una anomalia del sistema, nel senso che in tale ipotesi le Commissioni vengano chiamate a decidere su di una controversia che è difficile potere qualificare come una controversia di imposta. Potrebbe in realtà ipotizzarsi una diversa competenza, cioè quella del T.A.R., specialmente nell'ipotesi di cui all'ultimo comma dell'art. 52, d.P.R. n. 600 (sanzioni a carico di funzionari dell'Amministrazione Postale).

Ma è soprattutto nell'ipotesi – che si vedrà subito appresso di accesso alla banca, in seguito ad omesso o inesatto adempimento da parte di questa – che il problema della tutela nei confronti di attività illegittima diviene più delicato.

Non si vede infatti come di fronte non più a un atto giuridico ma ad un'attività o ad un comportamento illegittimo dei verificatori, la banca possa ottenere altra tutela se non quella concessa, in via generale, del giudice ordinario: eventualmente ricorrendosi, per sospendere l'attività ritenuta lesiva, ad un procedimento d'urgenza ai sensi dell'art. 700 c.p.c.

È appena il caso di aggiungere che, per quanto concerne, il soggetto nei cui confronti è disposta la deroga, l'illegittimità del procedimento – o di una delle sue fasi, ivi compresa l'inesistenza dei presupposti per la deroga – dovrà essere fatto valere come motivo di illegittimità dell'accertamento che si dovesse fondare sulla deroga stessa.

Anche qui resta aperto il problema di vedere come il contribuente possa contestare la regolarità di una procedura che si svolge nei confronti di un altro soggetto.

Se infatti è abbastanza agevole per il contribuente contestare, ad esempio, il difetto del presupposto per la deroga, meno agevole appare, per lo stesso contribuente, contestare i vizi dei singoli atti del procedimento o, al limite, la loro mancanza.

## 7. *L'accesso*

Con le modifiche introdotte dal d.P.R. n. 463 si è per la prima volta prevista la possibilità di accesso ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria presso le aziende e istituti di credito al fine di effettuare rilevazioni nei confronti dei clienti degli stessi. Tale facoltà, peraltro, è subordinata a tre condizioni:

- a) che sia stata disposta, secondo le procedure già viste, la deroga;
- b) che la banca non abbia trasmesso i dati richiesti ovvero che l'ufficio abbia “fondati sospetti” sulla completezza o l'esattezza dei dati trasmessi;
- c) che vi sia apposita autorizzazione dell'Ispettore compartimentale competente.



Il d.m. 15 settembre 1982, sulle modalità per l'accesso, ha ritenuto (art. 3, secondo comma) che tale ultima autorizzazione non sia necessaria per gli accessi ad opera degli ispettori centrali, ai sensi dell'art. 11 della legge 24 aprile 1980, n. 145: articolo che peraltro non si riferiva agli accessi, ma alle richieste di deroga.

La prima condizione, quindi, che legittima l'accesso è l'esistenza di un provvedimento di deroga: la seconda è che l'accesso sia, in effetti, necessario. Ora, mentre non vi è molto da dire per l'ipotesi della omessa trasmissione dei dati da parte della banca, l'ipotesi dei "fondati sospetti" non può concretarsi in un semplice elemento psicologico dell'organo accertatore, dovendosi ritenere che l'elemento della fondatezza debba risultare, se non da prove documentali, almeno da elementi indiziari di oggettiva consistenza. In caso contrario si sarebbe in presenza di una facoltà – fra le tante attribuito dalla legge all'ufficio, a sua piena discrezione, mentre la legge stessa ha voluto limitare il potere in questione ricollegandola a elementi di fondatezza nell'apprezzamento che l'ufficio è tenuto a fare delle risposte pervenutegli dalla banca.

Tale fondatezza andrà esaminata dall'Ispettore, tenuto a pronunciarsi sull'autorizzazione all'accesso: ma è difficile vedere come possa avere rilevanza esterna, se si nega che l'autorizzazione debba essere motivata (ulteriore conferma della necessità della motivazione).

Naturalmente, nel caso dell'accesso non potranno essere acquisiti elementi nei confronti di soggetti diversi dal contribuente: né, ove ciò si verificasse, potrebbe ritenersi senz'altro che questi siano stati autonomamente "forniti dalla banca", salvo che ciò risulti espressamente dal verbale di constatazione.

## 8. *L'acquisizione nel corso di indagini penali*

La terza ipotesi di deroga al segreto bancario – non per *motivi* ma con *effetti* fiscali – è quella prevista dal terzo comma, ultima parte dell'art. 33 più volte citato, che così recita: "... Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto istruttorio, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e valutaria".

La norma solleva molti dubbi e perplessità. Intanto va ricordato che nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria vanno ricomprese non solo le indagini in relazione a reati tributari ovvero a reati d'ordine economico ma anche a reati della più diversa indole.

Poi non appare del tutto chiaro (la legge usa il presente indicativo del verbo "utilizzare": utilizza, che pare avere più contenuto descrittivo che precettivo) se si tratti, per la Guardia di Finanza di un obbligo, (o funzione vincolata) ovvero di una facoltà, così come non è chiaro se l'autorizzazione dell'autorità giu-

diziaria possa essere negata o meno. Ancora: se, come sembra, l'autorizzazione non può essere concessa ove porti alla violazione del segreto istruttorio, ne consegue che, in buona sostanza, i dati e le notizie fiscalmente rilevanti non possano essere trasmessi agli uffici quando, ad esempio, l'indagine concerne proprio reati tributari, mentre possono esserlo se l'indagine riguarda reati di natura tutt'affatto diversa.

Va poi ancora segnalato che possono venire trasmessi agli uffici solo gli elementi acquisiti nei confronti dell'*imputato* il che esclude non solo che possano essere trasmessi dati relativi ad altri soggetti, comunque coinvolti nelle indagini, ma che la fattispecie non possa ritenersi realizzata se manca la figura dell'*imputato*, atteso il preciso significato tecnico giuridico di tale espressione. Così la norma non potrà trovare applicazione nei confronti dell'indiziato ovvero nell'ipotesi di elementi raccolti nel corso di indagini preliminari.

Se a questo punto può dubitarsi della razionalità ed efficacia di una norma che presta il fianco a critiche di così facile formulazione, i dubbi non possono che aumentare se si considera che in base a tale disposizione non si potrà mai realizzare un'attività accertatrice tributaria nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche (come quei non trascurabili protagonisti delle vicende economiche che sono le società) attesa la possibilità di utilizzare gli elementi raccolti solo nei confronti dell'*imputato*, cioè di una persona fisica.

Vi è, fa ultimo, una ulteriore considerazione sulla disposizione in esame che va formulata. La suddetta disposizione è stata introdotta con il più volte citato decreto presidenziale n. 463, in virtù della delega compiuta al governo dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825 sulla riforma tributaria, più volte prorogata. Ora appare estremamente dubbio che l'autorizzazione a fini fiscali di elementi raccolti nel corso di indagini concernenti qualsiasi reato sia compatibile con il disposto della legge delega, per la quale, è bene ricordarlo, la deroga al segreto bancario nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria andava limitata ad ipotesi *tassativamente* determinate nel contenuto e nei presupposti. In realtà il *fatto processuale* di una (qualsiasi) indagine penale non appare come una ipotesi tassativamente determinata nel contenuto e nei presupposti. Si può certamente convenire che, se emergono dei fatti fiscalmente rilevanti nel corso di una indagine penale, questi possano e debbano essere utilizzati: ma a tale fine la disposizione testé introdotta non appare la più idonea. Basti considerare, a parte ogni questione – peraltro non secondaria – di legittimità costituzionale, l'assurdo derivante dal fatto che se gli elementi vengono rinvenuti dalla Guardia di Finanza quale organo di Polizia giudiziaria, l'imputato può subire delle conseguenze fiscali mentre se il giudice si è avvalso, come organo di polizia giudiziaria, anziché della Guardia di Finanza dei Carabinieri tali conseguenze non si producano, dal momento che oggetto della previsione normativa è la Guardia di Finanza, la quale sola *utilizza* gli elementi raccolti a fini fiscali.

Vien da chiedersi perché – e sempre accantonando il problema della costituzionalità – non si è lasciato il potere al giudice di *disporre* (e non solo di *autorizzare*) degli elementi acquisiti, quale che sia l'organo impiegato nelle indagini.

La norma pone certamente un problema di non lieve momento: ma le norme dovrebbero disciplinare rapporti, non porre problemi.

## L'ESECUZIONE DELLA SENTENZA NEI CONFRONTI DEL CONTRIBUENTE \*

Non ho mai scritto in materia di processo tributario. So quanto la materia processuale sia delicata e difficile; è una materia che richiede una strumentazione non certo inferiore ed una *forma mentis* non molto diversa da quella richiamata poc'anzi in materia di teologia; e così come non ho mai scritto di teologia non mi sono mai occupato di processo tributario. Tra le due materie, con tutta probabilità, mi avventurerei con più tranquillità nella teologia piuttosto che nel processo tributario. Ciò nonostante gli organizzatori mi hanno voluto a questo convegno, ed io con una certa dose di coraggio, ho accettato.

L'art. 68, che è una delle due norme che la saggezza degli organizzatori ha voluto riservarmi, si occupa del pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo.

Debbo fare una osservazione preliminare. Non posso non segnalare che nell'art. 68 si prevede, anche in deroga a quanto previsto dalle singole leggi di *imposta*, la riscossione frazionata del *tributo* con i relativi interessi previsti dalle leggi *fiscali*.

In altri termini, nello stesso comma troviamo usate, ritengo come sinonimi, le espressioni "imposte", "tributo", "fiscali". Che un legislatore così raffinato, che ha dato vita ad un corpo normativo così sofisticato, continui ad usare, in maniera così non puntuale sotto il profilo terminologico, addirittura nello spazio di sette righe, espressioni come "tributo", "imposte", "fiscali" come sinonimi non può non lasciare perplessi.

Ciò premesso, osservo che l'ambito di applicazione dell'art. 68 è ambito di portata generale: esso riguarda, a mio avviso, tutte le imposte, (le cui controversie rientrano nella competenza delle commissioni) e le *imposte* soltanto poiché continuo a credere che questo contenzioso abbia per oggetto le controversie di imposta e non controversie relative ad altre entrate di altro tipo. Esso si applica alle controversie di imposta anche in deroga a quanto previsto dalle altre disposizioni vigenti, che possono ritrovarsi sia nelle singole leggi di imposta, sia in leggi di carattere più generale quali ad esempio la normativa sulla riscossione.

---

\*M. MISCALI (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Giuffrè, Milano, 1994, pp. 239-245.

È quindi una disposizione che prevale, in quanto di portata generale, rispetto alle disposizioni vigenti; ma non tocca ovviamente quella che è la riscossione provvisoria delle imposte a seguito della emanazione di un atto di accertamento, di imposizione, di liquidazione; in altre parole non concerne la riscossione provvisoria in base ad un atto amministrativo, in quanto si occupa solo della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio.

Di conseguenza, le norme relative alla riscossione dell'imposta a seguito della emanazione di un atto che legittima l'amministrazione alla riscossione delle imposte, non vengono toccate da questa norma: il che tra l'altro spiega e giustifica come non vi sia incompatibilità che era stata ventilata in relazione alla disposizione che stiamo esaminando – fra l'art. 68 e l'introduzione, nel sistema, della tutela cautelare, perché la tutela cautelare (non essendo quella finora vigente di natura giurisdizionale) riguarda gli effetti dell'atto amministrativo, mentre la disciplina contenuta nell'art. 68 per contro riguarda gli effetti della sentenza.

Quindi nessuna incompatibilità tra la introduzione di una normativa cautelare, con la possibilità di sospendere in tutto o in parte la riscossione dell'imposta che l'amministrazione è legittimata a pretendere anche coattivamente, sulla base di un determinato atto, e la riscossione dell'imposta in pendenza di giudizio in base alla norma in esame.

È ben vero che sia nelle singole leggi di imposta sia nei provvedimenti più generali sulla riscossione, sino ad oggi, queste due forme di riscossione, tanto quella provvisoria fondata sulla c.d. esecutorietà dell'atto amministrativo quanto quella progressiva sulla base del contenzioso, erano contenute negli stessi corpi normativi, se non nelle stesse norme.

Oggi dobbiamo ritenere che siano ancora vigenti le disposizioni relative alla esecutorietà totale o parziale degli atti; non siano viceversa più vigenti, in quanto sostituite dalla citata disposizione di carattere generale, le norme relative alla riscossione dell'imposta quando sia instaurato un giudizio.

Quindi, sotto questo aspetto, ribadisco che non vedo contrasto con l'introduzione della tutela cautelare. Così come mi sembra vi sia un fondo equitativo apprezzabile nel fatto che, essendo ancora controversa l'imposta, anche in presenza di una sentenza, ovviamente ancora non passata in giudicato, possa verificarsi un fenomeno di riscossione frazionata.

In realtà l'espressione "frazionata" lascerebbe più intendere quasi una sorta di rateizzazione dell'imposta, sulla base di una presunzione che tutta l'imposta sia dovuta e che comunque per il momento ci si accontenta di riscuoterne solo una parte. Così non è; forse l'espressione riscossione provvisoria, anche perché siamo in sede processuale, è sicuramente più idonea a descrivere il fenomeno, fenomeno che consiste nel fatto che dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso sono dovuti i due terzi dell'imposta, dopo quella della commissione provinciale che accoglie parzialmente il ricorso non oltre i due

terzi dell'imposta i due terzi sono il limite di efficacia della sentenza della commissione provinciale; per il residuo ammontare quanto viene determinato dalla commissione regionale.

Se potevano esservi dei dubbi, prima della emanazione di tale disposizione, che in occasione di una riscossione progressiva, provvisoria o frazionata dell'imposta, il titolo in base al quale la riscossione avveniva fosse dato dall'atto dell'amministrazione finanziaria o dalla sentenza, oggi direi che questi dubbi, ammesso fossero esistenti prima, non dovrebbero più sussistere. Mi sembra che l'art. 68 faccia sì che si debba individuare chiaramente nella sentenza il titolo in base al quale l'amministrazione può procedere alla riscossione coattiva in corso di giudizio. Il punto è importante.

È accaduto in passato che, formata un'ingiunzione, anche dopo una pronuncia di annullamento o di declaratoria di illegittimità della pretesa fiscale, l'ufficio abbia provveduto a reiterare l'ingiunzione, costringendo il contribuente accorto (e seguace soprattutto della regola della corrispondenza biunivoca: ad ogni atto della amministrazione deve corrispondere un ricorso) a porre in essere una pluralità di ricorsi.

Credo che una corretta applicazione di questo principio eliminerebbe il problema ed eliminerebbe soprattutto, e mi pare che la elimini in radice, la possibilità per l'ufficio di formare un titolo in base al quale riscuotere l'imposta che non sia la sentenza.

Quindi questa diversa qualificazione degli effetti ha sì un interesse di carattere teorico, ma credo possa avere anche un interesse di carattere applicativo, quello di impedire la emanazione dei titoli esecutivi da parte dell'amministrazione finanziaria della propria pretesa, fenomeno che si è verificato; e non vedo per quale motivo, essendosi verificato in passato in assenza di una norma come la disposizione che stiamo commentando, non dovrebbe potersi ripresentare in futuro.

Sotto questo aspetto gli effetti della sentenza sono quelli di costituire il titolo esecutivo in base al quale l'amministrazione può procedere per due terzi o per l'intero, nei confronti del contribuente.

Il problema viceversa è più delicato per l'ipotesi opposta, quella cioè prevista al n. 2 dell'art. 68, secondo comma, *“se il ricorso viene accolto il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, coi relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere versato d'ufficio entro i 90 giorni dalla notificazione della sentenza”*. Perché qui si pone il problema? Perché, come è noto, la tendenza dell'amministrazione ai rimborsi è uguale quasi a zero, vale a dire è facile prevedere che il contribuente, che abbia pagato l'imposta, dopo che con una sentenza (beninteso non passata in giudicato) gli venga riconosciuto di non avere alcun debito di imposta, notifica la sentenza all'amministrazione, passano 90 giorni e non succede nulla. Direi che la previsione è relativamente facile. Ma nel nuovo contenzioso è rafforzata la tendenza alla parità processuale delle parti. Tuttavia anche se le cose stanno così, di questa pa-

rità, sotto il profilo della efficacia degli effetti della sentenza nei confronti delle parti, non si può parlare, perché sappiamo che l'amministrazione ha gli strumenti per formarsi un titolo esecutivo e agire coattivamente con rapidità ed immediatezza nei confronti dei contribuenti. Mentre dal dato testuale di questa norma non si riesce ancora ad intravedere quale strumento possa avere il contribuente; non l'articolo successivo, il 69, che presuppone la sentenza passata in giudicato e neppure il giudizio di ottemperanza, che riguarda situazioni diverse dall'obbligazione di pagare somme di denaro.

Ora, di fronte ad una norma in cui è posto un obbligo a carico dell'amministrazione, che deve operare il rimborso senza la necessità di una richiesta del contribuente (questo pare essere il contenuto della norma), occorre ricorrere ai principi ove il precetto sia difettoso.

Mi pare si possa in tal caso pensare (è una riflessione quella che faccio e che pongo alla vostra attenzione) agli strumenti che il codice di rito prevede per tutelare situazioni del genere. Il contribuente, infatti, in questo caso, è sicuramente titolare di un diritto di credito.

Lasciando stare l'art. 700, che non mi sembra essere strumento idoneo per ottenere il pagamento di una somma sulla base di una sentenza, non vedo perché non si debba pensare ad un altro e diverso strumento disciplinato dal codice di rito, previsto ogni volta il creditore abbia la prova scritta dell'esistenza del proprio credito, cioè del decreto ingiuntivo.

Non vedo per quale motivo non si possa chiedere l'emanazione di un decreto ingiuntivo nei confronti della amministrazione finanziaria, vale a dire per quale motivo il contribuente non possa costituirsi in via giudiziale quel titolo esecutivo che sicuramente non ha sulla base dell'art. 68.

Mi pare che tale proposta sia nello spirito di una completa ricezione del codice di procedura civile. In altre parole il ricorso ad uno strumento che il codice di procedura civile, completamente richiamato dalle disposizioni di questo decreto, prevede per fare valere i crediti risultanti, mi sembra una strada percorribile.

Qui abbiamo una disposizione che dice che se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza deve essere rimborsato di ufficio.

Questa norma dà vita sicuramente ad una norma di azione ma anche di relazione, perché mi pare crei un diritto soggettivo al rimborso.

L'ufficio ha l'obbligo di rimborsare, ma se non adempie a quest'obbligo esiste o no uno strumento di tutela giurisdizionale, perché si possa far valere quest'obbligo? Se si dice che lo strumento di tutela per fare valere questo obbligo non esiste, non solo l'art. 68 sarebbe una norma priva di sanzione ma sarebbe una norma data inutilmente, cioè *tamquam non esset*. E confesso che prima di affermare che una norma dell'ordinamento, che oltre tutto è in armonia con il sistema, è stata posta inutilmente, voglio vedere se non possono percorrersi delle strade che possano portare ad una diversa conclusione.

Tra le varie strade, escluse quelle penali, perché non pertinenti, escluso l'art. 700, per me non idoneo, mi sembra che quella del procedimento abbreviato, previsto dal codice – con tutti i requisiti, – perché c'è l'atto scritto ed il debito risulta da un atto scritto possa essere utilmente percorso.

Il professor Russo mi ha bruciato una serie di cose che volevo dire, perché prima di arrivare alla critica del sistema volevo illustrare il contenuto delle norme, e vedere se c'era questa possibilità.

Nell'introduzione io ho avuto l'accortezza di dire “a prescindere dai problemi dei rapporti fra giurisdizione ordinaria ed efficacia degli atti amministrativi”; l'avevo detto perché questo è sicuramente un problema.

Di fronte alle osservazioni assolutamente pertinenti del professor Russo, debbo però fare un ulteriore passo che non pensavo di fare. Che è quello di porre il problema se effettivamente esiste il difetto di giurisdizione del giudice ordinario, di fronte a quella che non è forse una controversia tributaria ma è semplicemente l'accertamento dell'esistenza di un credito risultante da una sentenza. Il che fra l'altro era già stato affermato da una commissione tributaria di secondo grado (Cosenza, mi ricorda l'amico La Rosa).

La strada che avevo suggerito, certamente in via provocatoria, con la speranza che quando sarà fatto il provvedimento di proroga dei termini di questo provvedimento, che a quanto ho sentito non ha il 100% di probabilità di entrare in vigore per le date prefissate, per motivi organizzativi di vario genere, questo aspetto venga preso in considerazione.

Proprio perché non è accettabile che vi sia, in un procedimento che tende alla parità processuale delle parti, questa sensibile differenza di posizioni rispetto a dei crediti che sono caratterizzati tutti e due, dal carattere della provvisorietà.

Una uniformità di disciplina sarebbe certamente auspicabile.

Le altre cose che volevo dire le ha dette il professor Russo; credo che calcolando i tempi un terzo del mio compenso è reversibile nei confronti del professor Russo e ringrazio i presenti per la pazienza avuta.





# LE IMPOSTE SUI REDDITI



Le riflessioni e gli studi di Furio Bosello in materia di imposte dirette abbracciano un periodo di quasi 40 anni: a partire dal 1963 per concludersi sostanzialmente nel 2001. Si tratta di un periodo in cui l'ordinamento tributario italiano si sviluppa tumultuosamente, dal complesso magmatico scenario antecedente la grande riforma degli anni '70, sino al progressivo cristallizzarsi in un quadro di principi che vale ancora oggi. Bosello conosce un ordinamento tributario *in fieri*, che muove i suoi primi passi dal punto di vista sistematico, e lo accompagna sino all'anno successivo allo Statuto dei diritti del contribuente.

Le sue intuizioni, seppure maturate in uno scenario diverso e in una cornice di diritto positivo oramai a tratti superata, trovano conferma in soluzioni poi adottate dal legislatore o in orientamenti interpretativi consolidati in giurisprudenza nel corso degli anni: complice forse la sua costante passione del Maestro per il diritto civile e per quella che oggi gli anglosassoni chiamerebbero una *principles based legislation*.

Di più ancora, egli è stato sempre custode del diritto, contrapponendolo come tale, nella sua invarianza, a una legislazione a tratti cangiante e troppo spesso proclive ad interessi particolari.

Furio Bosello è stato attore del suo tempo, e se è vero quello che Paul Freund sosteneva, e cioè che ogni giurista e ogni giudice "*should never be influenced by the weather of the day but inevitably they will be influenced by the climate of the era*", egli non ha fatto eccezione, con la capacità tuttavia di intuire e di precorrere molte delle soluzioni fatte proprie dal legislatore: anticipando i problemi e proponendo soluzioni.

Per quanto autore di una letteratura variegata, è pur vero che nelle imposte dirette la sua attenzione è stata attratta principalmente dalla fiscalità dei redditi da capitale e dal settore finanziario. In questo senso i lavori di Furio Bosello hanno percorso, di almeno un decennio, la progressiva finanziarizzazione del sistema produttivo italiano, se non europeo.

Già negli anni '80 poneva il problema dei titoli similari alle azioni e alle obbligazioni che sarebbero stati oggetti di disciplina positiva nella seconda metà degli anni '90 (*I finanziamenti con emissione di titoli atipici: aspetti fiscali*, 1980; *I titoli similari alle obbligazioni*, 1984).

Fu poi attenta la sua analisi delle forme di investimento in monte (con particolare riguardo ai fondi comuni) in un momento (quello a cavallo tra gli anni '70 e '80) in cui il mercato stava effettivamente sbocciando in Italia, e con esso le logiche esigenze di garantire un prelievo che da un lato non fosse punitivo (deprimendo le possibilità di crescita) ma che dall'altro lato non determinasse sperequazioni dal punto di vista della tassazione rispetto alle altre tipologie reddituali.

Furio Bosello lamentò una legislazione attenta solo a dare risposte di contingenza, perdendo di vista il quadro complessivo: egli stigmatizzava infatti una disciplina “*ispirata più a criteri di efficienza e semplicità che a preoccupazioni di ordine concettuale*” (in *Aspetti fiscali dei fondi comuni di investimento*, 1984). Si tratta di un tema che aveva già anticipato nell’altro suo lavoro dedicato agli *Aspetti fiscali degli istituendi fondi comuni di investimento*, 1971.

Ancora, in quelle pagine preveggenti, si criticavano a ben vedere le asimmetrie che stavano già sorgendo in merito alla fiscalità delle diverse forme di risparmio, e che si sarebbero mantenute a lungo.

Bosello si è poi dedicato allo studio dell’impresa commerciale, in diverse prospettive, ma in ogni caso con una predilezione particolare per le plusvalenze (*Tassazione delle plusvalenze da conferimento*, 1989) e per le componenti valutative (*La valutazione dei titoli posseduti da imprese: azioni e titoli similari alle quote societarie*, 1988) in cui rivedeva temi a lui cari, e riguardanti la tassazione dei valori mobiliari e degli strumenti finanziari, più in generale.

Non sono poi mancati lavori di maggior respiro, in cui proponeva sistemazioni delle componenti del reddito di impresa suggerendo inquadramenti concettuali e sistematici che, ancora oggi, sono essenziali spunti di riflessione e chiavi di lettura del sistema: sempre fecondi di nuove prospettive (come, ad esempio, quelle riguardanti il tema dell’inerenza e della correlazione all’attività economica nell’ambito delle pagine dedicate a *I componenti negativi del reddito d’impresa*, 1989).

Il tema dell’impresa poi ha suscitato il suo interesse anche nella prospettiva agraria, e più in particolare nei limiti che questa figura cominciava a superare nei confronti dei più angusti spazi che l’attività commerciale le aveva tradizionalmente lasciato.

Furio Bosello è stato testimone di una impresa agraria che andava affrancandosi dagli stilemi classici e arrivava a lambire forme di produzione della ricchezza innovative e ad elevato valore aggiunto già dalla fine degli anni ’70, con la progressiva meccanizzazione della filiera produttiva e delle colture intensive (*Appunti sul concetto di reddito agrario*, 1979).

Da ultimo, il Maestro si è spinto oltre il diritto nazionale affacciandosi all’Europa e al suo diritto: lo ha fatto evidentemente sistemando la tassazione europea dei proventi derivanti dagli strumenti di natura partecipativa, in una logica di continuità con gli studi domestici precedenti (*L’applicazione della direttiva n. 90-435. Il caso dell’Italia*, 2001) e, per così dire, di una risalente passione che lo ha accompagnato in tutto il suo cammino scientifico. Si è così interrogato sul rapporto tra ordinamenti, ed ha intuito le potenzialità – dirompenti – della *vis expansiva* del diritto (ora) dell’Unione europea: con ciò arrivando a intravedere e disegnare l’alba di un giorno che ci illumina ancora oggi.

LA TASSAZIONE DELL'AVVIAMENTO  
NELLA CESSIONE DI QUOTE SOCIALI  
(nota a Comm. Centrale, 8 maggio 1961, n. 43503)\*

COMMISSIONE CENTRALE, Sez. III, 8 maggio 1961, n. 43503.

**Ricchezza mobile – Cessione di quota sociale da parte di un socio a favore degli altri soci – Concentramento quote in una sola persona – Avviamento.**

*Per la realizzazione di un prezzo di avviamento, assoggettabile a R.M. una tantum, è necessario che vi sia un trasferimento per vendita o cessione del cespite produttivo di reddito. Tale ipotesi non ricorre quando vi sia cessione della quota sociale (nella specie, di una società in nome collettivo) da parte di un socio a favore degli altri soci; mentre ricorre nel caso in cui tutte le quote siano concentrate in una sola persona.*

OSSERVA IN DIRITTO. – Che, anche a prescindere dalle clausole del contratto sociale e dei nuovi patti successivamente stabiliti, escludenti per il caso di cessione di quota da parte di un socio la corresponsione di un prezzo di avviamento, clausole e patti su cui le Commissioni di merito hanno fondato le loro decisioni, la pretesa dell'Ufficio risulta inattendibile per la considerazione che, per potersi parlare di realizzazione di un prezzo di avviamento, è necessario che vi sia un trasferimento per vendita o cessione del cespite produttivo di reddito.

Tale ipotesi evidentemente non ricorre quando, come nella specie, vi sia cessione della quota sociale da parte di un socio a favore degli altri soci, poiché tale cessione non fa venir meno la società, cioè quella pluralità di persone che, quale essenziale presupposto del contratto sociale, costituisce la ragione della istituzione di un soggetto distinto dalle persone dei singoli soci, soggetto che, pertanto, permane come titolare dell'azienda, senza che per conseguenza questa possa ritenersi alienata o ceduta.

Diverso sarebbe il caso se tutte le quote sociali si fossero concentrate in una sola persona, poiché il ridursi dei soci ad uno soltanto è causa di scioglimento

---

\* Riv. dir. fin., 1963, II, pp. 187-193.

della società ed importa in realtà alienazione dell'azienda a quest'ultimo. Ma se le quote non sono tutte concentrate in una sola persona, la società, pur nell'avvenuta alienazione di alcuna di esse, continua a sussistere come intestataria dell'azienda, è quindi manca del tutto il presupposto che consenta di individuare, nel prezzo corrisposto per l'alienazione predetta, un reddito tassabile quale premio di avviamento.

P.Q.M. la Commissione rigetta il ricorso.

nota

1. Il problema dell'assoggettabilità all'imposta di ricchezza mobile del prezzo d'avviamento, certamente uno dei più tormentati e discussi nella storia della nostra imposta mobiliare<sup>1</sup>, non sembra avere ancora trovato, soprattutto in giurisprudenza, una soddisfacente sistemazione<sup>2</sup>. A parte infatti l'ovvia difficoltà d'ordine pratico di determinare l'effettivo prezzo pagato a titolo d'avviamento, permangono ancor oggi molti contrasti in ordine all'individuazione della fattispecie "realizzazione dell'avviamento". Peraltro, se prima dell'entrata in vigore del nuovo testo unico sulle imposte dirette molte perplessità erano giustificate, mancando una norma che espressamente sancisse l'assoggettabilità ad imposta del prezzo d'avviamento e che determinasse sia il soggetto passivo dell'imposta sia il momento in cui la tassazione doveva avere luogo, viceversa con la normativa ora in vigore, molti dubbi non hanno più ragione di sussistere. Infatti dal combinato disposto dagli artt. 100 e 140 del testo unico sulle imposte dirette consegue, senza possibilità d'equivoci, che il legislatore ha assunto come presupposto per la tassazione dell'avviamento il trasferimento dell'azienda; il che trova la sua giustificazione nel fatto che solo in tal caso l'avviamento può dirsi realizzato (come del resto avevano già affermato dottrina e giurisprudenza anteriori al nuovo testo unico). Tuttavia, il punto che sta all'origine del maggior numero di controversie, è proprio il criterio da adottarsi per individuare il presupposto, vale a dire la cessione d'azienda. L'amministrazione finanziaria ha spesso sostenuto che è sufficiente che la cessione dell'azienda si verifichi nella sfera della realtà economica, anche se, sul piano giuridico formale, non vi sia trasferimento dell'azienda da un soggetto ad un altro. Tipico esempio di questa impostazione è la pretesa, molte volte sostenuta, di considerare la cessione dell'intero pacchetto azionario di una

---

<sup>1</sup> Cfr., per tutti, GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, p. 332 ss.; ivi bibliografia; nonché, NAPOLITANO, *Concetto di avviamento e applicazione dell'imposta di ricchezza mobile*, in *Dir. prat. trib.*, 1954, II, p. 361.

<sup>2</sup> Si veda, ad esempio, l'esauriente rassegna del CROXATTO, *Su taluni casi controversi di tassabilità dell'avviamento*, *Riv. int. sc. econ. comm.*, 1962, p. 1067 ss. e la giurisprudenza e dottrina ivi citate.

società come una sostanziale cessione del patrimonio sociale e cioè come cessione d'azienda<sup>3</sup> chiaro che, a questo punto, il problema si identifica con quello, più ampio, dell'interpretazione della legge tributaria: se si sostiene che le espressioni usate dal legislatore in una norma tributaria non debbano avere necessariamente lo stesso significato che hanno quando sono usate in altre leggi<sup>4</sup>, allora la tesi sopra esposta può anche sostenersi: mentre se si afferma – ciò che sembra non solo più esatto ma anche del tutto necessario, per l'esigenza, del diritto tributario più viva che altrove, della certezza del diritto – che le espressioni usate dal legislatore tributario hanno il valore che si attribuisce loro negli altri rami del diritto, occorrerà rifarsi al diritto civile per vedere se si è o meno in presenza di una cessione d'azienda; e nel caso richiamato a mo' d'esempio, quello della cessione del pacchetto azionario, la risposta non potrà essere che negativa<sup>5</sup>. Del resto, se così non fosse, ne deriverebbero delle conseguenze inaccettabili, non solo sul piano giuridico, ma anche su quello economico-sostanziale, ed il caso esaminato nella sentenza in rassegna ne è la prova più evidente. Invero, se in base alla interpretazione, per così dire, economica della norma tributaria, si assumesse di tassare l'avviamento quando viene alienata una quota (o tutte le quote) di una società si arriverebbe a tassare lo stesso avviamento più volte, ogni qual volta le quote vengono trasferite, nonché quando l'azienda venga, per ipotesi, alienata dalla società. Si arriverebbe cioè ad un ripetersi della tassazione, in base allo stesso titolo, nei confronti di soggetti diversi, relativamente alla medesima materia imponibile. Sulla scorta di queste conseguenze non si può non rilevare come questo genere d'interpretazione conduca a dei risultati aberranti proprio su quel piano sostanziale che dovrebbe invece giustificarla.

---

<sup>3</sup>In questo senso Comm. centr., 21 febbraio 1955, *Riv. leg. fisc.*, 1955, p. 1223 e in *Dir. er. trib.*, 1956, II, 3, con nota di Napolitano. Per ulteriori richiami si veda CROXATTO, *Se taluni casi ecc.*, cit., p. 1074 ss.

<sup>4</sup>Così BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1952.

<sup>5</sup>Questa stessa impostazione del problema era già stata data dal D'ALBERGO (S.), *Sulla autonomia del diritto tributario in una visione di intassabilità dell'avviamento*, *Giur. imp.*, 1956, p. 164 ss., il quale aveva rilevato che l'avviamento trova la sua prima qualificazione giuridica nel diritto privato e che "la nozione di diritto tributario dell'avviamento può ritenersi presupposta dalle norme di diritto privato che la richiamano" (p. 166). Il citato autore aveva concluso nel senso della intassabilità; ma scriveva prima dell'entrata in vigore del testo unico del 1958. Anche il PICCATTI, *In tema di tassabilità dell'avviamento nel caso di trasformazione di società*, *Temi trib.*, 1960, p. 607, prendendo in esame l'art. 98 del testo unico sulle imposte dirette relativamente al disposto dell'art. 2427 cod. civ., concludeva fra l'altro: "Il collegamento tra l'art. 98 del T.U. precitato e l'art. 2427 del cod. civ. dovrebbe quindi significare proprio questo: *che anche ai fini tributari potrà parlarsi di avviamento*, e quindi di eventuale reddito, solo quando si versi nell'ipotesi tassativamente indicata dall'art. 2427..." (p. 605).



2. In base a queste premesse, l'affermazione della decisione in rassegna, che la cessione di quota sociale non possa dar luogo a tassazione di un prezzo d'avviamento, è certamente da approvarsi. È sin troppo evidente, infatti, che la cessione di quota non comporta un trasferimento dell'azienda poiché della medesima rimane sempre titolare l'ente collettivo quale che sia la sua natura, sia che si tratti cioè di società di capitali o di società di persone. La cessione di quota di partecipazione in società, invero, configura, secondo la dottrina prevalente, come oggetto del trasferimento il diritto al patrimonio; ovvero, se si considera la quota non come un diritto ma come una situazione giuridica<sup>6</sup>, la cessione di quota altro non sarebbe che cessione del contratto: mai, comunque, la cessione di quota può realizzare un trasferimento dell'azienda sociale. Pertanto la tassazione dell'avviamento si verificherà se e quando la società, e non il singolo socio, realizzerà l'avviamento medesimo.

Ma, a questo proposito, sorge un interessante problema di duplicazione già lucidamente prospettato da L.V. Berliri<sup>7</sup>: questo autore, infatti, osservò come l'assunto dell'ufficio che il contribuente, cedendo una quota, avesse realizzato anche l'avviamento, era parzialmente vero. Infatti, giacché i plusvalori, nelle ipotesi previste dal testo unico agli artt. 81, 100 e 106, sono soggetti a tassazione, si può verificare il caso che, in sostanza, l'avviamento venga tassato due volte, l'una quando determina, in tutto o in parte, il plusvalore del titolo (quota o azione) che viene tassato a carico di chi le realizza; l'altra a carico invece della società che trasferisce l'azienda, ovvero, come si vedrà meglio appresso, si ponga in liquidazione.

Riteneva dunque il Berliri (L.V.) che, nell'ipotesi sopra esposta, non si dovesse dar luogo alla tassazione del plusvalore del titolo. Di parere contrario era invece un altro studioso, il Romani<sup>8</sup>, il quale riteneva tassabile il plusvalore dei titoli sia quando fosse determinato dalle vicende del mercato (concordando su questo punto con il Berliri) sia quando detto plusvalore non corrispondesse ad un aumento obiettivo del patrimonio ma rispecchiasse soltanto, pro-quota, un futuro incremento del patrimonio stesso: e sarebbe appunto questo il caso dell'avviamento. A sostegno della sua tesi, il compianto autore osservava che vi è una notevole difficoltà pratica nel distinguere il caso di incremento del patrimonio dovuto ad avviamento da quello derivante dalle fluttuazioni del mercato: e che, inoltre, nell'ipotesi che l'avviamento non venisse, per una qualunque causa, mai

<sup>6</sup> Così il SANTINI, in *Riv. dir. civ.*, 1962, p. 452.

<sup>7</sup> *L'imposta di ricchezza mobile - Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1948, p. 199. A conforto dell'osservazione del Berliri (L.V.) si può anche osservare che, secondo un'autorevole dottrina, nella liquidazione della quota del socio uscente si deve computare anche il valore d'avviamento (GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1951, p. 69).

<sup>8</sup> In *Giur. imp.*, 1960, p. 742.

realizzato dalla società, la plusvalenza del titolo resterebbe intassata, senza alcun valido motivo.

A queste osservazioni del Romani si può aggiungere che, ai fini fiscali, l'avviamento vien preso in considerazione solo quando è realizzato proprio perché, fino a quel momento, non è né determinato né determinabile e solo con la cessione dell'azienda è possibile monetizzarlo. Non si vede, infatti, come sia possibile escludere la tassabilità dei plusvalori sui titoli, quando siano determinati dalla esistenza dell'avviamento, e non da un effettivo (e controllabile) incremento del patrimonio sociale e ciò per le ragioni poste in luce dal Romani: ma, del pari non si può negare che la possibilità di duplicazione dell'imposta esista e che, allo stato attuale della legislazione, sia ineliminabile.

3. Risolto così il problema della tassazione dell'avviamento nella ipotesi di cessione di quota (o quote) sociali, occorre ora passare a considerare l'altra ipotesi e cioè che, per effetto della cessione, si abbia la concentrazione di tutte le quote in una sola mano. Il problema va esaminato distintamente rispetto alle società di capitali e a quelle di persone (anche se, a parere di chi scrive, la soluzione è la stessa in ambedue i casi). Riguardo alle prime è appena il caso di osservare che il venir meno della pluralità dei soci non estingue la società, la quale continua ad esistere, onde la cessione di tutte le quote od azioni di una società non comporta il trasferimento dell'azienda sociale: la contraria tesi, sostenuta dall'amministrazione, è dovuta a quell'equivoco, cui si accennava all'inizio di queste note, sulla contrapposizione fra realtà economica e realtà giuridica. Mancando dunque in tal caso il trasferimento della azienda sociale, il problema della tassazione dell'avviamento non si pone neppure: l'azienda infatti è e rimane di proprietà della società.

Più delicato invece è il caso in cui il venir meno della pluralità dei soci si verifichi per una società di persone, il che, a mente dell'art. 2272 costituisce causa di scioglimento della società. Si possono qui fare tre distinte possibili ipotesi: che il trasferimento della azienda sociale (e di conseguenza la tassazione dell'avviamento) abbia luogo nel momento della riunione delle quote in mano all'unico socio rimasto, ovvero al termine dei sei mesi che la legge concede perché si ricostituiscano la pluralità dei soci o, infine, quando l'azienda sociale viene, durante o al termine della liquidazione, assegnata al socio.

Premesso che l'assegnazione dell'azienda ad un socio può dar luogo a plusvalenza imponibile sia che si tratti di società di capitali, sia che si tratti di società di persone, stante il richiamo all'art. 2200 del cod. civ. fatto nell'art. 100 del T.U., è evidente come è in questo momento ed in esso solo, che l'avviamento potrà dirsi realizzato e quindi venire tassato. Infatti, la riunione delle quote in una sola mano non può considerarsi l'equivalente dell'assegnazione dell'azienda all'unico socio rimasto, tant'è vero che nei successivi sei mesi, la pluralità dei soci potrebbe rico-

stituirsi. È del pari evidente come, se si fosse tassato l'avviamento al momento della riunione delle quote, si sarebbe pagata una somma, a titolo d'imposta, relativa ad un avviamento mai realizzato perché l'azienda non è stata ceduta. Occorre pertanto, per ben inquadrare il problema, vedere se la pluralità dei soci si ricostituisce o meno nel termine di legge, giacché solo allora opera la causa di scioglimento: di qui la conseguenza che, prima del decorso dei sei mesi, si deve escludere che la concentrazione delle quote in mano ad un solo socio faccia venire meno la società e dia luogo, quindi, ad un trasferimento dell'azienda. Perdurante detto termine la società, come ente, esiste ancora; tanto che il mancato ricostituirsi della pluralità dei soci opera *ex nunc* e non già *ex tunc*.

Da ultimo, se la pluralità dei soci non si ricostituisce e quindi la società si scioglie, sarà al momento dell'assegnazione dell'azienda sociale al socio rimasto che dovrà aver luogo la tassazione, e non prima, quale che sia la durata della liquidazione<sup>9</sup>.

Ed invero: anche dopo il verificarsi della causa di scioglimento, cioè durante il procedimento di liquidazione, la società permane anche se muta lo scopo sociale; inoltre, e questo è il punto più importante, fino a quando non vi sia un procedimento di liquidazione in atto non è possibile che avvenga l'assegnazione dell'azienda sociale al socio. Può essere, è vero, che l'azienda sociale venga invece alienata dai liquidatori: ma allora *nulla quaestio* e si tasserà l'avviamento eventualmente realizzato in capo alla società in liquidazione. A questo punto risulta ancora più evidente come, se si tassa l'avviamento a carico dell'unico socio nel momento in cui si ha la concentrazione delle quote, non lo si dovrebbe più tassare quando l'azienda sociale viene alienata (o assegnata all'unico socio rimasto); il che non sembra logico, e soprattutto è in aperto e irrimediabile contrasto col disposto dell'art. 100 del testo unico, giusto il quale l'assegnazione di beni sociali al socio configura una ipotesi di plusvalenza tassabile, al pari del realizzo.

Viceversa la logica del sistema induce a ritenere che il momento del realizzo, e cioè della tassazione, sia proprio quello in cui l'azienda viene effettivamente alienata, vale a dire la cessione o l'assegnazione. Inoltre, accettando questa soluzione, consegue anche che, soggetto passivo dell'imposta è sempre la società e non il socio. E ciò in perfetta armonia col fatto che, essendo società e socio due soggetti distinti sia sul piano del diritto civile sia (e semmai a maggior ragione per via

---

<sup>9</sup> *Contra*, Comm. centr., 27 aprile 1962, in *Dir. e prat. trib.*, 1963, II, p. 13 con nota di CROXATTO, *Sulla tassabilità dell'avviamento in caso di scioglimento di società e assegnazione dell'azienda all'unico socio*: ivi richiami di giurisprudenza anche in senso contrario. Giustamente afferma la Commissione che "la cessione delle quote nessuna incidenza aveva spiegato sull'esistenza della società, rimasta in vita con un unico socio": mentre non sembra esatto escludere la tassazione dell'avviamento sulla scorta del rilievo che, di fatto, l'unico socio rimasto era già titolare della società, perché, come s'è visto, ai sensi dell'art. 100 del T.U. l'assegnazione ai soci realizza una ipotesi di plusvalenza tassabile.

dell'art. 8 del testo unico giusta il quale la soggettività tributaria è da riconoscersi perfino agli enti di fatto) sul piano del diritto tributario, l'imposta deve gravare su chi realizza l'avviamento, cioè sulla società. Non sarebbe invero logico che, senza alcuna ragione, dovesse il socio divenire soggetto passivo di una imposta che è dovuta dall'ente società, alla quale soltanto spetta la titolarità dell'azienda e in cui favore si è prodotto un reddito d'avviamento. A parte la solidarietà del debito d'imposta, non v'è chi non veda come tale distinzione comporti delle conseguenze, anche pratiche, di un certo rilievo (valga per tutti il caso della quota esente).

La sola difficoltà, è che, verificatasi la causa di scioglimento, il socio rimasto non dia inizio al procedimento di liquidazione e continui ad esercitare, senz'altra formalità, l'impresa individualmente; il che meriterebbe più lungo discorso.

4. La Commissione centrale, dunque, mentre ha esattamente risolto il problema rispetto alla cessione di quota, ha viceversa stabilito un principio, nell'ipotesi della concentrazione di tutte le quote, che, se i rilievi or fatti sono esatti, non sembra possa condividersi. Peraltro, l'assunto della Commissione si fonda su una premessa non esatta, vale a dire che il venir meno della pluralità dei soci sia una causa di scioglimento della Società, mentre, come si è visto, la causa di scioglimento è la mancanza della pluralità dei soci protratta per oltre sei mesi. Né, del pari, la Commissione si è data carico di rilevare che il verificarsi della causa di scioglimento non comporta l'estinzione della società, per la quale occorre un procedimento *ad hoc*.

Pertanto, e per concludere queste brevi note, non sembrerebbe lecito, come invece pare affermare la Commissione, ritenere che un soggetto continui ad esistere per il diritto civile e considerarlo invece estinto per il diritto tributario: tuttavia, se si accettasse la tesi della Commissione, questa sarebbe la sola conclusione possibile. Del resto, è la stessa Commissione che si è richiamata alle norme del diritto civile, quando ha fatto riferimento alla causa di scioglimento. È chiaro comunque che il collegamento fra il diritto civile e quello tributario non può valere solo parzialmente, con l'accettare in parte gli istituti del diritto civile ed in parte negarli, ovvero, nell'ambito dello stesso istituto richiamato (causa di scioglimento) con l'apportare delle modificazioni all'istituto stesso (la causa di scioglimento è il mancato ricostituirsi della pluralità dei soci entro sei mesi e non il semplice venir meno della pluralità).

A ben guardare, dunque, il voler considerare il diritto tributario come avulso dagli altri rami del diritto o solo parzialmente collegato con essi, oltre che essere cosa priva di ogni fondamento giuridico è anche fonte di gravi incongruenze e incertezze.

PLUSVALENZE DERIVANTI DA SALDI ATTIVI  
DI RIVALUTAZIONE MONETARIA E LEGGE  
DI NAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE ELETTRICHE  
(nota a Comm. Distrett., Milano, 12 novembre 1969)\*

*Non sussiste una incompatibilità giuridica a considerare e "realizzo" in campo fiscale quello originante da esproprio, perché il "realizzo" esprime un effetto economico a prescindere dalla causa che può essere una qualsiasi delle molle possibili purché incidente nell'area del lecito giuridico.*

*L'art. 9 della legge di nazionalizzazione dell'energia elettrica ha creato un'area di esenzione fiscale per quanto riguarda la differenza tra l'ammontare dell'indennizzo ed il valore netto di iscrizione in bilancio del complesso dei beni e dei rapporti espropriati d'imperio.*

Comm. distrett. Milano, 12 novembre 1969, Soc. idroelettrica Medio Adige s.p.a. c. II Ufficio Distrettuale II. DD. di Milano.

(*Omissis*). La controversia portata avanti a questa Commissione origina dal ricorso introdotto dalle S.p.a. Idroelettrica Medio Adige contro un accertamento di ricchezza mobile per realizzo conseguente alla nazionalizzazione della sua impresa elettrica. Si sostiene sostanzialmente nel ricorso che il realizzo, quale presupposto dell'accertamento fiscale, non può obiettivarsi in un realizzo forzato, e che, in ogni caso, l'art. 9 della legge sulla nazionalizzazione 6 dicembre 1962, n. 1613, non consente l'accertamento fiscale di cui si discute.

Si osserva sulla tesi pregiudiziale che non sussiste in realtà una incompatibilità giuridica a considerare "realizzo" in campo fiscale quello originante da esproprio, perché il "realizzo" esprime un effetto economico a prescindere dalla sua causa che può essere una qualsiasi delle molte possibili purché incidente nell'area del lecito giuridico.

Per quanto poi concerne in modo particolare il realizzo dovuto a nazionalizzazione delle aziende elettriche, lo stesso art. 9 della già citata legge sarebbe stato

---

\* *Dir. prat. trib.*, 1970, II, pp. 700-708.

superfluo se in questo campo non fosse stato possibile, nemmeno in astratto, parlare di realizzo. Questo è invece il presupposto logico della citata norma che ha appunto voluto, come subito si vedrà, impedire determinate conseguenze fiscali della realizzazione prodotta dalla percezione dell'indennizzo di nazionalizzazione, per la giusta tutela degli interessi delle aziende nazionalizzate affinché esse non subissero un eccessivo aggravio fiscale proprio nel difficile momento in cui, avendo perduto tutte le loro attrezzature e dovendo cercare il reinserimento in nuove vie dell'economia nazionale, potessero operare "con tutto il loro impegno" come scrisse l'on. Fanfani nella sua relazione al Senato sulla nazionalizzazione.

Non serve dire che quella norma è solo dichiarativa perché in realtà è costitutiva di un'area di esenzione fiscale, e perché, in ogni caso, anche la dichiarazione legislativa contiene una interpretazione implicita ma autentica e vincolante del sistema della legge, e tale da far ritenere possibile un realizzo fiscalmente rilevante che il legislatore, appunto per questo, volle considerare nell'art. 9 della legge per stabilire che quella rilevanza fiscale del realizzo non doveva essere produttiva di oneri fiscali nell'ambito dell'area di esenzione contemplata nel predetto articolo.

Per stabilire quali in concreto siano i limiti di quest'area, occorre un esame approfondito dell'art. 9 così formulato:

"la differenza tra l'ammontare dell'indennizzo ed il valore netto al quale era iscritto in inventario ed in bilancio il complesso dei beni e dei rapporti che formano oggetto del trasferimento previsto dagli artt. 1 e 4, non costituisce plusvalenza ai fini degli artt. 100 e 106 del T.U. sullo imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645, né costituisce reddito a sensi dell'art. 148 dello stesso T.U."

Se questo è il contenuto della norma, è fondamentale porre subito in evidenza che essa pone solo due condizioni per il conseguimento del beneficio fiscale da parte dell'azienda nazionalizzata: occorre cioè una "differenza" tra l'ammontare dell'indennizzo e quello del valore netto dei beni e rapporti oggetto della nazionalizzazione, quale iscritto in inventario o bilancio. Si esige, in secondo luogo, che tale differenza costituisca plusvalore e reddito ai sensi degli art. 100, 106 e 148 del T.U. del 1958 sulle imposte dirette.

Concorrente tali condizioni la legge di nazionalizzazione, operando una finzione giuridica a favore dell'espropriato stabilisce, all'art. 9, che tale differenza non costituisce plusvalenza né reddito ai fini dei citati art. del T.U. del 1958. E poiché tali articoli contemplano anche le plusvalenze e l'art. 148, che stabilisce quali sono gli elementi che possono concorrere a formare il reddito complessivo ai fini dell'imposta sulle società, dopo aver elencato una serie di redditi, alla lettera h) fa un conclusivo e globale richiamo ad ogni altro reddito non compreso in quelli elencati in precedenza, non può essere dubbio che nella specie in esame la plusvalenza determinata da saldo attivo di rivalutazione determini uno dei casi contemplati dall'art. 9 della legge di nazionalizzazione attraverso il richiamo dei tre articoli sopra citati del T.U. 1958.

Non serve opporre che nel caso in esame l'indennizzo corrisposto alla società non determinò un aumento di valore in quanto servì per realizzare un valore già portato in bilancio e relativo al saldo di rivalutazione monetaria operato dalla società stessa nel 1952 e, come tale, soggetto ad imposizione fiscale se comunque realizzato: occorre, in verità, considerare anzitutto che l'indennizzo per ciò stesso che serve per realizzare i vari elementi dell'attivo, non determina mai un loro reale aumento in senso assoluto, ma si riferisce ai valori preesistenti che serve appunto a realizzare; e se così non fosse l'indennizzo sarebbe in parte atto di liberalità senza corrispettivo nel patrimonio dell'azienda espropriante.

D'altro lato, il citato art. 9 non dice affatto che l'indennizzo debba superare l'importo complessivo di tutte le partite attive di bilancio, ma soltanto considera la differenza tra il suo ammontato o quello del valore netto dei beni e rapporti oggetto dell'esproprio; e se tale differenza serve per coprire altre partite attive rientranti nei casi contemplati dagli art. 100, 106 e 148 del T.U. 1958 citato, dichiara che non integra gli estremi né di una plusvalenza né di un reddito per esentarla dall'imposizione di ricchezza mobile, nel che si concreta il beneficio fiscale dell'art. 9 per lo aziende nazionalizzate.

Dunque l'iscrizione in bilancio di un plusvalore non può determinare preclusione all'applicazione della sua esenzione fiscale perché, giova ripetere, l'eccedenza di ammontare dell'indennizzo va considerata rispetto al valore netto dei beni nazionalizzati, inteso come valore capitale in contrapposto a quello delle altre partite che sarebbero plusvalore e reddito secondo la legge ordinaria, ma non lo sono di fronte al disposto dell'art. 9 per la deroga da questo operata al principio generale.

Si osserva ancora sulle pretese conseguenze della avvenuta iscrizione in bilancio del saldo attivo di rivalutazione oltre il plafond consentito che, in base all'art. 8 della legge n. 74 del 1952, l'iscrizione stessa era indispensabile per poter considerare la rivalutazione ai fini del reddito lordo in caso di realizzo, e pertanto la preclusione legale si determinava in senso opposto a quello ora voluto dall'Ufficio fiscale.

Questo avrebbe potuto dare più sicuro fondamento al suo assunto se avesse potuto sostenere che la tassazione del saldo attivo rappresentava già un diritto acquisito maturato fin dal 1952 con la iscrizione in bilancio, ma in realtà l'imposizione fiscale è, secondo la legge del 1952, possibile solo con la realizzazione delle partite di bilancio e l'Ufficio fiscale in una delle sue controdeduzioni ha formalmente dato atto alla Commissione che la sua domanda era fondata sul realizzo conseguente alla nazionalizzazione, per sostenere che tale realizzo era quello previsto dalla predetta legge del 1952 che si riferisce a "qualunque" realizzo.

Ma questi rilievi non giovano alla tesi fiscale perché con essi si ammette che il diritto alla tassazione non maturò istantaneamente, ma solo poteva perfezionarsi col compimento di un *iter* che trovava il suo termine finale con la realizzazione,

nella specie non considerabile come fonte di valori tassabili per la finzione giuridica operata dall'art. 9.

Pertanto l'iter necessario per acquisire al fisco la possibilità della tassazione, non è mai giunto a compimento per i fini fiscali che si perseguono e che in realtà non sono voluti dalla legge speciale. Non giova dire che questa non ha fatto riferimento specifico ai saldi attivi di rivalutazione, in quanto l'esclusione della qualifica di plusvalore e reddito per l'indennizzo eccedente il valore netto dei beni e rapporti iscritti in bilancio, è stata fatta dalla legge con riferimento globale a tutti i casi che formano il contenuto degli art. 100, 106 e 148 del T.U. del 1958 e che dispensavano da ulteriori specificazioni, per cui l'eccezione di mancanza di specifico riferimento andrebbe capovolta, nel senso che la legge, dato il suo incondizionato riferimento ai predetti articoli, avrebbe dovuto essa stessa introdurre le limitazioni che avesse eventualmente ritenuto opportuno.

È infine inconcludente l'addebito che l'Ufficio muove alla ricorrente con le sue ultime controdeduzioni, di aver confuso il plusvalore conseguente all'indennizzo col plusvalore iscritto in bilancio: si è già dimostrato che questo, in base alla sola iscrizione, non poteva essere oggetto di tassazione, mentre il plusvalore conseguente all'indennizzo altro non può rappresentare che il realizzo di un valore precedente passato all'ENEL come conseguenza dell'esproprio dell'azienda elettrica, che sarebbe stato tassabile in base alla legge ordinaria ma non per la speciale disciplina fissata per la nazionalizzazione per rilevanti fini sociali e già sopra illustrata.

Per tali motivi, accoglie il ricorso per mancanza del presupposto giuridico d'imposta e ciò anche ai fini dell'imposta sulle società. (*Omissis*).

#### nota

1. La Commissione distrettuale delle imposte di Milano, con questa interessante e decisione, ha, a Mio avviso correttamente, risolto due problemi in tema di plusvalenze ai fini dell'imposizione mobiliare<sup>1</sup>. Il primo di tali problemi concerneva, in sostanza, la configurabilità del realizzo di una plusvalenza tassabile in ipotesi di trasferimento coattivo. Trattandosi nel caso in esame di una società per azioni e cioè di un ente tassabile in base a bilancio e avente nella specie, natura di

---

<sup>1</sup>In tema di plusvalenze vedasi l'ampia bibliografia riportata in BERLIRI, *Il t.u. delle imposte dirette*, Milano, 1969, pp. 186-187, e in particolare V. UCKMAR, *La tassazione delle plusvalenze nel sistema della imposta mobiliare*, Padova, 1967, nonché FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, cui adde, da ultimo, HOFFMANN, *Le plusvalenze, compreso l'avviamento, nella imposizione diretta*, in *Boll. trib.*, 1969, p. 1967 ss. con richiami di dottrina e giurisprudenza recenti.



impresa commerciale<sup>2</sup> la tassabilità delle plusvalenze in questione doveva essere senz'altro annessa. In base, infatti, alla disciplina dettata dagli art. 100 c. 106 del vigente T.U. sulle imposte dirette il problema della tassabilità delle plusvalenze in caso di realizzo "forzoso", assai dibattuto prima della legge n. 1 del 1956, appare ormai superato<sup>3</sup>. Problema, invece, che rimane per le plusvalenze spettanti a soggetti che non siano imprenditori commerciali, in quanto, nei confronti di detti soggetti le plusvalenze sono tassabili "solo quando derivano da una operazione speculativa, ipoteticamente configurabile anche se l'alienazione è coattiva (potendo questa chiudere una operazione determinata dalla previsione di una plusvalenza, ad esempio, per espropri di aree destinate ad opere pubbliche)"<sup>4</sup>.

Accogliendo quindi, come mi pare debba darsi, questa impostazione, il problema diviene una questione di fatto, non già di diritto: nel senso cioè che, premesso che l'intento speculativo deve sussistere all'atto dell'acquisto<sup>5</sup> l'operazione non cessa (o può non cessare) di essere speculativa se all'atto dell'acquisto era previsto il trasferimento coattivo. Ma, per ritornare alle imprese commerciali, non essendovi nei confronti di tali soggetti alcuna questione per quel che con-

---

<sup>2</sup> È noto, invero, che si dubita se le plusvalenze realizzate da soggetti tassabili in base a bilancio non esercenti una attività imprenditoriale siano soggette ad imposta: vedasi, sol punto Falsitta, *Le plusvalenze* cit. p. 160 seg. nonché BENNANI, *Le plusvalenze realizzate da società non esercenti attività imprenditoriale e l'imposta di ricchezza mobile, retro*, 1967, I, p. 213 s.

<sup>3</sup> UCKMAR, *La tassazione*, cit., p. 63: "Anteriormente all'art. 20, legge 1956, n. 1, si discuteva sulla configurabilità del realizzo di plusvalenza nella ipotesi di trasferimento coattivo del bene. Mentre per la ipotesi di esproprio di immobile la risposta era negativa, mancando, si diceva, l'intento speculativo, per il caso di espropriazione di azienda (ed in particolare per le requisizioni operate in forza del r.d. 18 agosto 1940, n. 1741, configurate appunto come alienazione coatta) si ritenne tassabile l'avviamento purché, evidentemente, il suo valore fosse incluso nella indennità di esproprio. Il problema oggi è superato per le plusvalenze di spettanza delle imprese".

<sup>4</sup> UCKMAR, *op. loc. ult. cit.* Tale problema si era già presentato in tempi meno recenti e la Casazione, con sentenza 4 giugno 1915, in VANNUCCINI, *La giurisprudenza delle imposte dirette* Roma, 1929, p. 523, n. 2909 aveva sancito che "Il maggior prezzo ritratto dai proprietario espropriato per pubblica utilità costituisce recidilo soggetto alla imposta di ricchezza mobile quando i beni espropriati per tale fine, siano stati da lui precedentemente acquistati nella fondata previsione della espropriazione". Anche la Comm. centr., 25 ottobre 1948, n. 31484, in *Riv. leg. fisc.*, 1941, p. 1012, aveva avvertito non essere incompatibile con il carattere di una vendita immobiliare fatta per scopo speculativo l'essere questa avvenuta a seguito di espropriazione. Tale principio è stato sostanzialmente ribadito dalla Comm. centr., 20 novembre 1961, n. 50282, in *Boll. trib.*, 1963, p. 1188. Osserva per contro il FEDELE, *Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario italiano*, in *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali* (Atti del V convegno di studi della società per lo studio dei problemi fiscali), Milano, 1970, p. 129 nota 19 che di regola la giurisprudenza esclude la imponibilità delle plusvalenze realizzate a seguito di espropriazione (ivi i richiami).

<sup>5</sup> Giurisprudenza consolidata: vedasi, per le più recenti, le decisioni della Comm. centr., 10 luglio 1968, n. 98429, in *Mass. trib.*, II, 4 - *Plusvalenze - Soggetti non tassabili in base a bilancio*, n. 2 e 4 luglio 1969, n. 6924, in *Boll. trib.*, 1970, p. 149 con note e richiami.

cerne il fatto “operazione speculativa” a non può dirsi che l’oggettivo realizzo della plusvalenza venga meno solo perché trae origine da un atto o da un fatto estraneo alla volontà del soggetto che comunque realizza la plusvalenza medesima<sup>6</sup>. Né, sempre nella ipotesi che ci interessa, viene meno l’impresa o il nesso fra soggetto e reddito, motivi questi che hanno concorso insieme (seppur non molto chiaramente) a far ritenere alla giurisprudenza la intassabilità delle plusvalenze realizzate dalla curatela fallimentare<sup>7</sup>.

Il secondo problema riguardava invece la tassabilità dei saldi attivi di rivalutazione monetaria, superiori al capitale sociale e alle riserve rivalutate, all’atto dell’espropriazione effettuata in base alla legge di nazionalizzazione dell’energia elettrica. Per meglio precisare la questione, converrà ricordare le norme che disciplinano la materia.

Dispone l’art. 2 della legge 11 febbraio 1952, n. 74: “qualora, i saldi attivi risultanti per conguaglio monetario superino l’ammontare della rivalutazione del capitale investito dall’imprenditore, calcolata con l’applicazione dei coefficienti indicati nell’allegata tabella, l’eccedenza concorre, qualunque ne sia stata la destinazione, a formare il reddito assoggettabile alla imposta di ricchezza mobile quando sia comunque realizzata, o, anche prima del realizzo, sia distribuita o imputata a capitale.

Si considera realizzo anche il deperimento o consumo di impianti ed altri cespiti in ammortamento.

Si considera capitale investito, agli effetti del comma precedente, il capitale versato dai soci e le riserve, ordinarie e straordinario, risultanti dal bilancio, escluse quelle costituite per la copertura di specifici oneri o passività a favore di terzi”<sup>8</sup>.

Dal canto suo la legge di nazionalizzazione, 6 dicembre 1962, n. 1643, all’art. 9 ha stabilito che: “la differenza fra l’ammontare dell’indennizzo e il valore netto al quale era iscritto in inventario e in bilancio il complesso dei beni e dei rapporti

---

<sup>6</sup> Circa l’individuazione del concetto di “realizzazione” vedasi FEDELE, *Profili*, cit., p. 166 seg. Aderisco qui, sostanzialmente alla tesi di Fantozzi, *Ancora in tema di realizzazione delle plusvalenze*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, I, p. 429. Secondo questo, in definitiva, “per quanto riguarda le plusvalenze la realizzazione si avrà ... attraverso atti che siano idonei a trasformare in altra forma di ricchezza l’incremento Patrimoniale in cui esse consistono” (p. 453).

<sup>7</sup> Comm. centr., 16 dicembre 1966, n. 87119, in *Giur. imp.*, 1967 e, rispettivamente, Trib. Bologna, 26 febbraio 1969, *infra*, p. 709 s.

<sup>8</sup> Le ragioni e il fondamento logico delle leggi sui saldi di rivalutazione, ed in particolare della legge 1952, sono troppo noti perché occorra ricordarli. Cfr. sul punto, DE DOMINICIS, *Le immobilizzazioni tecniche nei problemi di imprese*, Cuneo, 1956, p. 185 seg.; ZAPPALÀ-LANZA, *L’imposta sui redditi mobiliari*, Napoli, 1964, p. 170 seg. per un’ampia rassegna di dottrina, legislazione e giurisprudenza sulla tassazione dei saldi attivi vedasi FEDELE, *Profili*, cit., p. 143 s. nonché Hoffmann, *Le plusvalenze*, cit., p. 1162 s.

che formano oggetto del trasferimento previsto dagli articoli 1 e 4, non costituiscono plusvalenza ai fini degli art. 100 e 106 del T.U. delle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645, né costituiscono reddito ai sensi dell'art. 148 dello stesso T.U.”.

Il primo punto da considerare, a mio parere, è quello relativo al coordinamento fra la legge del 1952 e il T.U. del 1958. Se si ritiene, infatti, che la normativa del T.U. abbia disciplinato, assorbendola, anche quella del 1952, allora è evidente che la norma di esenzione di cui all'art. 9 della legge di nazionalizzazione trova senz'altro applicazione. Se, invece, si condivide la tesi, già affermata in giurisprudenza<sup>9</sup>, secondo la quale la tassabilità dei plusvalori risultanti da rivalutazione monetaria sarebbe disciplinata dalla legge n. 74 del 1952 e non dalla legge del 1956 (le cui disposizioni sono trasfuse nel T.U.) allora si pone la necessità di una più approfondita analisi. E, in effetti, dal momento che l'art. 288 del T.U. ha espressamente abrogato i primi tre commi dell'art. 20 della legge 5 gennaio 1956, n. 1 (il cui contenuto è stato trasfuso negli art. 100 e 106 del T.U. stesso) mentre ha conservato l'ultimo comma, giusta il quale dalla disciplina dettata per lo plusvalenze erano esclusi i maggiori valori derivanti da rivalutazioni per conguaglio monetario effettuato in base alla legge n. 74 del 1952, sembrerebbe doversi concludere che la disciplina dei plusvalori in questione è dettata – ancora oggi – dalla legge del 1952 e non già dal T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Tale affermazione, peraltro, merita una precisazione. In realtà il 3° comma dell'art. 1 della legge del 1956 (abrogato dal T.U.) disponeva che “i maggiori valori iscritti nei bilanci di esercizi chiusi prima dell'entrata in vigore della presente legge e non computati ai fini della determinazione del reddito imponibile, concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui vengono imputati a capitale, realizzati o distribuiti”.

A tale comma faceva seguito il 4° (conservato dal T.U.): “Sono esclusi i maggiori valori derivanti da rivalutazioni per conguaglio monetario effettuate in conformità alla legge 11 febbraio 1952, n. 74”. Quindi, in base alla legge del 1956, il plusvalore, ancorché già iscritto in bilancio, era considerato tassabile all'atto del realizzo: per cui il richiamo effettuato al 40 comma alla legge del 1952 aveva lo scopo – e l'effetto – di sottrarre all'imposta delle plusvalenze monetarie. Quelle eccedenti al “plafond”, cioè le c. d. plusvalenze economiche, erano invece soggette normalmente a tassazione. In altri termini l'ultimo comma della legge n. 1 del 1956 si limitava a confermare l'intassabilità delle plusvalenze monetarie. Soppresso il 3° comma del T.U., al quale per vero si ricollegava il 40, che è stato conservato, non pare lecito volere ampliare la portata della norma rimasta in vigore oltre la sua indubbia *ratio*, attribuendole una funzione – quella di disciplinare *in toto* la materia – che non aveva e non può avere neppure ora. La *ratio* e la funzione della norma in questione erano – o sono – quelle di escludere dall'impo-

<sup>9</sup> Comm. centr., 11 marzo 1966, n. 82015, in *Giur. imp.*, 1968, 659.

sizione le plusvalenze monetarie, che altrimenti – in base alla normativa vigente – vi sarebbero state soggette.

Così delimitato l'ambito della norma, si dovrebbe potere concludere che le plusvalenze c.d. economiche sono tassabili non già sulla base della legge del 1952 ma in quanto rientranti nella previsione del 3° comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956 (so già iscritte in bilancio), e di conseguenza nella normale disciplina del T.U.

In definitiva si tratterebbe pur sempre di plusvalenze “ai fini degli art. 100 e 106 del T.U.” quindi rientranti nella previsione della norma di esenzione di cui all'art. 9 della legge di nazionalizzazione.

Ma anche volendo considerare le plusvalenze in questione come soggette in tutto e per tutto alla legge del 1952, non si può fare conseguire senz'altro l'inapplicabilità dell'art. 9 della legge di nazionalizzazione ai saldi eccedenti il c.d. “plafond”.

Va, in primo luogo, rilevato che accettando una tesi siffatta si darebbe origine ad una ingiustificata discriminazione fra le società che avessero rivalutato o meno oltre il suddetto “plafond” in quanto l'imposta colpirebbe solo queste ultime: per lo prime, invero, non operando la legge del 1952 si sarebbe in presenza – all'atto dell'esproprio – di una normale plusvalenza, soggetta al regime del T.U., ancorché la plusvalenza stessa fosse già esistente, in tutto o in parte, nel 1952. Sprequazione che potrebbe far ritenere l'art. 9 più volte citato – se interpretato in tal senso – affetto da incostituzionalità per violazione del principio di eguaglianza.

Tuttavia tale soluzione non sembra da accogliersi. A parte le considerazioni formulate nella decisione annotata – o sulle quali non è necessario soffermarsi, per l'esauriente motivazione; a parte che, come la Commissione ha giustamente rilevato, non può ritenersi che la tassazione del saldo attivo rappresenti un “diritto” maturato fin dal 1952, posto che la fattispecie ipotizzata dalla legge come causativa della tassazione era costituita non solo dall'iscrizione in bilancio dei saldi oltre il “plafond” ma anche dal successivo realizzo, di guisa che solo a partire da quest'ultimo fatto giuridico la fattispecie stessa poteva dirsi completa e quindi produttiva dell'effetto finale “tassabilità della plusvalenza”; a parte quindi tutto ciò, non è comunque lecito concludere che i saldi *ex lege* n. 74 del 1952 esulino dalla previsione normativa d'esenzione.

Va invero ricordato che la *ratio* dell'art. 9 era quella di evitare una tassazione delle plusvalenze emergenti in occasione o a causa dell'esproprio, per i motivi del resto rilevati nella stessa motivazione della decisione della Commissione. Ora, la natura di norma di esenzione dell'art. 9 non osta ad una interpretazione estensiva del medesimo, interpretazione che è resa necessaria dal fatto che la finalità voluta dalla legge non sarebbe stata raggiunta se alcune plusvalenze – nell'ipotesi quelle disciplinate dalla legge del 1952 – fossero rimaste estranee alla normativa di favore.

In secondo luogo si potrebbe ritenere che il richiamo effettuato dall'art. 9 agli art. 100 e 106 del T.U. vada inteso non semplicemente in senso derogatorio, per cui l'art. 9 si applicherebbe soltanto alle fattispecie imponibili che trovano la loro disciplina nelle citate norme, ma nel senso che, posto che gli art. 100 e 106 esauriscono, per i soggetti tassabili in base a bilancio, tutte le ipotesi che possono dar luogo a tassazione (salvo una diversa normativa, che deve quindi essere qualificata come eccezionale) il richiamo operato ai suddetti articoli dove servire ad individuare lo fattispecie concreto alle quali applicare la normativa d'esenzione, ancorché allo medesime fattispecie, pur previsto agli art. 100 e 106, non si applichi la disciplina del T.U.

Tale ipotesi è avvalorata, da una terza ed ultima considerazione e cioè che l'art. 9 esclude che le plusvalenze in questione costituiscano comunque reddito ai sensi dell'art. 148 del T.U.: vale a dire che tali plusvalenze non concorrono a formare il reddito complessivo ai fini dell'imposta sulle società.

Ora, se è vero che si può dubitare dell'applicabilità alle plusvalenze in questione della legge del 1952 ovvero di quella del 1958, non è men vero che ad esse è certamente applicabile l'art. 148, anche se nel 1952 l'imposta sulle società non ora ancora stata istituita. Appare quindi logico concludere che se una plusvalenza è tassabile ai fini della legge del 1952, essa deve concorrere a formare il reddito imponibile ai fini dell'imposta sulle società: ma allora non si comprende come la plusvalenza in questione possa essere considerata esente dall'imposta sulle società e non dall'imposta di ricchezza mobile. Ciò contrasta non solo con la logica del tributo, che vuole eventualmente ricompresi nella tassazione i redditi *esenti* da imposta di ricchezza mobile e non viceversa, ma anche e soprattutto con il disposto dell'art. 9 della legge del 1962 che ha chiaramente collegato l'esenzione dall'imposta di Ricchezza Mobile con quella dalla imposta sulle società.

Si potrebbe per vero sostenere che le plusvalenze ancora assoggettate al regime del 1952 non soggiacciono all'imposta sulle società: problema questo che forse meriterebbe un ulteriore approfondimento. Tuttavia, se si accetta la premessa che la fattispecie imponibile, anche per tali plusvalenze, si ha con il realizzo o con la distribuzione o con la imputazione a capitale, e se tale fattispecie viene ad esistenza quando l'imposta sulle società era già stata istituita, allora non si vede come tale plusvalenza possa sfuggire al tributo in questione.

Concludendo, la decisione della Commissione distrettuale di Milano appare esatta: né le argomentazioni fin qui svolto intendono togliere valore a quello contenute nella motivazione.

## ASPETTI FISCALI DEGLI ISTITUENDI FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO \* (\*)

Una cosa è ovvia: che il regime fiscale dei fondi comuni di investimento costituisce un aspetto importante – direi quasi il più importante – di questo nuovo istituto. È noto infatti che il successo dei fondi comuni di investimento mobiliare, in Italia, dipenderà in buona misura dal regime fiscale al quale i fondi saranno sottoposti: e tale concetto è stato autorevolmente riaffermato, ancora di recente, dal Governatore della Banca di Italia, Carli, nella sua ultima relazione annuale. Perché i fondi possano funzionare sarà infatti necessario da un canto che essi siano fiscalmente “trasparenti”, nel senso che la creazione dell’istituto fondo comune, comunque lo si voglia configurare sotto il profilo giuridico, non determini una tassazione aggiuntiva rispetto a quella che si avrebbe se i partecipanti al fondo effettuassero essi stessi, direttamente, i loro investimenti sul mercato mobiliare; dall’altro sarà altresì necessario che ai fondi venga concesso un trattamento fiscale di favore. Il primo punto non dà certamente luogo a questioni, in quanto il principio affermato risponde indubbiamente a canoni di razionalità. Il secondo invece può dare – ed in effetti ha dato – origine a contrasti. Prima peraltro di pronunciarmi su questo ultimo aspetto del problema, indubbiamente assai delicato, penso che sia opportuno esaminare brevemente il contenuto delle disposizioni fiscali previste nel d.d.l. che è al centro di questa tavola rotonda e vedere quindi se siano previste agevolazioni e quale portata esse abbiano.

Accennerò, sia pure in modo più che sommario, alla normativa fiscale del d.d.l. In esso si prevede che non costituiscano redditi tassabili le plusvalenze realizzate per l’incremento di valore dei titoli del fondo e quelli derivanti dalla vendita dei diritti d’opzione. Sui dividendi e sugli interessi che affluiscono al fondo la società di gestione dovrà effettuare un prelievo del 10% che costituirà un acconto dell’imposta personale dovuta dai singoli partecipanti: i quali avranno quindi l’obbligo di dichiarare al fisco, oltre agli altri redditi, anche i proventi derivanti

---

\* *Rivista bancaria*, 1971, pp. 79-86.

(\*) Conservano contenuto attuale le considerazioni del prof. F. Bosello, in sede d’intervento al Convegno di Monza, nei cui Atti, curati da P. Jaeger e S. Geraci, è apparso, rispetto a sviluppi della legislazione sul tema e come chiarimenti utili.

dai fondi di investimento. Peraltro, per le persone fisiche che non percepiscano redditi da fondi di investimento (uno o più che siano) superiori nel complesso a 4 milioni di lire annue, il prelievo del 10% sarà a titolo di imposizione definitiva, o, come ormai è invalso l'uso di dire, "secca".

Per i soggetti domiciliati all'estero invece la tassazione avviene con l'aliquota del 30%, in evidente analogia con quanto è disposto dalla legge n. 1745 del 1962 (e successive modificazioni) sugli utili di società. Quest'ultima legge, come è logico, non trova più applicazione nei confronti dei dividendi attribuiti ai fondi comuni di investimento. Il d.d.l. prevede poi l'esenzione dall'imposta globale fino al valore di 30 milioni per ogni singola quota di eredità o di legato.

La non tassazione delle plusvalenze, auspicata anche dal Governatore Carli nella sua relazione, risponde, come si è accennato, alla logica della "trasparenza" dei fondi ed è in armonia con la configurazione di comunione che il d.d.l. presuppone per i fondi. Quest'ultimo punto è ampiamente illustrato nella relazione governativa: qui si può, al più, aggiungere che quella che la relazione indica come la sola deroga ai comuni principi fiscali, vale a dire la non tassabilità delle plusvalenze per i partecipanti al fondo che siano enti morali non lucrativi (per le persone fisiche e i fondi autonomi, la non tassabilità discende dalla mancanza di attività speculativa, almeno nel senso che tale espressione ha nel settore dell'imposta mobiliare) probabilmente non è tale in quanto si dubita – fondatamente – della tassabilità delle plusvalenze dei soggetti tassabili in base a bilancio ma non aventi fine di lucro.

Il discorso sarebbe diverso se si riconoscesse al fondo una propria soggettività: cosa, questa, che richiede alcune precisazioni. Qualificando il fondo come comunione, il legislatore ha probabilmente inteso escludere la soggettività del fondo, particolarmente ai fini fiscali. Ora la disciplina fiscale dettata dal d.d.l. si armonizza con tale costruzione, non solo per quanto concerne le plusvalenze, ma anche per quanto riguarda gli utili che affluiscono al fondo, utili che vengono immediatamente tassati nei confronti dei partecipanti. Il che non significa che, per l'aspetto fiscale, il fondo debba necessariamente qualificarsi come comunione: qualunque altra costruzione, che escluda la soggettività del fondo, sarebbe in armonia con le norme tributarie contenute nel d.d.l.

Se invece si ritiene che ai fondi debba riconoscersi la soggettività si pongono due possibili soluzioni: affermare che il fondo ha soggettività ai fini civilistici ma non agli effetti fiscali ovvero ritenere che la soggettività esista anche ai fini fiscali. In questo caso però si verificherebbero non pochi inconvenienti: non ultimo che la non tassazione delle plusvalenze dei titoli "posseduti" dal fondo prevista dall'art. 25 del d.d.l. deriverebbe da una norma di esenzione. In tale ipotesi occorrerebbe forse auspicare una più chiara formulazione di tutta la normativa tributaria sui fondi.

Per quanto concerne il prelievo da effettuarsi sui proventi del fondo è da segnalare, in primo luogo, che l'aliquota del 10% si applica su tutti gli utili, sia che si

tratti di dividendi sia che si tratti di interessi di titoli a reddito fisso. Ora, poiché questi ultimi, quando siano percepiti da persone fisiche, di fatto non soggiacciono ad imposta complementare, ne consegue che l'averli inclusi fra i proventi tassabili determina – sempre in linea di fatto – un sostanziale aggravamento della imposizione. Quando poi il prelievo del 10% è a titolo d'imposta, ne consegue che l'aliquota effettiva per i dividendi azionari (muovendo sempre dalla premessa della non soggezione degli interessi all'imposta complementare) diviene maggiore: nel caso di un fondo in cui i proventi derivino per metà da azioni e per metà da obbligazioni essa diviene cioè del 20%.

Comunque che il problema esista (e solo in una visione di mera legalità formale ciò potrebbe essere negato) è dimostrato dal fatto che, per le ragioni ora esposte, si era in precedenza previsto – ipotizzando dei fondi costituiti per metà da azioni e per metà da titoli al portatore – che la ritenuta d'imposta fosse applicata con aliquote ridotte alla metà. L'esistenza del problema, peraltro, non deve fare necessariamente concludere in senso contrario alla scelta effettuata dal legislatore: infatti, poiché i titoli al portatore sfuggono (usando l'espressione esatta: *evadono*) all'imposta complementare ma non ne sono esenti per legge come qualcuno, erroneamente, sembra ritenere, appare logico e razionale (nonché necessario, sotto il profilo giuridico, in difetto di una espressa esenzione) includerli tra i proventi tassabili. Quando poi la tassazione è forfettaria, allora l'inclusione degli interessi determina un aumento (in concreto) delle aliquote: e tale fatto occorrerà avere presente prima di discutere della elevatezza o della tenuità della aliquota del 10%.

Anche per un altro riguardo – sempre quando la tassazione del 10% è a titolo d'imposta – l'aliquota reale è superiore. Infatti il d.d.l. non fa cenno alle spese e ai costi di gestione che gravano sui partecipanti al fondo: costi non di rado assai elevati. Ora, il prelievo avviene sui proventi (lordi): ed in difetto di previsione legislativa, nella ipotesi di tassazione secca, non è evidentemente ipotizzabile la deduzione di queste spese né presso il fondo né presso i partecipanti. A diversa soluzione invece, si dovrebbe pervenire quando il prelievo del 10% è operato a titolo d'acconto. Pur nel silenzio del d.d.l. non v'è ragione infatti per non applicare il disposto dell'art. 136, lettera *d*, del T.u.i.d., giusta il quale sono fra l'altro detraibili dal reddito soggetto ad imposta complementare “le spese, le passività e le perdite inerenti alla produzione dei redditi indicati nel precedente art. 135, in quanto per loro natura siano indetraibili nella determinazione dei redditi stessi”. Ora la migliore dottrina ha chiarito che tale norma va intesa come se non vi fosse scritta la parola “produzione”: in tal modo essa acquista una sua logica, che è quella – in armonia con i principi dell'imposta complementare – di rendere soggetto al tributo il reddito *disponibile*. Poiché non v'è dubbio che le spese e i costi che il partecipante al fondo deve sostenere diminuiscano il suo reddito disponibile e poiché è altrettanto indubbio che non si tratta di erogazione di reddito, la detraibilità sembra essere certa; mentre quando il prelievo del 10% è a titolo di im-



posta, non concorrendo i proventi del fondo a formare il reddito complessivo, non possono da questo detrarsi le spese in questione in quanto si tratta di spese relative ad un reddito che resta estraneo all'imponibile. Per quanto concerne le imposte di successione (globale e sulle quote di eredità o legati) si è ritenuto da qualcuno che l'agevolazione concessa fosse di portata troppo ampia. Anche qui, però, prima di formulare giudizi di valore per loro natura soggettivi, occorre qualche precisazione. In primo luogo non va dimenticato che l'imposta sul valore globale è destinata ad essere soppressa per l'intero (e non solo, quindi, fino al limite di 100 milioni) con l'entrata in vigore della riforma tributaria.

Vi è poi da considerare che le aliquote vigenti – a causa della svalutazione monetaria – sono decisamente troppo elevate.

Queste due considerazioni (irrazionalità e prossima scomparsa della imposta sul valore globale; eccessività delle aliquote) riducono sostanzialmente, sotto un profilo razionale e oggettivo, l'ampiezza della concessa agevolazione. Resterebbe, eventualmente, la sperequazione nei confronti di altri cespiti – e quindi di altre categorie di contribuenti – caduti in successione. Ma – se è consentito un discorso realistico – è cosa fin troppo nota che vi sono dei beni che non soggiacciono alla imposta di successione (non pochi titoli del debito pubblico) o che pacificamente vi sfuggono (titoli al portatore): beni, fra l'altro, che possono trovarsi nei fondi comuni e rispetto ai quali – quindi – al limite, l'agevolazione concessa può risolversi in un ... aggravio.

Per fare un esempio, un contribuente persona fisica, che lasci in eredità 300 milioni di buoni del tesoro poliennali, lascia un cespite esente da imposta: se lascia invece una partecipazione, di pari valore, ad un fondo d'investimento costituito per metà da buoni del tesoro e per metà da azioni, lascia un cespite soggetto ad imposta.

Ma a parte tale ipotesi – che taluno potrebbe definire di scuola – resta pure sempre il fatto che, con espedienti vari, anche i titoli azionari non di rado sfuggono all'imposta di successione: si tratta di un fenomeno d'evasione deprecabilissimo, ma non perciò meno effettivo.

Considerando tutti questi fattori, quindi, la portata delle agevolazioni previste nel d.d.l. si riduce sensibilmente: in particolare si può ritenere che esse non determineranno una flessione nel gettito della imposta.

Di notevole interesse, per la tecnica del diritto tributario, la disciplina formale introdotta dal d.d.l. Vi si nota, in sostanza, uno spostamento di parte degli obblighi che, in base alla legge n. 1745 del 1962, incombono sulle società che distribuiscono utili, da tali società alla società di gestione del fondo. Quest'ultima peraltro, non assume la veste di *sostituto d'imposta* nei confronti dei partecipanti al fondo e neppure; in ogni caso, quello di soggetto obbligato alla ritenuta. Pare piuttosto che la società di gestione, quando versa il 10% sui proventi che affluiscono al fondo, agisca nella sua qualità di mandataria dei partecipanti: e poiché

gli effetti del pagamento si verificano direttamente e immediatamente nei confronti dei partecipanti stessi, si deve parlare di mandato con rappresentanza. Ed invero, in base agli articoli 3 e 23 del d.d.l., sembra che per le obbligazioni d'imposta sia concessa azione solo verso il fondo e non anche verso la società di gestione che risponderà, secondo i principi propri della rappresentanza, solo per le obbligazioni nascenti da trasgressioni ad essa imputabili. Si tratta comunque di un problema assai interessante che meriterebbe più approfondita analisi.

Esauriti così alcuni aspetti del regime fiscale dei fondi di investimento mobiliare quale risulta dal d.d.l. avendone molti altri tralasciati per necessità di tempo o perché sufficientemente illustrati nella relazione governativa, è forse lecito, a questo punto, trarre qualche conclusione. È da osservare in primo luogo che le agevolazioni di cui si diceva all'inizio, hanno, ad una più attenta analisi, una portata più ridotta di quanto non appaia in un primo momento.

La tassazione forfettaria del 10%, pertanto, in molti casi e cioè per i redditi da fondi percepiti da soggetti che hanno un reddito complessivo modesto, può risultare più gravoso di quello che si avrebbe cumulando i redditi da fondi con gli altri redditi del soggetto: e ciò considerando puramente la aliquota del 10%, senza affrontare cioè la questione della tassazione degli interessi e della indetraibilità di costi di gestione. D'altra parte, poiché una riduzione della aliquota non risolverebbe il problema, la soluzione più logica a più razionale – che avrebbe inoltre il pregio di non dar luogo a gravi complicazioni d'ordine formale – sarebbe quella di consentire, per i redditi fino a quattro milioni, l'opzione fra la tassazione in acconto e quella definitiva, a scelta del contribuente. Tale soluzione conserverebbe gli indubbi vantaggi – anche di ordine psicologico – di una tassazione “secca”, ma consentirebbe di eliminare, per i contribuenti che ne fossero oggetto e dietro loro richiesta, eventuali sperequazioni.

Sono state manifestate, da più parti, preoccupazioni circa le sorti del mercato azionario una volta istituiti i fondi comuni. Tali preoccupazioni traggono origine dalla scarsa quantità di titoli quotati e dalla scarsezza del “flottante”.

Orbene, mentre il primo punto non può formare oggetto – almeno in via immediata – di un provvedimento legislativo, il secondo potrebbe essere, almeno parzialmente, risolto legislativamente; e proprio con una misura d'ordine fiscale. È noto infatti che la scarsità di “flottante” dipende anche – e in buona misura – dal fatto che molti titoli, posseduti da soggetti tassabili in base a bilancio, non vengono messi sul mercato per evitare l'imposta di ricchezza mobile sulle plusvalenze. Anche senza considerare che in parte si tratta di plusvalenze puramente nominali, formatesi in conseguenza del deprezzamento della moneta e non quindi di veri e propri incrementi di ricchezza, si potrebbe pensare ad una norma che preveda il rinvio (non già l'esenzione) delle plusvalenze realizzate con la cessione di azioni da parte di soggetti tassabili in base a bilancio a (ed esclusivamente) fondi comuni di investimento.

L'agevolazione potrebbe poi essere ulteriormente limitata, nel senso di accordarla solo se l'acquisto avviene ad opera di fondi *italiani* o equiparati (ai sensi dell'art. 42 del d.d.l.).

Le plusvalenze realizzate verrebbero tassate in un secondo momento, e cioè quando (dopo essere state separatamente contabilizzate) venissero distribuite o passate a capitale, in analogia a quanto già previsto con l'ultima legge sulle trasformazioni, concentrazioni e fusioni di società.

In tale modo, mentre non si avrebbe alcun danno per l'erario (giacché le società tassabili in base a bilancio attualmente non cedono i titoli e lo stato *non* percepisce alcuna imposta; né di esenzione si tratta, ma di rinvio), si otterrebbe l'effetto di fornire ai fondi di investimento un mercato più ampio, eliminando così buona parte dei timori cui dà luogo la ristrettezza del listino.

Ma si consenta a questo punto, di concludere tornando sul tema, accennato all'inizio, delle agevolazioni. Non vi è dubbio che il d.d.l. contenga un regime agevolativo nei confronti dei fondi comuni, ma esso appare di portata minore di quanto non potrebbe sembrare ad una prima impressione. Fatta questa premessa, restano da vedere due punti: se le agevolazioni siano opportune e se siano legittime. Il giudizio sulla opportunità è un giudizio squisitamente politico e sotto questo aspetto il problema non può essere affrontato in questa sede: al più si può osservare che la tesi di chi critica l'eccessiva larghezza con la quale si concedono, in Italia, le agevolazioni d'imposta, è certamente da condividere: ma il fatto di avere concesso, per il passato, agevolazioni d'ogni genere (con una legislazione disorganica, caotica, non sempre efficace: critiche se ne possono fare tante) non è, di per sé, una ragione sufficiente per negare un regime agevolativo ai fondi comuni di investimento. Infatti, in molti casi un regime fiscale di favore è indispensabile per conseguire i fini politici, sociali o economici che il legislatore si prefigge. Ora, dal momento che non pare dubbio che attualmente ai fondi comuni di investimento potranno funzionare solo se potranno a fruire di un regime agevolativo, è chiaro che il discorso sulle agevolazioni (e non già, naturalmente, quello sulla portata delle agevolazioni) non ha ragion d'essere. Il problema diviene allora un altro: quello della opportunità di istituire ora, particolarmente prima della riforma tributaria e di quella delle società per azioni, i fondi comuni di investimento. Ma questa, come si comprende benissimo, è appunto tutt'altra questione.

Quanto poi alla legittimità delle esenzioni, è noto che l'art. 47 della Costituzione (come è opportunamente ricordato nella relazione governativa) prevede che si debba favorire l'accesso del risparmio popolare all'investimento azionario. Poiché è certo che le esenzioni fiscali e le agevolazioni sono legittime senz'altro quando tendono ad attuare dei precetti costituzionali, non dovrebbero esservi dubbi, nel caso nostro, sulla legittimità, anzi, sulla necessità del regime agevolativo. In ogni modo, anche al di fuori di questa ipotesi, la legittimità delle esenzioni fiscali in genere è comunque ammessa. Le agevolazioni previste per i fondi sono

quindi legittime e, più ancora che opportune, necessarie se si vogliono introdurre ora i fondi di investimento nell'ordinamento giuridico italiano. In concreto, le agevolazioni previste dal d.d.l. non hanno una portata eccessiva: in particolare manca una disposizione agevolativa idonea ad "ampliare", come ho già detto, il mercato azionario: esse peraltro nel complesso sembrano atte a raggiungere lo scopo. Quindi, conclusione, il giudizio complessivo che si deve formulare sul regime fiscale degli istituendi fondi comuni di investimento, quale risulta dal d.d.l., è, a mio avviso, senz'altro positivo.

## APPUNTI SUL CONCETTO DI REDDITO AGRARIO \* (\*)

1. È già stato osservato che il reddito agrario è non soltanto quello dell'imprenditore agricolo che possieda il fondo a titolo di proprietà o di altro diritto reale ma anche quello dell'imprenditore che "lo conduce in affitto". Il punto merita due considerazioni. La prima è che la novità, rispetto alla precedente normativa che assoggettava ad imposta di ricchezza mobile i redditi dell'affittuario, non va sopravvalutata, giacché, a ben guardare, anche vigente il testo unico del 1958, tale reddito conservava la natura agraria (ricorrendone i presupposti) che gli era propria, non altrimenti potendosi giustificare la disposizione dell'art. 114 del testo unico che consentiva anche all'affittuario di venire tassato – pur con l'imposta di ricchezza mobile – in base al reddito agrario catastalmente determinato. Di guisa che, in questa prospettiva, essendo passato il sistema della imposizione sul reddito da una pluralità di imposte reali ad un'imposta, quale l'IRPEF, sul reddito complessivo, la pretesa novità sfuma: così come, in precedenza, sempre che il soggetto ne avesse fatta richiesta, il reddito agrario entrava a far parte del reddito complessivo da assoggettare ad imposta (complementare) nella stessa misura sia dell'ipotesi di imprenditore affittuario, sia nella ipotesi di imprenditore proprietario.

La seconda considerazione attiene alla natura del reddito di un fondo "posseduto" in base ad un rapporto contrattuale diverso dall'affitto. Già una autorevole dottrina ha osservato che non si dovrebbe pervenire a diversa soluzione nel caso di comodato: ma allora, attesa l'identità di *ratio*, l'interpretazione delle norme potrebbe, e dovrebbe, estendersi sino a ritenere comprese nella stessa fattispecie anche l'ipotesi di fondi condotti sulla base di altri rapporti contrattuali.

2. L'art. 65 dell'abrogato testo unico sulle imposte dirette aveva dato origine a non pochi dubbi e perplessità in ordine all'individuazione del reddito agrario. Queste potevano, in estrema sintesi, così raggrupparsi:

---

\* *Giur. comm.*, 1982, pp. 960-961.

(\*) Sunto della relazione detta al Congresso Ipsoa "I problemi fiscali dell'agricoltura", svoltosi a Bologna il 12 maggio 1979.

a) una prima parte concerneva il reddito derivante da attività non tenute presenti in sede di formazione del reddito catastale ovvero di lavorazioni, ecc., anch'esse non considerate nella determinazione del reddito catastale medesimo. Esempio del primo caso l'apicoltura, del secondo la molitura delle olive. L'evoluzione giurisprudenziale era stata nel senso di non escludere la natura agraria dei redditi derivanti da dette attività, facendo leva sul concetto di esercizio normale dell'agricoltura. Era stato del resto osservato essere proprio l'adozione del sistema catastale a portare alla non tassazione dei redditi non ordinari;

b) una seconda parte riguardava l'impiego di macchinari più o meno complessi (c.d. fenomeno dell'industrializzazione dell'agricoltura). Anche a tal proposito la giurisprudenza aveva fermato il principio che la natura agraria o industriale di un'attività era in funzione dei risultati e non dei mezzi con i quali veniva compiuta;

c) infine vi era la questione relativa all'individuazione del confine del "normale ciclo produttivo agrario" nel quale si ritenevano comprese solo le operazioni necessarie per rendere vendibile o conservabile il prodotto del fondo (si ricordano le note questioni delle estrazioni dell'essenza dai fiori di gelsomino e della pelatura del risone o dei pomodori).

3. Già ad una prima lettura della nuova norma appare verosimile l'affermazione della sostanziale identità di *ratio* e formulazione fra l'art. 28 del d.P.R. n. 597 e l'art. 65 del T.U. del 1958. Se tale premessa è esatta ne consegue che: a) le soluzioni accolte vigente la legislazione anteriore conservano la loro validità; b) l'articolo 28, là dove si discosta dal precedente dettato normativo, va visto in una chiave di lettura evolutiva, sia normativa sia dell'apprezzamento della sottostante realtà economica. Così, ad esempio, può essere considerata la precisazione contenuta nell'art. 28 che le attività di manipolazione, lavorazione e alienazione possono essere svolte anche fuori del terreno senza ciò perdere la natura agraria.

4. Si potrebbe a questo punto, anche in considerazione di certe tendenze giurisprudenziali, ritenere che il reddito possa essere considerato come agrario in quanto derivante da attività il cui risultato sia agricolo. In altre parole, potrebbe dirsi agraria una attività diretta alla produzione – si perdoni il bisticcio – di prodotti agricoli.

In questa logica, ad esempio, non dovrebbero sussistere dubbi nel ritenere agraria l'attività di coltivazione di funghi, purché svolta su terreni di cui all'art. 22 d.P.R. n. 597, ovvero la produzione di pomodori in vasche idroponiche, ancorché trattasi di attività che, in un caso e nell'altro, potrebbero essere esercitate anche senza che sussista connessione alcuna con terreni suscettibili di produzione agricola. D'altra parte, il riferimento alla natura del prodotto è già stato utilizzato, ai fini fiscali, del legislatore per l'applicazione dell'IVA proprio nel settore agricolo

(art. 34 del d.P.R. n. 533). Tale impostazione, quindi, potrebbe avere ulteriori sviluppi in ordine alla individuazione dell'attività agricola.

5. Un discorso a parte merita l'attività di allevamento, ove forse, la nuova normativa si è maggiormente differenziata da quella precedente.

E ciò non tanto per l'aver sostituito la parola "animali" all'espressione "bestiame" contenuta nella previgente normativa e nel codice civile, quanto per l'aver fissato nell'ottenibilità di un quarto dei mangimi del terreno il criterio per la qualificazione dell'attività di allevamento come agricola. Ottenibilità, si osservi, quindi potenzialità del terreno a produrre i mangimi e non già, come era detto nella primitiva formulazione della norma (effettiva) produzione dei mangimi. Tuttavia non ci si può nascondere che anche l'attuale formulazione lascia permanere alcuni dubbi, come quello relativo all'alimentazione di determinati animali con prodotti non del terreno ma derivanti da •altra attività di allevamento (è il caso dei suini alimentati con derivati del latte), che pure non si vede come possa essere ragionevolmente esclusa, per tale ragione soltanto, dall'ambito di una attività agricola, intesa financo in senso tradizionale; ovvero del mancato coordinamento fra le lettere *b*) e *c*) dell'art. 28, ove si fa riferimento da un canto all'allevamento di animali, dall'altro ai prodotti agricoli e zootecnici: ciò che costringe l'interprete (se si vuol dare alla norma un senso compiuto) a far rientrare nel concetto di zootecnia ogni sorta di animali.

Naturalmente, in sede applicativa, occorre anche considerare il disposto dell'ultimo comma dell'art. 28; che però la natura regolamentare del provvedimento ministeriale non autorizza ad avvalersi del contenuto del decreto per prevenire a soluzioni contrarie al dettato della legge.

## I FINANZIAMENTI CON EMISSIONE DI TITOLI ATIPICI: ASPETTI FISCALI\* (\*)

1. Nell'esaminare la problematica fiscale relativa al tema oggetto di questo convegno seguirò lo schema della relazione introduttiva di Ascarelli: sia per ragioni di sistematica dell'esposizione sia per sottolineare come la soluzione da darsi – sotto il profilo tributario – alle varie questioni prospettate non possa prescindere dall'inquadramento giuridico del fenomeno sottoposto ad analisi. Tale puntualizzazione acquista particolare rilievo proprio in relazione al primo gruppo di operazioni da considerare, vale a dire le *accettazioni bancarie*. In realtà, la questione potrebbe essere sbrigativamente risolta con la semplice (ma esatta) affermazione che la problematica fiscale delle accettazioni bancarie è, in tutto e per tutto, eguale a quella propria delle cambiali in genere: ove, a quanto risulta, la presenza del fenomeno dell'accettazione non modifica in nulla (con la sola eccezione dell'imposta di bollo in un caso particolare) l'aspetto tributario dell'istituto. Né si vede come il fatto che il soggetto accettante rivesta la natura di istituto di credito abbia rilievo; anzi, proprio l'espressa previsione in un'ipotesi particolare esclude che lo possa avere nelle altre. Questa è in realtà la inevitabile conclusione che deve trarsi dalla natura giuridica dell'accettazione bancaria, così come è emersa dalle relazioni Ascarelli e Libonati. La quale va, ovviamente, considerata come titolo, senza cioè che possa darsi rilievo – per l'astrattezza che caratterizza appunto i titoli di tale specie – al sottostante rapporto contrattuale. È stato poi chiarito, nelle relazioni suddette, essere la circolazione del titolo effettuata in base a compravendita: così, eliminando la figura dello sconto, un'altra serie di problemi fiscali ipotizzati viene forse automaticamente a cadere. Mi riferisco al dubbio se debbasi vedere nell'utile differenziale un reddito di capitale *ex art. 41 d.P.R. n. 597 del 29 settembre 1973*, ovvero, ricorrendone gli altri presupposti, un reddito speculativo *ex art. 76 dello stesso decreto*, oppure se percipiente è imprenditore, un fatto rilevante nella determinazione del reddito di impresa.

---

\* *Giur. comm.*, 1980, II, pp. 154-157.

(\*) Relazione al Convegno organizzato dall'Istifid a Milano il 27 e 28 giugno 1979 sul finanziamento con emissione di titoli atipici.



Accogliendo la prima ipotesi, è stata anche prospettata l'esistenza dell'obbligo di effettuazione di una ritenuta. Ma non si vede come un utile derivante da compravendita di *titoli* possa andare qualificato come reddito di capitale; si aggiunga poi che, ove l'acquirente del titolo sia, appunto, un imprenditore, questi dovrà considerare interamente come costo l'ammontare corrisposto per l'acquisto del titolo e come ricavo l'intero ammontare della vendita, di guisa che, in tale ipotesi, non tappare neppure corretto parlare di utile differenziale. Quanto alla effettuazione di ritenuta (ad opera di chi?), questa è certamente da escludersi: l'impossibilità "tecnica" di determinare la base imponibile giù rilevata in dottrina, inoltre, e conseguenza del fatto che, ripetesi, non si è in presenza di redditi di capitale. Con tutta probabilità, peraltro, le prospettate questioni sono sorte in conseguenza dell'aver voluto considerare l'accettazione non in base alla natura giuridica che le è propria, bensì in base alla funzione che il mercato le sta attribuendo. Solo così si spiega – ma non si giustifica – l'affermata similarità dell'accettazione alle obbligazioni o ai buoni ordinari del tesoro (b.o.t.): da escludersi in maniera categorica, apparendo invero assai arduo parificare un titolo all'ordine con un titolo al portatore, un titolo produttivo di interesse con un titolo che tale caratteristica non ha, un titolo di serie con un titolo che di serie non è; eccetera. E solo così si spiegano i dubbi che sono stati sollevati, anche a proposito dell'IVA; dubbi che non risultano essere stati espressi – né ve ne sarebbe stata ragione – in tema di circolazione di cambiali o pagherà in genere. Ed ancora la stessa osservazione può farsi in tema di appostazioni di bilancio. La conclusione quindi cui si deve pervenire in tema di regime fiscale dell'accettazione bancaria, apparentemente riduttiva ma non perciò meno corretta, è che tale regime non si discosta in nulla da quello di ogni cambiale tratta, accettata o no: non avendo lo strumento dell'accettazione, da chiunque sia posta in essere, il potere di modificare la materia giuridica del titolo e la sua disciplina normativa, con la sola eccezione, già ricordata, dell'imposta di bollo applicabile in misura ridotta, giusta l'art. 10 della tariffa all. A, parte prima, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

2. Passiamo ora a considerare la seconda fattispecie, quella dei *certificati di investimento immobiliare*: i quali, come si è ricordato, vanno configurati come rappresentativi di un rapporto di associazione in partecipazione. Al qual proposito non si può non fare riferimento alla precisa ed esauriente risposta dal ministro per le finanze, data in parlamento a un'interrogazione sul punto; ribadendosi, in estrema sintesi, la natura di reddito di capitale derivante dall'apporto dell'associato e la tassabilità, *ex art. 76 d.P.R. n. 597*, delle eventuali plusvalenze realizzate, con la precisazione però che ove il titolo sia di spettanza non di un privato investitore sibbene di un'impresa non sarà più da considerarsi l'art. 76, ma, come di consueto, si dovrà parlare di ricavi e costi. Infine v'è da dire che la situazione non muterebbe qualora si concludesse per la *illiceità* di questa – come di altre – ope-

razione: essendo nota l'irrelevanza, sul piano tributario, della liceità della fattispecie cui viene dalla legge ricollegato l'obbligo impositivo, in particolare in tema di imposta sul reddito. (A diversa conclusione si dovrà pervenire in quelle ipotesi in cui la illiceità determini, in linea di diritto, l'inesistenza giuridica del *fatto* o dell'atto cui viene attribuita rilevanza tributaria). Può, da ultimo, essere ricordato che la cessione del certificato, come cessione di titolo, rientra fra le operazioni *esenti* da IVA, ai sensi dell'art. 10, n. 4, del d.P.R. n. 633; mentre, se si ravvisasse nell'operazione non già la cessione di un *titolo* ma la cessione del contratto (di associazione in partecipazione), la situazione sarebbe ben diversa, dovendosi in questo caso configurare una prestazione di servizi. Beninteso, sia la qualifica di operazione *esente*, sia quella di prestazione di servizio, postulano l'esistenza del presupposto soggettivo del tributo, cioè, in termini sommari, lo *status* se non di imprenditore, di soggetto esercente in via abituale una attività economica.

Ad eguali conclusioni si deve pervenire anche nel caso in cui lo schema dell'associazione in partecipazione venga utilizzato per le c.d. locazioni finanziarie. Per queste, del resto, valgono gli stessi principi, ai fini della imposizione diretta (e anche del registro: esenzione della registrazione per il trasferimento dei titoli; applicazione dell'art. 3, lettere *a* e *c* della tariffa).

3. L'ulteriore fattispecie considerata è quella delle fedi *matrimoniali*, emesse in base alla legge del 1939, dagli enti di gestione fiduciaria. Le fedi, però, non possono venire qualificate come titoli *atipici*, avendo nella legge la loro disciplina diretta. Si tratta comunque di titoli simili alle obbligazioni, sia sotto l'aspetto formale sia sotto l'aspetto sostanziale (titoli in serie, al portatore, che possono produrre un interesse, ecc.). Il particolare rapporto poi, che non è qui possibile esaminare, pare accostarli alle obbligazioni convertibili.

Come titoli al portatore sono soggetti ad una ritenuta d'imposta per i frutti che producono. A questo proposito va rilevato che, in tema di redditi provenienti da titoli, il problema della scelta fra ritenuta d'imposta e ritenuta d'acconto è, in realtà, l'aspetto di un diverso problema: quello della scelta fra titolo al portatore o nominativo, non essendo né concettualmente né praticamente ipotizzabile una ritenuta d'acconto in relazione a titoli al portatore: di guisa che la propugnata estensione della ritenuta d'acconto va vista anche in questa prospettiva (della corrispondente riduzione dei titoli al portatore), a parte ogni valutazione sulla convenienza per l'erario di questa o quella forma di imposizione.

4. Una ulteriore ipotesi, alla quale occorre far un pur breve cenno, concerne i fondi comuni d'investimento, così come operano oggi in Italia: ove non è dato di ravvisare il prodursi di un reddito, mentre il plusvalore di riscatto non può non ricadere nella previsione del già ricordato art. 76 ovvero rilevare come componente di un reddito di impresa.

Vi è, infine, una pluralità di ipotesi, che vanno dai buoni fruttiferi ai certificati di deposito o di altra natura.

Per ciascuno di essi l'analisi del regime fiscale – in assenza di una espressa previsione normativa – andrebbe effettuata dopo l'esatto inquadramento sotto il profilo giuridico. In alcuni casi appare evidente la similarità con le obbligazioni: in altri la qualificazione è più complessa. Ma, come si è detto sopra, non pare dubbia la similarità, ai fini dell'applicazione della ritenuta di imposta (nonché dell'obbligo di effettuare la medesima) ogni volta che tali titoli si presentino come titoli al portatore.

In definitiva, sotto il profilo fiscale, in base alla vigente legislazione, un *titolo* – che come tale sia sicuramente qualificabile – in relazione alle imposte sul reddito può: o produrre un reddito che – in senso descrittivo – si *stacca* dal titolo ed allora occorrerà vedere di che reddito si tratti, dal momento che la legge riconduce nelle categorie redditi di capitale dei redditi invero diversi fra loro; conseguentemente vedere se e a quale tipo di ritenuta il reddito stesso è soggetto – e qui gioca un ruolo prevalente la natura del titolo (al portatore o meno); ovvero il titolo può essere produttivo di reddito in funzione della sua circolazione, nel qual caso sorge una complessa problematica intorno alla individuazione di un eventuale interesse (ad esempio di sconto) o di una plusvalenza: problematica alla soluzione della quale può portare un decisivo contributo la qualificazione giuridica dell'operazione. La quale, lo si ripete, è sempre il punto da cui occorre muovere ogni volta che la legge fiscale assume a presupposto del. l'imposizione degli atti o dei fatti così come sono qualificati da altri rami del diritto: cosa, questo, che sembra accadere nel caso nostro.

## LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEGLI AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO \* (\*)

Vigente il testo unico del 1958 delle imposte dirette, vi erano delle oggettive ragioni di perplessità in ordine alla determinazione del reddito degli agenti di commercio: oggi queste ragioni di perplessità da un lato, per una certa parte della categoria, possono anche sussistere, sia pure in misura minore di quanto non accadesse per il passato, dall'altro, per la gran *massa* degli operatori di questo settore (ci si riferisce a tutti i soggetti che si trovano in regime di contabilità semplificata), non hanno più ragione di essere. Va premesso subito che non paiono sussistere dubbi sulla natura giuridica dell'agente di commercio. L'agente di commercio è imprenditore (commerciale), e come tale sottoposto alla normativa non solo civilistica, ma anche fiscale, propria degli imprenditori (sarà imprenditore medio-grande o piccolo, a seconda delle dimensioni dell'attività esercitata).

Conseguenza di ciò è che il reddito dell'agente di commercio va determinato secondo i principi che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa: quindi, in via di prima approssimazione, si può dire che va determinato secondo il criterio della *competenza*. E qui nasce probabilmente il primo problema. Quando si fa riferimento al criterio della competenza forse occorre vedere in concreto che cosa sia questo criterio. La contrapposizione competenza-cassa, nel senso di far riferimento da un lato al sorgere di determinati diritti (o obbligazioni), dall'altro all'estinzione di quei diritti, cioè ai pagamenti che vengono effettuati (o ricevuti), è probabilmente un modo un po' semplicistico di affrontare il problema; e le leggi tributarie, oggi, non possono essere affrontate semplicisticamente. Se si vuoi anzi fare una critica alla normativa tributaria vigente questa può essere fatta nel senso di dire che queste leggi sono leggi estremamente difficili, estremamente tecniche, estremamente sofisticate, di un tecnicismo persino esasperato. Esse vanno quindi interpretate con criteri adeguati; non si può pretendere di interpretare leggi così raffinate se non con strumenti giuridici che siano adeguati alla sottigliezza delle norme.

---

\* *Giur. comm.*, 1982, pp. 496-499.

(\*) Sunto dalla relazione detta all'omonimo convegno, organizzato dal Centro tecnico di studi sul commercio a Bologna il 25 ottobre 1980.

Riprendendo allora il discorso, quando si dice che per la determinazione del reddito dell'agente di commercio va applicato il criterio della competenza, non si esaurisce il problema, perché si tratta di un settore ove le componenti positive del reddito (mi limiterò all'esame delle componenti positive anche per questioni di tempo) cioè i ricavi, derivano da prestazioni di servizi. Ora per quello che concerne le prestazioni di servizi, l'art. 53 del d.P.R. n. 597, che determina il momento in cui le prestazioni di servizi possono considerarsi ultimate ai fini fiscali, non è una norma di facilissima interpretazione e soprattutto (e questo è già stato detto) va coordinata con la norma di cui all'art. 74. Articolo, quest'ultimo, che precisa i requisiti di certezza in relazione ai quali e solo in relazione ai quali si può dire che si sia prodotto il ricavo. In altre parole: non è del tutto esatto, sotto il profilo strettamente giuridico, far esclusivo riferimento al concetto di maturazione, perché il concetto di maturazione del corrispettivo è limitato dall'art. 53 a determinate ipotesi contrattuali: contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici. Il concetto di maturazione, almeno in questo senso, quindi non interessa in questa sede perché la situazione contrattuale degli agenti non è fra quelle previste dall'art. 53.

Nei confronti di questi soggetti, viceversa, proprio perché la loro attività non rientra negli schemi contrattuali appena ricordati (e che sono previsti dall'art. 53) bisogna fare riferimento alla normativa generale, quella che prevede l'ultimazione del servizio.

Può essere sufficiente, in questa sede, far presente che la semplice maturazione non è di per sé la chiave di lettura della norma; che occorre far riferimento ai principi generali e che, in sostanza, la famosa questione dell'estratto conto, cioè dell'invio del riconoscimento da parte del preponente che si sono verificati questi ricavi, dovrebbe risolvere il problema. Danneggerebbe questo l'amministrazione finanziaria? Non si veda sotto quale profilo. Quindi, su questo primo aspetto, si potrebbe dire che si va creando un problema che forse non avrebbe ragione di sussistere. Ma se la soluzione può considerarsi ancora in parte, se vogliamo, indefinita, per gli operatori di maggiori dimensioni, siffatta problematica non ha assolutamente ragione di sussistere per gli operatori che si trovano in regime di contabilità semplificata.

Com'è noto, la legge prevede che i soggetti, che operano con un determinato volume di affari, possono utilizzare ai fini dell'imposizione sul reddito le scritture che debbono essere tenute ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Ci si riferisce alla disposizione dell'art. 18 del d.P.R. n. 600. Questa disposizione prevede quindi che l'agente (ma il discorso non vale solo per gli agenti di commercio), assolve ai propri obblighi contabili (vedremo che non sono obblighi contabili soltanto) tenendo anche ai fini dell'imposizione sul reddito – con eventuali integrazioni, che peraltro in questa sede non interessano i registri previsti dalle disposizioni sul valore aggiunto. A questo punto è nato il problema. Perché? Perché, si è detto, le

fatture (cerco di semplificare) da registrare nei registri IVA, possono non coincidere con la maturazione. Ciò in quanto il soggetto ha l'obbligo di emettere la fattura solo al momento del pagamento del servizio prestato (può essere vero emetterla anche in un momento precedente; tuttavia la prassi è che la fattura venga emessa all'atto del pagamento). Si dice, quindi, che in base all'art. 18 non si segue il criterio della competenza ma si segue il criterio della cassa, dando cioè per dimostrato quello che era da dimostrare, vale a dire che sulla base dell'art. 18 non sia forse vero che il criterio di competenza (che nessuno discute) possa coincidere con quello di cassa. Il ragionamento in realtà è difettoso. Si premette che la competenza debba necessariamente essere diversa dalla cassa, il che non è scritto da nessuna parte e soprattutto non è scritto nella legge. Si dimostra che un certo reddito va determinato secondo la competenza e questo è indiscutibile. Si constata che si seguono dei principi che di regola coincidono (ma non necessariamente) con quelli della cassa e si trae la conclusione del contrasto. La conclusione dovrebbe essere dimostrata. Viceversa si può tranquillamente sostenere, sia sulla base di quanto già detto prima a proposito della certezza del ricavo sia sulla base del dato letterale e non letterale soltanto dell'art. 18, che per i minori operatori il criterio di competenza che nessuno, ripeto, discute, può coincidere anche se non necessariamente coincide, con il criterio di cassa. Non necessariamente coincide, perché nessuno proibisce all'agente di commercio di emettere eventualmente la fattura in un momento diverso, purché anteriore a quello dell'avvenuto pagamento. Il punto è importante, in quanto ne consegue non una rigorosa coincidenza cassa-competenza, ma solo una coincidenza eventuale.

Non solo: si è ritenuto che l'art. 18 del d.P.R. n. 600 fosse una norma solo sulla tenuta delle scritture contabili dimenticandosi che nel sistema che è nato dalla riforma le norme strumentali, le cosiddette norme formali, possono essere anche norme sulla determinazione del reddito perché nel sistema della riforma, improntato fra l'altro all'analiticità della determinazione del reddito, non si può prescindere, nell'esaminare la normativa relativa alla determinazione dei redditi, da quelle norme che comportano obblighi formali e strumentali connessi con la determinazione del reddito stesso. In altre parole, l'art. 18 non è semplicemente una norma sulla tenuta dei libri: è una norma che, imponendo o consentendo la tenuta di determinate scritture contabili, che sono il supporto essenziale per la determinazione del reddito, è a sua volta una norma sulla determinazione del reddito. Né pare che sul punto possano più sussistere dubbi dopo l'emanazione del d.P.R. 30 novembre 1977, n. 888, che ha aggiunto all'art. 18 il seguente ultimo comma: "Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate (...) agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto", ecc.

Sostenere, come pure è stato fatto, che tale disposizione avrebbe il limitato effetto, o meglio, la limitata funzione di consentire l'individuazione dei soggetti cui

applicare il regime dell'art. 18, appare invero alquanto riduttivo: tanto più che, anche senza l'ultimo comma, l'art. 18 non consente una diversa interpretazione rispetto a quella che qui si sostiene: essere cioè l'art. 18 una norma sulla determinazione del reddito, così come ve ne sono tante altre disseminate nei vari testi legislativi. Se così non fosse, se la norma di cui all'art. 18 fosse semplicemente una norma sulla tenuta di determinate scritture contabili, arriveremmo a conseguenze assurde.

Si faccia l'ipotesi di un operatore che abbia tenute le scritture: l'ufficio deve procedere a un accertamento analitico; non può fare un accertamento induttivo. Come può l'ufficio, in tale ipotesi, fare un accertamento analitico, cioè rettificare la dichiarazione del contribuente, la quale dichiarazione altro non è che la proiezione su uno stampato della contabilità del contribuente? Che cosa può contestare l'ufficio? Di non avere registrato qualche cosa che non si aveva l'obbligo di registrare? Non solo. Se l'ufficio ritiene di dovere procedere ad un accertamento nei confronti di questo soggetto, deve anche applicare delle sanzioni; per esempio quelle di cui all'art. 51 del d.P.R. n. 600, per non aver tenuto bene la contabilità, perché non è pensabile che un soggetto che abbia tenuto perfettamente la contabilità si veda invece contestare di non avere dichiarato dei fatti che sono rilevanti. Ma se sono rilevanti dovevano risultare in contabilità! Quindi si arriverebbe all'assurdo (ammettendo che fosse esatta la tesi dell'amministrazione finanziaria) che un soggetto che abbia perfettamente adempiuto a tutti i propri obblighi, anche contabili, dovrebbe essere sanzionato per omessa registrazione e omessa tenuta di questa, o irregolare tenuta di quella scrittura contabile. Si sarebbe in tal caso in presenza di una clamorosa, patente antinomia legislativa. Ma di fronte ad un'apparente antinomia legislativa prima di prendere atto che essa è irrimediabile, bisogna vedere se non esista un'altra interpretazione che consenta di eliminare l'antinomia stessa. Perché se vi sono due interpretazioni possibili, una che porta al contrasto, l'altra no, quella valida è sicuramente quella che non porta al contrasto.

Si aggiunga che tutta la lettura dell'intero articolo 18 – si noti senza utilizzare, come chiave di lettura, l'ultimo comma – porta alla conclusione che esso è una norma sulla determinazione del reddito. Dispone invero l'art. 18 che coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione devono annotare l'ammontare delle entrate e delle uscite. A parte il rilievo che in tale ipotesi si è in presenza di un sistema non eventualmente ma necessariamente di *cassa si* è qui in presenza di un registro tenuto esclusivamente ai fini dell'imposta sul reddito. Ma se si dovesse fare riferimento ad altri criteri per la determinazione del reddito non si comprende perché tale registro dovrebbe essere tenuto. Appare invece manifesto che la legge ha voluto la tenuta di siffatto registro proprio ai fini della determinazione del reddito stesso.

Non si è fatto riferimento, fino ad ora, all'art. 10, n. 2, della legge delega (che prevede fra l'altro l'adeguamento della disciplina formale ai principi di oggettiva

unitarietà e interdipendenza della base imponibile dei vari tributi): il quale, per una volta, ha trovato applicazione nell'art. 18, la cui *ratio*, del resto, appare abbastanza evidente, consistendo nella opportunità riconosciuta a determinati soggetti di tenere una unica contabilità, ai fini IVA e ai fini dell'imposizione sul reddito, in evidente attuazione di un principio di unitarietà. Ma se si afferma che le registrazioni così effettuate non servono ai fini della determinazione del reddito, si viene a vanificare la funzione della norma, per ragioni invero inesplicabili. E diviene inesplicabile la stessa esistenza dell'art. 18.



## ASPETTI FISCALI DEI FONDI COMUNI D'INVESTIMENTO\* (\*)

SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. La soggettività del fondo. – 3. I redditi percepiti dal fondo. – 4. L'imposta (patrimoniale) sostitutiva. – 5. I partecipanti.

### 1. *Premessa*

Fra i tanti problemi che si pongono all'interprete che si accinga ad esaminare la disciplina fiscale dei fondi comuni di investimento, uno è certamente quello di non essere influenzato da tutta l'elaborazione formatasi nei molti anni in cui si è discusso dell'istituzione dei fondi nel nostro ordinamento. Invero, la problematica volta a volta prospettata era stata vastissima e si era andata a più riprese evolvendo e modificando, sia prima sia dopo la riforma tributaria. Esiste quindi il rischio di riproporre questioni non più attuali o soluzioni condizionate a precedenti e diverse impostazioni: tanto più che il legislatore ha definitivamente optato per un regime impositivo tutto sommato relativamente semplice (per quanto concerne la disciplina formale persino troppo semplice) in cui, non si riscontra più traccia di molte questioni che erano state prospettate in passato<sup>1</sup>.

Il regime fiscale dei fondi era stato comunque uno dei punti sui quali si era sempre maggiormente soffermata l'attenzione dei commentatori (e dei politici), trattandosi di uno degli aspetti più condizionanti della funzionalità dell'istituto: aspetto che si collegava poi ad una più vasta problematica di raccordo sia con i principi dell'ordinamento tributario sia con diversi istituti di diritto civile.

Ciò premesso, peraltro, è necessario ricordare quelli che erano i punti di maggiore rilievo fiscale dibattuti in passato e più precisamente: se i fondi dovessero

---

\* *Dir. prat. trib.*, 1984, I, pp. 71-81.

(\*) Il presente articolo è pubblicato anche in *Le nuove leggi civili commentate*, 1984.

<sup>1</sup> Per un esame della problematica anteriore vedasi BOSELLO, *Aspetti fiscali degli istituendi fondi comuni di investimento*, in *L'istituzione dei fondi comuni di investimento*, Milano, 1970, p. 195.

essere o meno soggetti di imposta; se i redditi percepiti dai fondi dovessero essere assoggettati al regime normale e se le plusvalenze realizzate dai fondi dovessero essere o no tassate: se, infine, gli utili distribuiti dai fondi dovessero venire assoggettati ad imposta ed in quale modo.

Vi era, ancora, il problema di sapere se gli eventuali *capital gains* realizzati dai partecipanti in relazione alle quote fossero fiscalmente rilevanti: nonché di determinare gli eventuali obblighi formali connessi con l'esistenza dei fondi (e individuare i destinatari degli stessi). Molti di questi problemi apparivano collegati con la qualificazione civilistica dei fondi (è il caso della soggettività), in una visione per vero un po' concettualistica, visto che nulla impediva al legislatore, eventualmente, di riconoscere al fondo soggettività civile e non fiscale: e viceversa. Si deve probabilmente all'ampio dibattito svoltosi in varie sedi se la disciplina fiscale sostanziale definitivamente sancita dal legislatore è risultata relativamente razionale, anche se la prima formulazione del disegno di legge, poi approvato, era tutt'altro che soddisfacente<sup>2</sup>.

Ed invero, la disciplina fiscale dei fondi, così come risulta dall'articolo 9, sembra essere stata ispirata più a criteri di efficienza e semplicità che a preoccupazioni d'ordine concettuale (salvo una grave lacuna, di cui si dirà *infra*). I fondi, in buona sostanza, sono stati assoggettati ad un regime misto di imposizione diretta, in parte sul reddito ed in parte sul patrimonio, stabilendosi che sui redditi (di capitale) percepiti dal fondo il prelievo venga effettuato mediante una ritenuta a titolo di imposta e che sul valore netto del fondo sia dovuta una imposta annua dello 0,25% (ridotta in una ipotesi allo 0,10%). Non si fa più riferimento, nel vigente dettato normativo, alle plusvalenze realizzate dal fondo; mentre i proventi distribuiti dal fondo non concorrono, tranne in un caso, a formare il reddito imponibile dei partecipanti.

È evidente che, a questo punto, non si può più parlare di "neutralità" del fondo: così come è evidente che i percettori di redditi provenienti dai fondi (salvo le imprese) vengono a trovarsi in una posizione profondamente diversa dai risparmiatori operanti direttamente sul mercato mobiliare. In realtà i partecipanti al fondo sono divenuti (sempre con la suddetta eccezione) dei soggetti assolutamente estranei alla vicenda fiscale. Il che, a ben vedere, si armonizza (sarebbe forse inesatto dire che ne è la conseguenza) con la possibilità di emettere certificati al portatore. In presenza di titoli di tale natura, invero, viene meno il normale meccanismo finalizzato alla progressività della imposizione, essendo di fatto inconciliabile il sistema della ritenuta d'acconto e della individuazione del percettore con la natura del titolo al portatore, così come di fatto sarebbe impossibile

---

<sup>2</sup> Per una critica al disegno di legge governativo vedasi BOSELLO, *Istituzione e disciplina dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Atti del Seminario della fondazione Einaudi del 19 gennaio 1982*, p. 6.

individuare gli eventuali redditi collegati con la circolazione del titolo.

Una volta quindi prevista l'emissione (anche) di titoli al portatore, la sola soluzione realistica, sul piano fiscale, era quella accolta dal legislatore: salvo verificare, in funzione dell'ammontare del prelievo a carico del fondo, se la soluzione possa definirsi agevolativa o meno.

Con le aliquote attualmente vigenti, la risposta pare debba essere affermativa.

Vale piuttosto la pena di osservare come il regime di tassazione previsto per i fondi sia profondamente diverso da quello previsto per altre forme di investimento mobiliare (ancorché analoghe: si pensi, ad esempio, agli investimenti effettuati per il tramite degli enti di gestione fiduciaria di cui all'art. 45 del d.p.r. 13 dicembre 1959, n. 449) senza che sussistano particolari ragioni per siffatta diversità.

In definitiva, il regime fiscale dei fondi così come delineato dall'art. 9, porta alla conclusione che il legislatore ha eliminato pressoché totalmente il partecipante della vicenda fiscale; ha attribuito alla società di gestione un ruolo che è, in buona sostanza, di rappresentante *ex lege* del fondo; ha lasciato il fondo, come tale, unico protagonista del fenomeno impositivo.

## 2. La soggettività del fondo

Va comunque riconosciuto che il primo problema che si pone all'interprete nell'esame dell'articolo 9 della legge è, ancora una volta, quello della soggettività fiscale del fondo. Problema che, come si è detto, si pone indipendentemente dall'attribuzione o meno al fondo di personalità in campo civile e che, sul piano tributario si presenta di dubbia soluzione. Evidente l'intenzione del legislatore di evitare che il fondo costituisse soggetto passivo di imposta<sup>3</sup>: ma non altrettanto sicura la soluzione sulla base del dato normativo. La soppressione, nel testo definitivamente approvato, della espressa dichiarazione, contenuta nel disegno di legge, che i fondi non sono soggetti di imposta, di per sé, ai fini ricostruttivi, non ha certo valore decisivo, ammesso che un qualche valore potesse averlo; ma la disposizione che sancisce che i fondi "non sono soggetti" alle vigenti imposte sul reddito lascia aperta la possibilità che l'esclusione sia stata resa necessaria dal fatto che, in mancanza di essa, i fondi sarebbero stati da considerare come soggetti. Ma a ciò potrebbe obiettarsi che è proprio l'esclusione da ogni imposta sul reddito che porta a negare soggettività – come autonoma imputazione di rapporti – al

---

<sup>3</sup> Sono parole della relazione al disegno di legge (n. 1609) presentata al Senato: quando, però, si osservi, l'art. 9 era ancora formulato in altri termini. In realtà negare ai fondi la soggettività fiscale e tassarne, come prevedeva il disegno di legge, la plusvalenza costituiva una palese, quanto inutile, antinomia.

fondo (mentre a diversa soluzione si dovrebbe pervenire se il legislatore avesse usato una formula che facesse ritenere trattarsi di una esenzione).

Vi è tuttavia più di un argomento che porta a concludere nel senso che il fondo, come tale, abbia una rilevanza fiscale non solo come elemento di una fattispecie impositiva facente capo alla società di gestione o ai partecipanti, ma come centro autonomo di imputazione di rapporti, cioè come soggetto, sia pure allo stato, per così dire, potenziale. Basti considerare che le plusvalenze eventualmente realizzate dal fondo, ove a questi non potesse essere riconosciuta alcuna soggettività tributaria – se cioè si considerasse il fondo come fiscalmente inesistente – dovrebbero poter essere riferite alla società di gestione (o ai partecipanti) ed essere di conseguenza tassabili. Solo riconoscendo una qualche forma di rilevanza soggettiva al fondo si può escludere la tassazione delle suddette plusvalenze, in base alla esclusione di irpeg, irpef e ilor sancita dall'art. 9 nei confronti del fondo. Ed invero, la presenza di una imposta sostitutiva, di tipo patrimoniale, nel silenzio della legge, non consentirebbe di per sé di ritenere non tassabili le plusvalenze e gli altri eventuali redditi del fondo: l'intassabilità consegua dalla norma di esclusione, non da quella che istituisce l'imposta sostitutiva.

Quest'ultima è ulteriore indice di soggettività del fondo: tanto più che la disposizione che vuole che la società di gestione corrisponda l'imposta sul valore del fondo prelevandone l'ammontare dal fondo stesso, ricorda molto da vicino il modello della rivalsa obbligatoria (rapporto che presuppone, ovviamente due soggetti). Affiora, quindi, inevitabilmente una sorta di soggettività del fondo: che è qualcosa di più di un patrimonio di scopo, anche se, allo stato, può dirsi una soggettività latente.

Ma tale soggettività è la sola categoria che, d'altra parte, consente di dare un senso compiuto al dettato normativo dell'art. 9, per più di una ragione.

Sulla non soggezione del fondo alle imposte sul reddito si è detto: aggiungasi che l'articolo 9 fa riferimento ai redditi (di capitale) percepiti dai fondi. Ora, la diretta ed immediata attribuzione di redditi al fondo ipotizzata dalla legge non consente altra conseguenza se non l'idoneità del fondo a porsi come soggetto percettore di redditi: quindi come elemento soggettivo della fattispecie ipotizzata dalla legge.

Il che, sul piano fiscale, trova ulteriore conferma nel fatto che le ritenute, su tali redditi (percepiti dal fondo) sono a titolo di imposta. Si è quindi in presenza di un prelievo attuato mediante lo schema di una imposta anch'essa sostitutiva<sup>4</sup>, ove lo *status* di soggetto passivo del prelievo stesso non può che essere attribuito se non a chi subisce la ritenuta – nel nostro caso al fondo. Infine, una ulteriore, sia pure indiretta conferma alla tesi della soggettività fiscale del fondo può venire

---

<sup>4</sup>Cfr. sulle imposte sostitutive in genere POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 349 e, soprattutto, ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969.

dalla constatazione che, per i soggetti di cui all'ultimo comma dell'art. 3 (imprese di assicurazione) è previsto un credito di imposta (pari al 10% dei proventi: credito d'imposta che, per la funzione e le finalità che lo caratterizzano, lascia presupporre un prelievo – e quindi una soggettività – in capo al soggetto (è gioco-forza usare il termine) erogante.

Naturalmente sarà pur sempre la società di gestione ad agire per il fondo, che è e resta una semplice organizzazione di beni. Ma deve escludersi che il rapporto fra società di gestione e fondo, anche per quanto concerne l'imposta patrimoniale, possa configurarsi come un rapporto di sostituzione tributaria (come prevedeva, infelicemente, invece il disegno di legge nella sua originaria formulazione): rapporto di sostituzione che, dal momento che è la società di gestione ad agire per conto del fondo, si risolverebbe in una costruzione tanto artificiosa quanto inutile.

La società di gestione, invero, ha l'obbligo di corrispondere l'imposta sostitutiva (patrimoniale), prelevandola dal fondo. Il che significa, in altre parole, che l'obbligazione di imposta fa capo al fondo e che la società di gestione agisce quale rappresentante del fondo allorché corrisponde il tributo. Così, per la suddetta obbligazione d'imposta il fisco potrà agire solo verso il fondo e non anche verso la società di gestione, la quale risponderà, secondo i principi propri della rappresentanza solo per le obbligazioni nascenti da trasgressioni ad essa imputabili.

### 3. I redditi percepiti dal fondo

Per quanto concerne i redditi percepiti dal fondo, l'art. 9, sembra ipotizzare che questi abbiano necessariamente natura di redditi di capitale. Non solo: tale espressa qualificazione, sembra altresì escludere che il fondo possa essere configurato, sempre sul piano fiscale, come un soggetto avente lo *status* di impresa, dal momento che, com'è noto, i redditi (di capitale) percepiti nell'esercizio di impresa perdono la loro originaria natura.

Appare invero difficile, nell'attuale regime giuridico dei fondi, prevedere la possibilità che il fondo possa essere titolare di redditi che non siano di capitale (va ricordato che in tale categoria rientrano, oltre ai dividendi e agli interessi, proventi di diversa natura, quale premi, altri frutti, ecc.): atteso che il fondo può investire solo in titoli ed attività finanziarie.

Ove tuttavia, anche in funzione di modifiche legislative, potessero affluire al fondo, redditi di diversa natura, l'intassabilità conseguirebbe comunque, sempre per la non soggezione del fondo alle imposte sul reddito. Quanto alla ritenuta sui redditi percepiti dal fondo, ove applicata, essa attua, come si è detto, uno schema di prelievo mediante una imposta sostitutiva. Per i redditi non soggetti a ritenuta (come gli interessi dei titoli del debito pubblico), *nulla quaestio*.

La misura della ritenuta non può, ovviamente, essere diversa da quella prevista per i differenti tipi di reddito: salvo sottolineare che, anche quando essa sia prevista come d'acconto, si trasforma, in virtù dell'articolo 9, in ritenuta di imposta. Il problema, in realtà, potrebbe porsi per quei redditi, come i dividendi, per i quali la legge prevede una maggiore aliquota qualora la ritenuta sia a titolo di imposta: ma è da ritenersi che, se il presupposto per l'aliquota maggiorata è costituito da elementi particolari (nel caso dei dividendi dal fatto che il percettore non risieda nel territorio dello Stato), in assenza di tali elementi dovrà applicarsi l'aliquota ordinaria. In sostanza l'effetto giuridico della norma consiste nel trasformare in definitiva ogni ritenuta, ancorché originariamente prevista come d'acconto.

#### 4. L'imposta (patrimoniale) sostitutiva

Il fondo soggiace poi ad una vera e propria imposta patrimoniale commisurata al valore netto del fondo. La soluzione accolta dal legislatore appare certamente da preferirsi a quella, in precedenza formulata, di assoggettare ad imposta le eventuali plusvalenze realizzate dal fondo. La legge qualifica tale imposta come sostitutiva: quindi il fondo sembra soggiacere a due imposte sostitutive, la ritenuta definitiva sui redditi percepiti e l'imposizione patrimoniale. Resta da vedere, per questa seconda, quali siano i tributi sostituiti. Non i redditi di capitale percepiti dal fondo, giacché in tal caso si avrebbe una palese duplicazione d'imposta: ed allora non resta che pensare alle eventuali plusvalenze e ad ogni altro reddito che possa formarsi in capo al fondo, di qualsiasi natura esso sia. Piuttosto, attesa la formulazione della norma, occorre considerare se l'imposta sostitutiva possa conglobare anche le eventuali imposte indirette: in particolare se possa riguardare anche l'imposta di registro e l'imposta di bollo.

Della prima, infatti, potrebbe ipotizzarsi l'applicazione in ordine alla delibera di istituzione<sup>5</sup> e al versamento dei partecipanti; dalla seconda si potrebbe considerare l'applicabilità ai certificati di partecipazione<sup>6</sup>.

La soluzione affermativa, potrebbe essere sostenuta: giacché la legge, non specificando altrimenti la natura della imposta sostitutiva, sembra avere la finalità di sottrarre ad ogni altro tipo di prelievo fiscale il fondo stesso.

Ma se tale soluzione appare già abbastanza dubbia per quanto concerne i presupposti impositivi in cui vi sia un unico soggetto passivo (il fondo) ovvero in cui il

---

<sup>5</sup> Potrebbe ad esempio considerarsi la fattispecie dell'art. 4, lett. e) della tariffa A del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, relativo alle delibere di emissioni di titoli; così si potrebbe considerare l'applicazione della tassa sulle concessioni governative.

<sup>6</sup> Salvo ritenere operante l'esenzione di cui all'art. 7, 20 comma, allegato B del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642.

rapporto si esaurisca tra fondo e partecipanti non pare per certo possa essere estesa anche a quelle ipotesi in cui il fondo non sia soggetto passivo dell'imposizione ovvero non sia il solo soggetto passivo: così è da ritenersi che non rientri nell'imposta sostitutiva il tributo dovuto sulla compravendita di titoli formanti oggetto del patrimonio del fondo (tassa sui contratti di borsa); né, sempre sul piano della esemplificazione, il tributo successorio gravante i certificati caduti in successione. In realtà i dubbi nascono dal fatto che il legislatore ha qualificato il tributo come sostitutivo, senza dire però altro: in particolare senza dire quali siano i tributi sostituiti e quale sia la disciplina del tributo stesso. Ora, in ordine al primo punto (il secondo verrà considerato *infra*) si può pensare che il tributo sia in funzione dell'esclusione delle imposte dirette irpef, irpeg e ilor: il che però mal si coordina col fatto che il fondo, che subisce sui redditi (di capitale) la ritenuta d'imposta, già soggiace ad una imposta sostitutiva (patrimoniale). Ma allora poiché l'imposta patrimoniale nell'iter di formazione della legge ha preso il posto della prospettata imposta sulle plusvalenze, si può ritenere che l'imposta patrimoniale sia sostitutiva dei tributi che sarebbero comunque applicabili in relazione agli utili differenziali sui titoli conseguiti dal fondo: però l'argomento appare in verità un po' fragile.

Ma, se non si vuol togliere ogni significato al termine *sostitutivo* usato dal legislatore non resta che concludere in questo senso: e ritenere l'imposta sostitutiva di ogni tributo sul reddito, ad eccezioni di quelli (ritenute) che la stessa norma espressamente dichiara applicabili al fondo. Resta il problema delle imposte indirette: ma, tutto sommato, la finalità, peraltro non espressa, della legge non sembra possa prevalere nei confronti del dato testuale: e, sia pure con molte riserve, sembra si debba concludere nel senso che i tributi indiretti, se dovuti in base alle regole generali, non possano ritenersi conglobati nell'imposta sostitutiva.

Non si può, a questo punto, non rilevare ancora una volta che se la scelta operata dal legislatore sul piano sostanziale è certamente soddisfacente, la formulazione della norma appare tutt'altro che felice. Quello della tecnica legislativa è ormai uno dei problemi più seri che si pongono, nel settore tributario in particolare, ai fini della certezza dei rapporti.

E l'art. 9 conferma la tendenza: sarebbe in realtà stato sufficiente che il legislatore avesse detto che in luogo delle imposte sul reddito i fondi soggiacciono ad una imposta sostitutiva per eliminare problemi interpretativi di non poco conto.

In realtà si ha ormai l'impressione che l'interprete, per interpretare la norma, debba prima riformularla. Né i dubbi terminano qui: come si vedrà subito appresso, la disciplina formale del tributo è anch'essa fonte di gravi perplessità.

La base imponibile – dovendosi ritenere che il presupposto di fatto sia la semplice esistenza del fondo<sup>7</sup> – è costituita dal valore netto del fondo, calcolato

---

<sup>7</sup>L'analogia con l'abrogata imposta sulle società è evidente.

come media annua dei valori netti mensili. È stata così adottata una soluzione che tiene conto delle eventuali diminuzioni patrimoniali verificatesi nel corso dell'anno e che rende le variazioni del mercato meno influenti sulla determinazione del valore.

L'aliquota – che è stata giudicata abbastanza modesta – è dello 0,25%: che si riduce allo 0,10% se il patrimonio del fondo è composto (per almeno tre trimestri su quattro) da azioni o da obbligazioni convertibili di società (italiane) aventi per oggetto attività industriali.

Nessuna riduzione di aliquota è prevista per gli investimenti in titoli del debito pubblico: chiara indicazione della finalità della norma di favorire gli investimenti diretti in attività produttive.

Resta piuttosto da vedere il contenuto da dare all'espressione "attività industriali", che sarebbe senz'altro riduttivo limitare al solo settore manifatturiero. Del resto il concetto di "industria" è stato ampiamente elaborato, proprio nel settore tributario, ad esempio, per quanto concerneva le agevolazioni per le zone depresse del centro-nord e per il Mezzogiorno: par quindi lecito ricomprendervi tutte le attività produttive, di beni e servizi (con la sicura eccezione di quelli finanziari), mentre appare più dubbio farvi rientrare l'attività di scambio, anche se realizzata mediante la grande distribuzione.

L'imposta, come si è già detto, va versata, a cura delle società di gestione, entro il 31 gennaio alla sezione dei Tesoreria provinciale: evidentemente la competenza sarà determinata in relazione al domicilio fiscale delle società di gestione.

La legge nulla dice di più; quindi resta da verificare quale possa essere tutto il procedimento di accertamento e di riscossione della imposta, nonché la disciplina relativa all'eventuale contenzioso, ai privilegi e così via. La lacuna della legge è abbastanza vistosa: né appare agevole colmarla. Intanto va osservato come la norma si limiti a prevedere il versamento della imposta, senza che esso si accompagni, preceduto o seguito da una qualsiasi attività diretta a portare a conoscenza dell'amministrazione il verificarsi del presupposto del tributo e gli altri elementi normalmente rilevanti: senza che vi sia, in altri termini, alcuna forma di dichiarazione tributaria (e obblighi connessi) a carico del fondo (o di chi lo rappresenta).

La cosa rappresenta già, di per sé, una anomalia<sup>8</sup>: che non verrebbe neppure sanata ritenendo che il soggetto passivo dell'imposta sostitutiva fosse, anziché il fondo, la stessa società di gestione. Né a migliori risultati si perverrebbe ipotizzando che la società di gestione avesse la veste di sostituto, giacché anche in tal caso mancherebbe egualmente la norma cui far riferimento (poiché la fattispecie

---

<sup>8</sup> Si osservi che il legislatore, quando fa ricorso all'istituto della imposta sostitutiva, detta regole – di rinvio – per la disciplina formale del tributo: si veda ad esempio l'art. 20 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 in tema di imposta sostitutiva sui finanziamenti.



delineata dall'art. 7 del d.p.r. n. 600 non pare proprio che possa ricomprendere una imposta come quella che viene qui esaminata).

Tuttavia, poiché l'ordinamento tributario ben conosce lo schema impositivo ove il tributo sia liquidato e versato direttamente dal soggetto passivo (anche se, di regola, è uno schema proprio della imposizione indiretta), e senza che al soggetto passivo faccia anche carico l'obbligo di dichiarazione, si tratta pur sempre solo di una anomalia. I problemi più gravi, in realtà, vengono dopo: e concernono la fase di accertamento – in senso lato – e contenziosa.

Va, per prima cosa, – nel silenzio della legge – individuato l'ufficio competente all'attività di controllo e di accertamento. Decisiva, a questo riguardo, appare la natura dell'imposta sostitutiva, che deve senz'altro essere considerata una imposta diretta. Sotto il profilo economico finanziario è diretta siccome imposta sul patrimonio; sotto il profilo giuridico può essere considerata diretta siccome imposta sostitutiva (principalmente) delle imposte sul reddito. Infine, la natura di imposta diretta consegue anche dal regime della riscossione, che è quello – tipico e proprio delle imposte dirette – del versamento diretto (in Tesoreria).

Ora in base all'art. 10 del d.p.r. 29 settembre 1972, n. 602, le somme per le quali non sia stato effettuato, in tutto o in parte, il versamento diretto, sono riscosse mediante ruoli: dal che par lecito concludere che anche l'imposta sostitutiva rientri nel novero delle imposte riscuotibili mediante ruolo, cioè delle imposte dirette.

Ma poiché il ruolo, ai sensi dell'art. 12 del d.p.r. n. 602 è formato dall'ufficio delle imposte dirette – ed è lo stesso articolo 12 che prevede che il ruolo debba indicare anche l'ammontare dei versamenti diretti resta così dimostrata la competenza dell'ufficio delle imposte dirette in tema di imposta sostitutiva, senza neppure bisogno di fare riferimento alle regole generali in tema di attribuzione degli uffici.

Occorre ora vedere se l'ufficio, prima di procedere alla iscrizione a ruolo, debba porre in essere una vera e propria attività accertatrice: se, in altre parole, trovino applicazione le disposizioni del d.p.r. n. 600 sull'accertamento.

La risposta non può essere che negativa. Intanto, le norme sull'accertamento non sembrano compatibili con una imposta patrimoniale, essendo in sostanza tutte preordinate alla determinazione di redditi: il dato letterale apparirebbe difficilmente superabile e l'applicazione analogica, com'è noto, non è consentita. Poi, tutto il procedimento di accertamento disciplinato dal d.p.r. n. 600 presuppone l'istituto della dichiarazione da parte del contribuente, dichiarazione che, nel caso nostro, manca.

Infine, va ricordato che la possibilità di procedere all'iscrizione a ruolo senza previo accertamento è già riconosciuta nell'ordinamento (cfr. art. 36-*bis*, d.p.r. n. 600) e non costituisce quindi una anomalia affatto isolata. Né tale più rapida e diretta procedura – che peraltro può trovare una giustificazione nel fatto che il presupposto impositivo è relativamente semplice – appare lesivo dei diritti del

contribuente, che potrà sempre ricorrere contro il ruolo a far valere in tale sede le proprie ragioni.

Ricorso che è giocoforza ammettere come proponibile davanti alle Commissioni tributarie, per le stesse ragioni viste più sopra: anche se è doveroso riconoscere che la assoluta mancanza di una previsione normativa rende la soluzione particolarmente difficile. È certo tuttavia che, rientrando nella competenza delle commissioni, le controversie sui tributi sostituiti, affermare la stessa competenza per quanto concerne il tributo sostitutivo è far applicazione di un principio già esistente (vedasi ancora l'imposta sostitutiva sui finanziamenti) nell'ordinamento.

Vi è, inoltre, una ulteriore considerazione che porta a concludere nel senso suddetto. L'articolo 9 della legge n. 77 non fa cenno alcuno ad eventuali sanzioni (fiscali): ma la prevista particolare modalità di riscossione – versamento diretto – fa ritenere che debbano trovare applicazione, anche nei confronti del versamento dell'imposta sostitutiva, le sanzioni previste dall'art. 92 e 93 del d.p.r. n. 602 in tema di ritardato o omesso versamento diretto. Ma poiché l'art. 98, che prevede la competenza dell'ufficio imposte in tema di sanzioni, prevede altresì che contro il provvedimento di irrogazione di sanzioni è ammesso ricorso secondo le disposizioni del contenzioso tributario (art. 98, secondo comma), ed è quindi indubbia la competenza delle commissioni in tema di sanzioni (pena pecuniaria e soprattassa), sarebbe davvero irrazionale ritenere che il giudice speciale avesse competenza in tema di sanzioni pecuniarie e non l'avesse relativamente all'obbligazione principale.

A minori problemi dà luogo la disciplina della imposta sostitutiva per quanto concerne il privilegio che, attesa la natura di imposta diretta che si deve riconoscere all'imposta sostitutiva, dovrebbe essere solo quella dell'art. 2752 c.c. e la prescrizione del diritto dello Stato al tributo che, in assenza di specifica previsione, è da ritenere sia quella ordinaria decennale.

### *5. I partecipanti*

Come si è già ricordato, il legislatore ha optato per la soluzione di lasciare i partecipanti al fondo sostanzialmente estranei alle vicende fiscali collegate al fondo medesimo, con la sola eccezione delle imprese di assicurazione per l'ipotesi di cui all'art. 3, ultimo comma.

In realtà, la legge prevede che i proventi della partecipazione ai fondi non concorrano a formare il reddito imponibile – tranne di quelle assunte nell'esercizio di imprese commerciali: ma l'art. 3, penultimo comma, vieta, tranne l'ipotesi delle assicurazioni, la partecipazione ai fondi di società ed enti commerciali. Dal combinato disposto delle due norme si deve concludere che, la partecipazio-

ne assunta nell'esercizio di imprese commerciali (ancorché non aventi veste societaria) può essere qualificata come illecita, ma che i relativi proventi concorrono a formare il reddito imponibile del partecipante, senza credito di imposta che è riconosciuto solo alle imprese di assicurazione. Per queste ultime, appare agevole concludere che i proventi in questione – data fra l'altro l'attribuzione del credito di imposta – seguano la stessa disciplina dei dividendi: ma alla stessa conclusione si deve pervenire anche nel caso si tratti di proventi percepiti da altre imprese commerciali.

Per il partecipante non imprenditore, la sola questione che può porsi è se l'acquisto e la vendita delle quote possa configurarsi l'ipotesi di redditi speculativi ai sensi dell'art. 76, d.p.r. n. 597 e se tale ipotesi sia configurabile anche nel caso di rimborso delle quote anziché di cessione. A parte il facile rilievo che, in presenza di titoli al portatore l'accertamento si presenta abbastanza difficoltoso sul piano pratico, il primo punto da verificare è se una plusvalenza speculativa derivante dalla negoziazione di quote possa rientrare nella nozione di proventi.

Il ricorso ad un termine di così ampia portata farebbe propendere per l'affermativa, se non fosse che il legislatore l'ha usata anche per ricollegarvi il credito d'imposta. Pertanto se si ritenesse che il termine "proventi" ricomprendesse anche le plusvalenze delle quote, dovrebbe spettare un credito di imposta anche in relazione agli utili differenziali realizzati con la negoziazione delle quote: il che, stando ai principi, pare debba essere escluso. Si potrebbe altresì ritenere che l'imposta sostitutiva, dovuta dal fondo ricomprenda anche i redditi dei partecipanti (e quindi le plusvalenze delle quote): ma allora non si spiegherebbe la non esclusione dalla base imponibile dei redditi percepiti da imprese (assicurative e no), a parte l'ulteriore considerazione che l'imposta sostitutiva concerne un soggetto – il fondo – distinto dal partecipante.

Occorre quindi concludere che le plusvalenze speculative siano tassabili secondo il regime normale: con l'avvertenza, però che non solo l'onere della prova incombe alla finanza ma che la particolare funzione che la legge attribuisce ai fondi rende estremamente difficile ipotizzare le quote come oggetto di speculazione.

È infine da ritenersi che la negoziazione delle quote sia soggetta all'imposta sui contratti di borsa (*ex* art. 1, 2° comma, lett. a), del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3278). Ove le quote cadano in successione il valore tassabile dovrebbe essere quello di rimborso *ex* art. 3, legge n. 77: che dovrebbe coincidere con il valore patrimoniale della quota. Di conseguenza, anche se si ritenesse applicabile la norma dell'art. 22 del decreto 26 ottobre 1972, n. 637 sulla valutazione dei titoli non quotati, il risultato finirebbe con l'essere il medesimo.

## I TITOLI SIMILARI ALLE OBBLIGAZIONI\*

### SOMMARIO:

1. La “similarità” prima della riforma tributaria. – 2. La “similarità” nella normativa della riforma. – 3. I criteri per individuare la categoria della similarità. – 4. L’art. 10 della legge n. 649 e la distinzione con i titoli “atipici”. – 5. I requisiti per la similarità *ex art.* 10 legge n. 649. – 6. Conclusioni.

### 1. La “similarità” prima della riforma tributaria

Fino all’emanazione del d.l. 30 settembre 1983 (convertito con legge 25 novembre 1983, n. 649) n. 512 il concetto – o meglio, la categoria – della similarità “alle obbligazioni” andava elaborato e individuato in assenza di una qualsiasi norma definitoria. Tuttavia, poiché l’art. 10 del citato decreto n. 512 sembra avere modificato solo per certi aspetti la normativa antecedente, non per tutti, la “similarità”, come risultava e risulta tuttora dal sistema normativo già vigente, non ha perso di interesse ed è da essa che l’indagine deve muovere.

La prima osservazione che si impone è che quella della “similarità” alle obbligazioni, appare essere una categoria sostanzialmente fiscale<sup>1</sup>: non solo e non tanto perché il richiamo alla similarità è contenuto in disposizioni normative tributarie, quanto perché è sul piano fiscale che la similarità assume rilievo effettivo<sup>2</sup>.

---

\* *Rass. trib.*, 1984, I, pp. 333-347.

<sup>1</sup>“Il criterio per stabilire se un titolo sia *similare* alle obbligazioni dovrebbe essere di natura fiscale: si dovrebbe accertare se ricorrono le stesse caratteristiche che giustificano il trattamento peculiare e privilegiato previsto per le obbligazioni (assoggettabilità del reddito a ritenuta a titolo d’imposta). Il regime particolare delle obbligazioni sembrerebbe trovare giustificazione nell’intento di favorire la raccolta di risparmio mediante il collocamento di titoli emessi in serie”: G. VISENTINI, in *Operazioni atipiche di finanziamento con emissione di titoli in serie* in *Legislazione econom.*, 1977/1978, II, p. 865 a nota 43.

<sup>2</sup>Sulla problematica civilistica dei titoli “affini” alle obbligazioni si veda comunque PETTITI, *I titoli obbligazionari delle società per azioni*, Milano, 1964, p. 96 ss., nonché PAVONE LA ROSA, *Le obbligazioni in serie speciali della SO.FLS.*, in *Riv. soc.*, 1963, 888 ss.; MIGNOLI, *Le “partecipazioni agli utili” nella società di capitali*, Milano, 1966, p. 174 ss.

Il primo riferimento specifico sul punto, anteriormente alla riforma tributaria, era costituito dall'art. 156 del T.U. n. 645 del 1958 sulle imposte dirette, che assoggettava ad imposta (sulle obbligazioni) le "obbligazioni e titoli similari": e, a tale proposito, va osservato che l'antecedente normativo della citata disposizione, l'art. 17 della legge 6 agosto 1954, n. 603, si limitava a sancire l'applicabilità della imposta alle "obbligazioni e altri titoli".

La previsione del T.U. del 1958, quindi, appariva più riduttiva rispetto alla legge istitutiva, potendosi ritenere la categoria "altri titoli"<sup>3</sup> di estensione maggiore rispetto a quella dei titoli "similari". Tuttavia la differenza non fu allora avvertita né del resto la categoria dei titoli "similari alle obbligazioni dette origine a particolari problematiche; il che si giustifica facilmente considerando che, a quel tempo, non si era ancora avuto l'attuale sviluppo dei titoli atipici e, fra quelli tipici, i titoli di maggiore diffusione, cartelle fondiarie, edilizie, agrarie, nonché buoni fruttiferi e certificati di deposito emessi da istituti di credito a medio e lungo termine, erano nominativamente indicati come soggetti ad imposta, le prime dall'art. 160 T.U., i secondi, ancorché indirettamente, dall'art. 1, terzo comma, lettera b), legge 27 luglio 1962, n. 1228, che, nel disporre una imposta sostitutiva sugli istituti di credito a medio e lungo termine, esentava dalla R.M. gli interessi relativi alle obbligazioni emesse, ai buoni fruttiferi e ai certificati di deposito con scadenza non inferiore a quattro anni, sancendo altresì "Tali buoni e certificati sono soggetti alle imposte sulle obbligazioni".

Titoli tutti, questi ultimi, ai quali andava riconosciuta la caratteristica della "similitudine", sia per ragioni di carattere generale sia perché l'art. 156 delimitava l'ambito impositivo alle obbligazioni e titoli similari; quindi non avendo i titoli ora ricordati la natura di vere e proprie obbligazioni, non potevano venire altrimenti considerati, data la formulazione della previsione normativa, che titoli "similari"<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup>La dizione usata dal legislatore "altri titoli" – fu rilevato – era simile a quella contenuta nella legge dell'imposta ordinaria sul patrimonio. Il Ministero aveva illustrato nei termini seguenti il concetto: "Una completa elencazione di tali titoli non è possibile. Possono essere ricordati i certificati, le cartelle – comprese quelle fondiarie –, i buoni fruttiferi ecc., siano essi provvisori o definitivi, al portatore o nominativi, ed anche se emessi al nome di società non peranco costituite. Non sono compresi, fra i titoli di credito, di cui all'art. 26, i buoni fruttiferi delle Sezioni di Credito Minerario del Banco di Sicilia e i buoni fruttiferi in genere, degli istituti bancari, essendo essi mezzi di raccolta del risparmio, equivalenti ai depositi vincolati a scadenza fissa e come tali soggetti alla disciplina vigente per la tutela del risparmio" (in A. BOIDI, *L'imposta sulle società e sulle obbligazioni*, Commento teorico pratico, Torino, 1959, p. 285). Si veda ancora sul punto GAMBUSO, *L'imposta sulle società e sulle obbligazioni*, Milano, III ed., 211; A. BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 480; POLI, *L'imposta sulle società e sulle obbligazioni*, Cuneo, 1961, pp. 299-300.

<sup>4</sup>Nel codice civile – che disciplina le obbligazioni di società per azioni agli artt. da 2410 a 2420-bis – non è stata riprodotta la disposizione contenuta nell'art. 171 del codice di commercio che all'ultimo comma escludeva dal regime delle obbligazioni "le cambiali, i libretti di deposito, i

Vigente il T.U. del 1958, comunque, la “similarità” era una categoria rilevante ai soli fini dell’imposta sulle obbligazioni: introdotta al fine di attrarre nell’ambito impositivo quei titoli che, pur non essendo obbligazioni, avessero tuttavia con queste ultime aspetti comuni, tali da giustificare l’assoggettamento alla medesima imposizione: soluzione altrimenti irrealizzabile, per la nota impossibilità di integrazione analogica delle norme delimitanti il presupposto impositivo<sup>5</sup>. Peraltro, già in questo relativamente ristretto ambito, era possibile cogliere alcuni elementi caratterizzanti la similarità, almeno in base all’effettuata individuazione dei titoli “similari” nominati: richiedendosi in primo luogo l’esistenza dei titoli in parola, siccome titoli (di credito) cartolari, aventi le caratteristiche di titoli di serie o di massa; titoli tutti, si noti, produttivi di un interesse<sup>6</sup>. Più dubbia poteva apparire invece – non mi risulta che sia mai sorta questione – la rilevanza da dare alla natura del rapporto sottostante, che da una autorevole dottrina si riteneva non fosse altro che quello di mutuo<sup>7</sup>: da un canto perché, in effetti, si sarebbe ben potuto pensare a rapporti sottostanti d’altra natura – come il deposito irregolare – dall’altro perché, in realtà, la similarità poteva essere individuata in funzione al titolo e non già in funzione della causa – in senso lato – della sua emissione.

Ma, a parte l’imposta sulle obbligazioni, il T.U. del 1958 – e la legislazione integrativa – non davano altra rilevanza alla “similarità”: salvo forse a proposito della valutazione dei titoli ai fini dell’imposta di ricchezza mobile categoria B, ove la norma (art. 103) faceva esclusivo riferimento ad azioni; obbligazioni e *titoli a reddito fisso*.

Da tale ultima espressione poteva però dedursi la non coincidenza fra le categorie “titoli simili alle obbligazioni” e “titoli a reddito fisso”, non avendo altrimenti ragione l’uso di due differenti espressioni, nello stesso corpo normativo, per indicare lo stesso fenomeno.

---

buoni nominativi ed altri titoli di deposito dipendenti da singoli affari”. Cfr. PETTITI, *op. cit.*, p. 68; FRÈ, *Le società per azioni*, Comm. Scialoja Branca aggiornato da PELLICANÒ, Bologna-Roma, p. 585.

<sup>5</sup> L’utilizzazione della categoria della “similarità” ricorda molto da vicino il noto principio dell’analogia (prevista per legge) contenuto nell’art. 8 dell’abrogata legge di registro del 31 dicembre 1923, n. 3269: ove, com’è noto, non si verificava alcuna integrazione analogica della legge (cfr. *amplius*, BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, p. 215 ss.).

<sup>6</sup> Cfr. T. ASCARELLI, *Problemi in tema di titoli obbligazionari*, in *Banca, Borsa e Titoli di credito*, 1951, I, 28 ed anche in *Studi in tema di società*, Milano, 1952, 293 ss.; E. VALSECCHI, *In tema di obbligazioni a premio*, in *Studi in onore di F. Messineo*, Milano, 1959, vol. II, p. 733.

<sup>7</sup> BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1969, p. 431.

## 2. La “similarità” nella normativa della riforma

Con l’attuazione della riforma tributaria la categoria della “similarità” veniva ad assumere una assai diversa e maggiore rilevanza nel settore dell’imposizione diretta, mentre non pare avere avuto ingresso specifico (cioè come tale) nel settore della imposizione indiretta, ove si è, di volta in volta, fatto riferimento a “obbligazioni o altri titoli di credito emessi in serie” (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 lettera e) All. A), “obbligazioni o altri titoli a reddito fisso” (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 22), “obbligazioni e altri titoli negoziabili emessi in serie” (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, art. 7, All. B).

Tuttavia è agevole rilevare come anche in tale settore la disciplina fiscale prevista per le obbligazioni sia stata estesa – o, più semplicemente, applicata – a titoli di diversa natura, ma caratterizzati dall’essere titoli di serie (o a reddito fisso: ma tale ultima espressione fa parte probabilmente di una terminologia che appare oggi superata). L’osservazione vale al solo fine di porre in evidenza la necessità per il legislatore, di prendere in espresa considerazione tutti quei titoli – non importa se tipici o atipici – sempre più numerosi che compongono l’articolato panorama dei titoli di credito aventi, grosso modo, la stessa funzione dei titoli obbligazionari, ai fini di una perequazione impositiva. Ciò è avvenuto nel settore della imposizione indiretta, con la formulazione delle fattispecie sopra ricordate (altre, sicuramente, mi sfuggiranno), laddove nel settore della imposizione diretta si è fatto riferimento alla categoria dei titoli simili: scelta, questa, che pare da preferirsi, sul piano della tecnica legislativa, sia per ragioni di ordine concettuale sia perché trattasi di categoria unitaria, in luogo della diversificata formulazione usata nell’ambito dell’imposizione indiretta.

Tuttavia può avere un qualche interesse rilevare come anche nella imposizione indiretta appare, ai fini della equiparabilità alle obbligazioni, la caratteristica delle *emissioni in serie*, oltre alla espresa indicazione che debba trattarsi di titoli di credito.

Attualmente, nel settore della imposizione diretta la “similarità”, soppressa l’imposta sulle obbligazioni da cui aveva tratto la propria origine, è richiamata in più di una norma.

Mentre ai fini (dell’abrogata) imposta sulle obbligazioni il legislatore, direttamente o indirettamente, aveva indicato determinati titoli (cartelle fondiarie, buoni fruttiferi, certificati di deposito, ecc.) come simili – e lo stesso procedimento ha seguito con il d.l. n. 512 – manca, nel sistema dei decreti emanati in attuazione della riforma e successivamente (sempre fino al d.l. n. 512) una individuazione di titoli qualificabili come simili.

Il che non significa, ovviamente, che i titoli già qualificati come tali in base alla previgente normativa non possono essere considerati come tali: al contrario, da un canto perché si trattava di titoli aventi, in sostanza, le caratteristiche gene-

rali della similarità, dall'altro perché le disposizioni degli artt. 30 d.P.R. n. 598 e 72 del d.P.R. n. 600 sembrano riconoscere la similarità anteriormente alla loro emanazione, si può, sempre in via di prima approssimazione – salvo un diverso specifico dettato normativo, che non pare esservi – ritenere in buona sostanza recepita nella nuova normativa la categoria della similarità così come risultava abbozzata in precedenza.

Le disposizioni in cui viene fatto riferimento alla similarità sono le seguenti:

a) all'art. 41 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, che individua i redditi di capitale, includendovi, alla lettera *d*), “gli interessi, premi ed altri redditi derivanti da obbligazioni e titoli simili e da altri titoli diversi dalle azioni”;

b) all'art. 53, stesso decreto, ove si stabilisce (secondo comma) che “i titoli azionari ed obbligazionari e i titoli simili si comprendono fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa quando ... ecc.”;

c) all'art. 64, stesso decreto, concernente la valutazione dei titoli, ove è detto che “le disposizioni dell'art. 62, in quanto applicabili, valgono anche per la valutazione dei titoli azionari, obbligazionari e similari”;

d) all'art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 (istitutivo dell'Irpeg), in cui è prevista la deducibilità dello, scarto di emissione delle “obbligazioni e titoli simili”;

e) all'art. 30 dello stesso decreto, che disciplina il regime fiscale degli “interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli simili sottoscritti anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto” (confermando quindi l'esistenza della categoria della similarità anche prima della riforma o, quanto meno, la sua rilevanza);

f) all'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (accertamento), che istituisce l'obbligo di ritenuta per le “società e altri enti che hanno emesso obbligazioni e titoli simili”;

g) all'art. 72 dello stesso decreto, che determina la misura della ritenuta di cui all'art. 26 per “le obbligazioni e titoli simili sottoscritti anteriormente”;

h) all'art. 37 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (recante la disciplina delle agevolazioni), in cui si stabilisce l'esenzione da Ilor per gli “interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli simili”.

Inoltre varie disposizioni di leggi speciali hanno fatto riferimento ai “titoli simili” alle obbligazioni: così l'art. 6 del d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella L. 22 dicembre 1980, n. 891 che esentava da ritenuta gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili emessi da determinati soggetti; l'art. 1 del d.l. 28 dicembre 1981, n. 540, convertito nella L. 27 novembre 1981, n. 676 giusta il quale ... “Relativamente alle obbligazioni e titoli simili emessi e sottoscritti dopo la data di entrata in vigore del presente decreto le agevolazioni di cui al predetto art. 6 si applicano ai titoli aventi scadenza non inferiore a diciotto me-



si e sempreché essi non siano emessi in connessione a rimborsi anticipati di titoli precedentemente emessi”; l’art. 2 stesso decreto che sanciva che “Per le obbligazioni e i titoli simili emessi anteriormente al 1° ottobre 1982 si applica, fino alla loro scadenza, la disciplina tributaria vigente alla data della emissione (articolo aggiunto, in sede di conversione, dalla L. 27 novembre 1981, n. 676)”.

Dall’insieme di tale normativa la categoria della similarità non pare emergere in maniera molto più definita di quanto non avvenisse per l’abrogata imposta sulle obbligazioni: poiché – e va detto subito – le caratteristiche richieste in base alla previgente disciplina – caratteristiche minime – vale a dire l’esistenza di *titoli* di credito e l’emissione *in serie*, permangono sicuramente: così come permane il limite negativo, vale a dire che si trattasse di titoli diversi dalle *azioni* (e titoli a queste simili). Va comunque rilevato che, dal complesso delle richiamate disposizioni, emerge che viene presa in considerazione l’esistenza di titoli che vanno considerati “similiari” sia come beni – è l’ipotesi della norma sulle valutazioni – sia come fonte di un reddito qualificato come reddito di capitale<sup>8</sup>. Non vi è quindi contrasto con la similarità quale era delineata ai fini dell’imposta sulle obbligazioni: anche se, simili ovviamente, per questa ultima ciò che maggiormente rilevava era l’assimilazione in relazione al titolo inteso come *res*, dato l’oggetto dell’imposizione. Con la riforma si ha, in buona sostanza, una evoluzione ulteriore ed una specificazione delle categorie della similarità: non apparendo forse più sufficiente – pur restando necessaria – la similarità del titolo in sé, ma dovendosi riguardare la similarità anche in funzione del reddito conseguente dal titolo.

Tuttavia non va dimenticato che la similarità ha rilievo non solo per quanto concerne il reddito proveniente dal titolo ma anche per altri aspetti, come del resto si è già avvertito: ad esempio, ai fini della valutazione dei titoli in bilancio. Il che significa che il problema della similarità si può porre anche per tutti quei titoli che siano esenti dall’imposizione per quanto riguarda il reddito, ma che vanno comunque soggetti, ad esempio, alla disciplina dell’art. 64 del d.P.R. n. 597.

### 3. I criteri per individuare la categoria della similarità

Peraltro, pur nella premessa della rilevanza sostanzialmente fiscale della categoria della similarità, si deve comunque muovere dalla fattispecie *obbligazioni* – che ha nella legge civile il proprio fondamento – per individuare la suddetta cate-

---

<sup>8</sup> L’osservazione vale in realtà per i titoli di credito in genere: su di che vedasi MICHELI, *Questioni tributarie dei titoli di credito*, in *I titoli di credito* (a cura di PELLIZZI), Milano, 1980, p. 631. I titoli “atipici”, peraltro, “non possono essere riguardati alla stregua di beni merci, così come invece accade per le azioni, le obbligazioni e i titoli simili”; così NUZZO, *Titoli atipici: Profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 92.

goria fiscale: senza dimenticare, però, che il *genus* obbligazioni è sicuramente più ampio rispetto a quello *obbligazioni di società*. Ed invero la legge ha spesso previsto l'emissione di titoli obbligazionari da parte di soggetti diversi dalle società per azioni<sup>9</sup>. Di conseguenza non appare corretto individuare la similarità soltanto in relazione, ad esempio, a quelle norme del codice civile (si pensi ai limiti di capitale) disciplinanti le sole obbligazioni di società, abbiano o meno rilevanza sotto il profilo fiscale. Il che non significa, ovviamente, che tali norme non abbiano rilievo (sussidiario) per una valutazione di "similarità" (o, eventualmente, di identità).

Il primo elemento costitutivo della fattispecie "titoli simili" è, come si è già avvertito, l'esistenza di un titolo: che si è detto dover essere un titolo *di credito*: tale essendo l'obbligazione (di società o di altro soggetto autorizzato).

Il problema si pone, in realtà, rispetto a quei documenti ai quali si riconosca la diversa natura di documenti di legittimazione<sup>10</sup>: punto questo che può riguardare in particolare i buoni fruttiferi e i certificati di deposito, in relazione ai quali si era dubitato proprio della loro natura di titoli di credito e che pur erano indicati come titoli simili dalla legge n. 1228 (per la normativa antecedente alla riforma) e ora lo sono dall'art. 10 del decreto 512 (non avendo, sul punto rilievo alcuno il diverso termine di scadenza). Ora, per i titoli di tale natura emessi da aziende e istituti di credito pare affermata la natura di titoli di credito, salvo per i

---

<sup>9</sup>Secondo GIUSTINO, *Nozione di titoli simili alle obbligazioni e sua rilevanza ai fini della ritenuta sui redditi dei titoli "atipici"*, in *La giust. trib.*, 1983, p. 585 per la similarità "...occorre in primo luogo ovviamente rifarsi al diritto civile per individuare la ricercata nozione di obbligazioni e conseguentemente di 'titoli simili'".

Va poi ricordato che "A parte gli enti di gestione delle partecipazioni statali (Iri, Eni) la facoltà di emettere obbligazioni è attribuita all'I.M.I. dal d.m. 11 giugno 1962, il quale prevede che detto ente possa emettere sia titoli rappresentativi di diritti su speciali gruppi di valori pubblici o privati di proprietà fiduciaria dell'ente, sia obbligazioni ordinarie o con diritto di partecipazione ai dividendi di speciali gruppi di valori azionari, e sia obbligazioni di serie speciali in relazione a determinate operazioni o gruppi di operazioni (art. 7, statuto I.M.I.); ed all'Enel dal d.P.R. 21 dicembre 1965, n.1720, che legittima detto ente ad emettere obbligazioni rimborsabili in conformità dei relativi piani di ammortamento nei limiti e con le modalità stabilite di volta in volta dal Comitato interministeriale per il credito ed il risparmio (art. 9, statuto Enel). In termini più generali l'art. 45 del T.U. sulle assicurazioni private dispone che l'esercizio dell'attività di gestione fiduciaria di beni conferiti da terzi è soggetto all'autorizzazione ministeriale prevista dallo stesso T.U. e con lo stesso provvedimento autorizzativo devono essere approvati i tipi di titoli che gli enti o le società di gestione fiduciaria intendono emettere", così PAVONE LA ROSA, *Titoli atipici e libertà di emissione nell'ambito delle strutture organizzative della grande impresa*, in *Riv. società*, 1982, p. 715. Ampie facoltà di emettere obbligazioni sono riconosciute a determinate aziende ed istituti di credito pubblico ed esercenti il credito a medio e lungo termine.

<sup>10</sup>Su di che vedasi LIBONATI, *Titoli impropri e documenti di legittimazione*, in *Banca, Borsa e Titoli di credito*, 1960, I, 233.

buoni fruttiferi assimilabili ai libretti di deposito (ai quali tale natura va sicuramente negata)<sup>11</sup>.

Natura che sembra però conseguente al fatto che si tratti di titoli al portatore: di guisa che ove si tratti di titoli nominativi potrebbe ritenersi esclusa la similarità non solo e non tanto in funzione del regime di circolazione del titolo ma per il venir meno del presupposto, vale a dire l'esistenza di un *titolo* (di credito).

Questo problema, viceversa, non sembra porsi per un gruppo di titoli, già considerati simili in base alla previgente normativa, cioè le *cartelle fondiari edilizie, agrarie* di miglioramento (tutte sicuramente riconducibili tra i titoli di credito): così come non si pone per una vasta area di titoli pubblici (che fruiscono in genere di esenzione da ritenuta)<sup>12</sup>.

Prima peraltro di procedere nel tentativo di individuare gli ulteriori elementi in base ai quali sia possibile, in generale, ricostruire la categoria della "similarità"

<sup>11</sup> Così, sostanzialmente, CHIOMENTI, *Il titolo di credito*, Milano, 1977, pp. 618-619 e bibliografia ivi citata.

Sui buoni fruttiferi si veda in particolare ANTONINI, *I mutui indicizzati*, Milano, 1979, p. 66 ss. il quale osserva come l'espressione "buoni fruttiferi non è sufficientemente univoca. Ed invero questi termini hanno un significato univoco quando siano riferiti ai requisiti formali: ma hanno un significato univoco se riferiti al rapporto sottostante. Pertanto l'espressione. 'buoni fruttiferi' è di *genus* solo sotto il primo aspetto mentre è di (duplice) *species* riguardo ai rapporti causali sottostanti ed alla restante disciplina (diversa scadenza minima, diversi contenuti autorizzativi per la relativa emissione, diversa utilizzabilità per ottenere anticipazioni, per la costituzione di riserva obbligatoria, ecc.)"; MOLLE, *I contratti bancari*, Milano, 1980, p. 107 ss. e nota (46) ove è riportata la legislazione vigente in materia; GALASSO, *Contratti di credito e titoli bancari*, Padova, 1971, p. 244.

Ritiene ancora MOLLE, *op. cit.*, p. 142 che i buoni fruttiferi nominativi non siano veri e propri titoli di credito: in tal senso, in sostanza, Appello Bologna, 14 febbraio 1976, in *Riv. dir. comm.*, 1977, I, 34. Come è ricordato nella nota alla sentenza bolognese, già il MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1958, vol. V, p. 332, aveva considerato il buono fruttifero, in linea di principio: "... vero e proprio titolo di credito, salvo che qualche clausola, contenuta nel buono o risultante da condizioni di affare, lo privi di uno o più caratteri propri del titolo di credito (letteralità, attitudine alla circolazione, autonomia, ecc.); nel quale caso diviene titolo di legittimazione".

Sui certificati di deposito, sempre degli istituti di credito, si veda MOLLE, *Ancora sul certificato di deposito*, in *Banca, Borsa e titoli di credito*, 1966, 230 nonché *I contratti*, cit., p. 143 (e dottrina ivi citata); ANTONINI, *I mutui*, cit., p. 67.

Vedasi infine da ultimo la legge 20 febbraio 1981, n. 23 e il D.M. (di attuazione) 23 dicembre 1981. Ma non sembra che tale ultima normativa abbia modificato i termini generali della questione.

<sup>12</sup> Una elencazione in PETTITI, *I titoli*, cit., p. 3 ss. a nota (6). Titoli ai quali a volte è la stessa legge che riserva il *nomen* di obbligazioni e ai quali – pur senza voler anticipare conclusioni – non può certo negarsi la caratteristica della similarità.

Giova a tal proposito ricordare quanto scriveva ASCARELLI, *Problemi in tema di titoli obbligazionari*, in *Studi in tema di società*, Milano, 1952, p. 294, nota 3 "Natura analoga a quella dei titoli obbligazionari ... hanno poi i buoni del tesoro, i prestiti consolidati ... le cartelle fondiari ... e via dicendo".

alle obbligazioni è opportuno cercare di delimitarne l'ambito rispetto ad un'altra categoria – anch'essa espressamente richiamata dalla legge – quella dei titoli “azionari ... e similari”. Ora, la distinzione con le azioni appare sicuramente agevole, bastando osservare che queste attribuiscono uno *status* che è quello di socio: e la stessa osservazione può farsi per quei titoli, che, pur non potendo qualificarsi formalmente come azioni, concorrono alla formazione del capitale, sociale o dell'ente che sia: ed ai quali il legislatore ha, in determinati casi, esteso determinate regole fiscali previste per le azioni<sup>13</sup>.

Ora il ricorso al criterio della idoneità a formare il capitale – pur essendo un criterio formale – è stato riconosciuto, in sede civilistica, come il più idoneo ai fini della distinzione<sup>14</sup>: e alla stessa conclusione si può pervenire anche in questa sede, anche tenuto conto che due degli altri criteri possibili (e i più rilevanti) sono stati introdotti, ma con norma sicuramente innovativa (come si dirà più oltre) dalla legge n. 512. Inoltre fra le caratteristiche della similarità, appare sicuramente essenziale la *emissione in serie* (l'art. 10/512 come si vedrà in seguito, lascia l'alternativa di serie *odi massa*), posto che un titolo di carattere individuale non può venire in alcun modo accostato alle obbligazioni. Se tali premesse sono esatte la diversità dalle azioni e l'emissione in serie appaiono, prima ancora che elementi della “similarità” presupposti di essa: insieme con l'altro, peraltro implicito, che si sia in presenza di *titoli di credito*. Un ulteriore aspetto, poi, appare di sicuro rilievo, quello relativo al regime di circolazione: poiché sembra davvero difficile assimilare, sia pure sotto il profilo fiscale ad un titolo un titolo all'ordine.

Anzi, a tal proposito viene altresì da dubitare che possa essere considerato “similare” un titolo necessariamente nominativo (se non ai fini dell'art. 10/512) vale a dire che non possa circolare anche al portatore. E ciò non solo per ragioni meramente formali, ma per un più sostanziale motivo che si ricollega (o forse, dopo l'emanazione del d.l. n. 512 è più esatto dire si collegava) con l'ulteriore elemento che è necessario prendere in considerazione ai fini della similarità, vale a dire con il reddito del titolo. Il quale reddito appare come elemento sicuramente rilevante, ai fini della similarità posto che la legge inquadra i redditi dei titoli similari nella fattispecie dell'art. 41, lettera *d*), del d.P.R. n. 597. Così l'art. 26 del d.P.R. n. 600 accomuna, ai fini della ritenuta obbligazioni e titoli similari quali titoli che Producono “interessi, premi e altri frutti” considerati e qualificati come

---

<sup>13</sup> Si veda ad esempio l'art. 48 della legge 7 agosto 1982, n. 562 sui titoli delle aziende ed istituti di credito pubblici, cui è stato riconosciuto il credito di imposta.

<sup>14</sup> PETTITI, *I titoli obbligazionari*, cit., p. 97, “le obbligazioni possono a volte attribuire ai titolari diritti in qualche modo variabili in funzione del successo economico della impresa sociale, nonché poteri di immissione o di controllo nella società, e, dall'altro, le azioni possono attribuire ai titolari diritti gestori limitati; d'altronde è innegabile che anche l'azienda sia un potenziale creditore della società per quanto attiene alla quota di liquidazione”.

redditi di capitale. È ben vero che la norma dell'art. 41 fa riferimento a "interessi, premi e altri redditi" (anziché frutti): ma la diversità lessicale non appare decisiva, attesa l'evidente funzione di previsione residuale da attribuirsi tanto all'espressione "frutti" quanto alla espressione "altri redditi". In realtà quello che appare di maggiore rilievo è l'idoneità del titolo a produrre un *interesse* che – non va dimenticato – resta pur sempre il reddito di capitale per antonomasia, mentre il riferimento a *premi, frutti, altri redditi* ha l'evidente funzione di attrarre nell'ambito impositivo anche quelle diverse forme di utilità che pur non presentando tutti gli elementi che qualificano l'interesse, sono comunque provenienti dal titolo, che ne è quindi la fonte diretta<sup>15</sup>. Ciò che conta, peraltro, appare essere la remunerazione del capitale con un *interesse*: che, per le obbligazioni (di società) fra l'altro è requisito espressamente indicato dall'art. 2413 del codice civile; per di più requisito ritenuto fra quelli essenziali<sup>16</sup>. Ove viceversa il titolo fosse produttivo di un reddito non inquadrabile fra quelli dell'art. 41, lettera *d*), la similarità appare da escludersi<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> COCIVERA, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, Milano, 1980, dopo avere osservato che gli "altri frutti" si identificano con gli "altri redditi", (e in tal senso si era già espresso ANTONIMI, *I mutui*, cit., p. 33, definendo l'espressione *altri frutti* analoga a quella *altri redditi*) ritiene che questi altri non siano "che le utilità assicurate dall'esistenza dei titoli e non gli ulteriori benefici retraibili dalla loro estinzione (p. 339): in particolare che fra-gli altri frutti non possa ricompandersi lo scarto di emissione. Sempre alla stessa fonte si deve l'osservazione che l'"espressione 'frutti' di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 600 (che 'sistematicamente' si identifica con quella 'altri redditi' di cui all'art. 41) non possa aver riguardo che ai frutti civili, e cioè a quei frutti che si acquistano giorno per giorno in relazione alla durata del diritto (cfr. art. 821 del codice civile). Il che si deduce anche dal fatto che l'art. 3, punto 4), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 con riguardo ai redditi *ex art. 26*, primo comma (interessi, premi e altri frutti) impone al sostituto di imposta l'obbligo del versamento per i proventi 'maturati' nel periodo di imposta ancorché non corrisposti, maturazione che il Ministero delle finanze (risoluzione 12 febbraio 1975, Div. X, prot. 10/107) ha confermato dover essere intesa negli stessi termini del codice civile".

<sup>16</sup> COTTINO, *Diritto commerciale*, I, p. 713. Non va dimenticato che la nozione comunemente accettata per le obbligazioni di società è che esse sono "titoli di credito i quali contengono la promessa di una società di pagare al possessore a determinate scadenze un certo interesse ..." (FRÈ, *Delle società per azioni*, in *Commentari Scialoja-Branca*, Bologna Roma, p. 465).

<sup>17</sup> Così, osserva GALLO, *Profili fiscali*, cit., p. 63, nota 38 "Questa argomentazione avvalorata, per altro verso, l'opinione sopra espressa riguardo ai certificati di partecipazione, i quali, proprio perché danno luogo ad una partecipazione agli utili e alle perdite, non possono essere assimilati alle obbligazioni". Si veda inoltre sul punto sempre GALLO, *loc. cit.*, p. 58 ss. La natura di titoli similari alle obbligazioni dei certificati di partecipazione era stata negata da MAGNANI, *I certificati di partecipazione*, Milano, 1981, p. 69, il quale puntualmente osservava che "la formula legislativa ('le società o gli enti che hanno emesso obbligazioni e titoli similari devono operare una ritenuta, con obbligo di rivalsa, *sugli interessi, premi ed altri frutti* corrisposti ai possessori') evidenzia un collegamento normativo con l'art. 41, lettera *d*) d.P.R. n. 597/1973 che, fra i redditi di capitale, prevede 'gli interessi, premi ed altri redditi derivanti da obbligazioni e titoli similari'. Orbene dato che il predetto art. 41 prevede, altresì, nella lettera *c*) 'i redditi derivanti da associazione in partecipa-

Non appare invece avere rilevanza il criterio di commisurazione del reddito conseguente del titolo: nel senso che, così come per le obbligazioni, si possono avere titoli a reddito fisso, o a reddito indicizzato ai più diversi parametri<sup>18</sup>, come avviene del resto per le “obbligazioni partecipanti”.

Si ripropone, a questo punto, il collegamento fra redditi provenienti dal titolo e regime di circolazione: potendo le obbligazioni essere emesse al portatore appare lecito porsi il problema se possono essere considerati simili titoli soggetti ad un diverso sistema di circolazione; tanto più che il particolare regime della ritenuta di imposta (ove il percipiente sia una persona fisica o una società di persone) è pienamente coerente ove il titolo sia al portatore – posto che una ritenuta d’acconto postulerebbe la identificazione del percettore al momento della riscossione del reddito, cosa che renderebbe piuttosto evanescente la non nominatività del titolo<sup>19</sup>. Né può avere rilievo che, successivamente, la legge n. 512 abbia, in tema di titoli “atipici” sostanzialmente disatteso siffatto principio che, almeno sul piano della coerenza logica, resta sicuramente valido.

Resta da dire, infine, di un ulteriore criterio in relazione al quale verificare la sussistenza della similarità, vale a dire quello della funzione economica dei titoli quali “strumenti di raccolta sul mercato finanziario”<sup>20</sup>.

Criterio già indicato dalla dottrina<sup>21</sup> e sicuramente di rilievo: anche se da solo insufficiente ad individuare la similarità (ed invero sulla base di tale solo criterio

---

zione in qualità di associato’, è da escludersi che il legislatore nella dizione ‘interessi, premi ed altri frutti in questione’...”.

<sup>18</sup> Sul fenomeno della indicizzazione si veda, in genere, ANTONINI, *I mutui indicizzati*, Milano, 1979. Sul punto cfr. ASCARELLI, *Varietà di titoli di credito e investimenti*, in *Problemi giuridici*, p. 689. Per le obbligazioni partecipanti PETTITI, *I titoli*, cit., p. 88, ricorda l’esistenza di “obbligazioni a reddito variabile, in cui l’obbligazionista non ha diritto ad un interesse prefissato, ma ad una percentuale sui risultati economici dell’impresa sociale (*income bonds*). La variabilità del reddito può essere totale, nel senso che gli obbligazionisti hanno diritto a percepire solo una partecipazione agli utili, ovvero parziale, quando essi hanno diritto a percepire un interesse fisso, per solito in misura inferiore al tasso di interesse corrente, più un utile supplementare eventuale”. Vedasi anche la bibliografia citata ivi, nota 13.

<sup>19</sup> Si è detto che l’ostacolo potrebbe essere superato rendendo nominativo il pagamento della cedola: ma su ciò si veda LI CAUSI, *Il problema della ritenuta d’imposta, ecc.*, in *Operazioni anomale di finanziamento con emissione di titoli*, Milano, 1982, p. 136. Così anche NUZZO, *Titoli atipici profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 91 “l’indeterminatezza del beneficio del provento, per essere il titolo emesso al portatore, è invece motivo della scelta di sottoporre i Proventi corrisposti al possessore del titolo a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta”. Già in questo senso BOSELLO, *Aspetti fiscali*, in *Operazioni anomale*, cit. p. 98.

<sup>20</sup> Cfr. MINOTTI, *Recenti innovazioni in tema di trattamento fiscale delle obbligazioni e dei titoli similari*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 198.

<sup>21</sup> ANTONINI, *I mutui indicizzati*, Milano, 1979, p. 66, nota n. 100, osservava che “... tale soluzione viene data solo per l’ipotesi in cui si dovesse dubitare che la natura non pecuniaria del credito comprometta la nozione di obbligazione; in caso diverso l’espressione *titoli similari* dovrebbe

anche le azioni di risparmio potrebbero essere considerate titoli simili alle obbligazioni). Occorre tuttavia avvertire che la funzione economica del titolo non si identifica con una causalità – in termini giuridici – del titolo stesso: e che, in particolare, esso non è legato alla nozione di mutuo che si è soliti riferire alle obbligazioni, potendo ben realizzarsi la “raccolta sul mercato finanziario” mediante diversi e combinati strumenti giuridici. Il che, può essere interessante rilevarlo, porta allo stesso risultato cui si perviene, in termini giuridico formali, in tema di non rilevanza, ai fini della similarità, del cosiddetto rapporto sottostante al titolo (similare). Intanto, la natura di titolo causale per le obbligazioni (di società) è pacificamente ammessa<sup>22</sup>; e di conseguenza sarebbe più che opinabile far derivare delle conseguenze in tema di similarità della natura del rapporto sottostante, come i certificati di deposito. Quindi, ciò che conta, ai fini della similarità, non è la natura giuridica del rapporto (o dei rapporti) ma proprio la funzione del titolo in sé, di raccolta di mezzi finanziari: conclusione valida sul piano sostanziale e non in contrasto con gli aspetti giuridico formali.

Il che consente di concludere che, indipendentemente dal qualificare le obbligazioni di società come titoli astratti o meno, la similarità non può essere esclusa pur in presenza di titoli ove il rapporto sottostante sia diverso del mutuo. E consente altresì di non dover affrontare in questa sede il problema della eventuale astrattezza del titolo ai fini della similarità: con l'avvertenza peraltro che ove si ritenesse di considerare le obbligazioni come titoli astratti, non sarebbe forse lecito negare la similarità a un titolo solo perché causale.

Viceversa non appare avere rilievo l'elemento della scadenza del titolo: il che si argomenta, fra l'altro, *a contrariis* dall'art. 1 della legge n. 676 del 1981, il quale,

---

riferirsi a titoli che nella similarità della funzione e nella comunità del requisito di emissione in serie siano noti per un diverso *nomen* (cartelle, buoni fruttiferi, ecc.)”. Più recentemente GALLO, *Profili fiscali della amministrazione della gestione fiduciaria di valori mobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 62, aveva osservato che “L'art. 26 del d.P.R. n.600 del 1973 e l'art. 41 del d.P.R. n. 597 del 1973 (che individua la categoria dei redditi di capitale) non fissano un preciso criterio per stabilire quando un titolo debba considerarsi “similare alle obbligazioni”. Spetta perciò all'interprete individuare tale criterio sulla base di una interpretazione logico-sistematica, che, come si è già detto, tenga conto anche della funzione dei titoli da assimilare, oltre che degli argomenti letterali e civilistici”.

<sup>22</sup> Su tale problema vedasi, da ultimo, SARALE, *Le obbligazioni di società*, in *Giur. comm.*, 1982, I, 881 ss. Salvo osservare ancora che “nei titoli di massa la c.d. causa del titolo può non corrispondere affatto, in senso proprio, alla vera causa dell'emissione del singolo titolo, ma è in realtà la causa dell'operazione globale, non la causa del titolo”: CHIOMENTI, *Il titolo di credito*, Milano, 1977, p. 255 (nota 48).

L'Autore prosegue ricordando come, proprio in tema di titoli obbligazionari, ASCARELLI, *Problemi in tema di titoli obbligazionari* (in *Banca, Borsa e titoli di società*, Milano, 1952, p. 306) rilevasse che i singoli titoli vengono consegnati “gli uni contro versamento di denaro, altri in pagamento di merci, altri ancora a regolamento di debiti certi o in cambio di azioni in seguito a riduzione di capitale”.

proprio con lo stabilire una agevolazione per le obbligazioni e titoli simili usava una formula non equivoca nel limitarla, ai titoli con scadenza non inferiore ai diciotto mesi, espressamente riconoscendo l'esistenza di obbligazioni e titoli simili con diversa scadenza. Il che, fra l'altro, trova conferma nel fatto che neppure per le obbligazioni la legge civile prevede un particolare termine di scadenza.

Dalle osservazioni fin qui formulate può tentarsi di ricostruire la categoria della similarità nei termini che seguono. In primo luogo la similarità non può che riferirsi a veri e propri titoli di credito: documenti e certificati ai quali non sia riconoscibile tale natura non possono essere (salvo una specifica previsione normativa *ad hoc*) titoli simili alle obbligazioni. Deve poi trattarsi di titoli emessi in serie<sup>23</sup>.

Anche sotto questo aspetto non vi sono dubbi sul fatto che non possa parlarsi, altrimenti, di similarità. Questi, più che requisiti, sono come si è detto, dei presupposti: esistendo i quali occorrerà vedere se sussistono altri requisiti in misura tale da far ritenere verificata la similarità.

Non tutti, necessariamente: giacché in presenza di un titolo di credito in serie, produttivo di un interesse, emesso al portatore, diretto alla raccolta di mezzi finanziari sul mercato, ecc., si dovrebbe pensare di essere in presenza non già di un titolo simile, sibbene di una vera e propria obbligazione, sia pure con un diverso *nomen*: tanto più che, come si è avvertito, le obbligazioni di società non esauriscono il *genus* obbligazionario. Ma allora può ritenersi, se la categoria della similarità deve avere un suo oggetto specifico, necessariamente diverso da quello individuabile con la categoria di obbligazioni, che sia sufficiente che ai presupposti indicati si affianchino alcuni – e non necessariamente tutti – degli elementi caratterizzanti le obbligazioni in genere. Una riserva può forse essere fatta per quanto concerne la redditività del titolo, nel senso che la corresponsione di un interesse appare sia sotto l'aspetto formale sia sotto quello sostanziale come un elemento caratterizzante la fattispecie titolo obbligazionario, di guisa che un titolo non produttivo di un interesse appare difficilmente inquadrabile nello schema "obbligazione".

Tuttavia ove si ammetta l'esistenza di obbligazioni a cedola zero, si potrebbe pensare che sia sufficiente, ai fini dell'esistenza di un reddito conseguito dal titolo, uno scarto di emissione.

Infine deve trattarsi di titoli (che possono essere emessi anche) al portatore:

---

<sup>23</sup>Non è qui il caso di trattare della diversa funzione dei titoli in serie rispetto a quelli non di serie né della distinzione fra titoli di serie o di massa ovvero fra titoli di gruppo o individuali (su di ciò CHIOMENTI, *Il titolo*, cit., p. 272). Vedasi anche, sul punto, VISENTINI G., *Operazioni atipiche di finanziamento con emissione di titoli in serie*, in *Legislazione econ.*, 1977, 1978, Milano, 1979, e bibliografia ivi citata. Secondo il VISENTINI la facoltà di emissione dei titoli in serie era limitata ai casi previsti ed autorizzati dalla legge (p. 851).



almeno fino alla emanazione del d.l. n. 512. La cui funzione deve essere quella, già ricordata, di raccolta di mezzi finanziari per l'investimento. L'insieme di tali requisiti sembra far concludere che i titoli simili debbano essere necessariamente "titoli tipici", siccome di serie, al portatore, produttivi di interessi e contenenti eventualmente anche l'obbligazione di corrispondere una somma di danaro a titolo di capitale, oltre che di interessi. Tale ultimo requisito, peraltro, a ben vedere potrebbe non essere considerato essenziale: basti invero pensare ai titoli irredimibili del debito pubblico.

#### 4. L'art. 10 della legge n. 649 e la distinzione con i titoli "atipici"

Con l'art. 10 del d.l. 30 settembre 1983, n. 512 (convertito dalla L. 25 novembre 1983, n. 649) si è provveduto a dare una espressa qualificazione della similarità in presenza di determinate caratteristiche. Occorre intanto vedere se la norma abbia natura innovativa o interpretativa, cioè se modifichi o meno il concetto di similarità e quale sia l'effettivo ambito di applicazione della disposizione citata.

Che il secondo comma dell'art. 10 (del resto al pari del primo, che introduce l'obbligo della ritenuta per lo scarto di collocamento delle obbligazioni) abbia carattere sicuramente innovativo non pare dubbio, per più di una considerazione.

Negli atti parlamentari, l'art. 10 viene menzionato quale parte integrante della nuova normativa sui titoli atipici: ed invero la natura innovativa della disposizione in questione è stata ravvisata nella *ratio* che ha presieduto alla sua emanazione, vale a dire nella esigenza di dettare, in funzione della nuova disciplina sui titoli atipici, un sicuro criterio di distinzione per i titoli simili alle obbligazioni<sup>24</sup>. Ma ciò che più conta è il fatto che la fattispecie dei titoli "similari" delineata dall'art. 10 si discosta da quella che è possibile ricostruire in base alla normativa generale.

Infine, la natura innovativa del secondo comma dell'art. 10 emerge anche dal lato letterale della norma, posto che il dettato della legge è preciso nel senso che la similarità viene delineata "ai fini dell'art. 26, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni". Il legislatore cioè si è dato cura, proprio all'inizio del dettato normativo, di precisare che la definizione di titoli simili veniva, in tale sede, emanata non ad ogni effetto – sia pur fiscale – ma solo ai fini del regime della ritenuta<sup>25</sup>.

Ciò da un canto giustifica il raccordo fra tale disposizione e l'intero contesto del provvedimento normativo e dall'altro consente di ricondurre la "similarità", ai fini e per gli effetti dell'art. 10, nel quadro della più generale disciplina dei titoli "atipici".

<sup>24</sup> Cfr. circolare ABI, Serie tributaria, n. 12 del 18 gennaio 1984, p. 7.

<sup>25</sup> Sulla natura innovativa dell'art. 10 si veda anche MINOTTI, *Recenti innovazioni*, cit., p. 197.

Il che richiede, in via preliminare, di accennare sia pure sommariamente, ai criteri distintivi, in base alla legge n. 649 fra i titoli cosiddetti atipici, ai sensi dell'art. 5 ss. e titoli similari alle obbligazioni. Non par dubbio che i primi ricomprendono – o meglio, possono ricomprendere – titoli anche non di credito, titoli impropri, di legittimazione, certificati in genere<sup>26</sup> laddove per i titoli similari permane sicuramente il requisito di essere titoli di credito: ed invero l'art. 10 si riferisce non già, come l'art. 5, a “titoli e certificati” ma solo a *titoli*. Resta peraltro il dubbio se i titoli similari debbano essere necessariamente *tipici*, in contrapposizione a quelli disciplinati dall'art. 5. La soluzione affermativa, sul piano sistematico, sarebbe senz'altro da preferirsi; ma la fattispecie generale delineata dall'art. 10 sembra lasciare aperta la possibilità di titoli similari cosiddetti atipici. Ciò in quanto non appare più essenziale il requisito della natura di titoli al portatore, per i titoli similari – che pur in base all'art. 10 devono contenere l'obbligazione di pagare una somma – che poteva ritenersi a fondamento della applicazione della ritenuta d'imposta.

Ed invero, nel sistema delineato dalla legge n. 649 è prevista la tassazione per ritenuta definitiva per tutti i titoli *atipici*, quale che sia il regime di circolazione, e quindi anche per i titoli (esclusivamente) nominativi, ove sarebbe sicuramente identificabile il percipiente. Il che fa venir meno quella che, fino alla emanazione della nuova normativa, poteva ben essere considerata una necessità logica per l'applicazione della ritenuta d'imposta.

Non solo: constatate le differenze di prelievo fra i titoli “atipici” e quelli similari<sup>27</sup>, si deve ulteriormente osservare che per i primi – a differenza di quanto continua a verificarsi per i secondi – la ritenuta è *sempre* di imposta<sup>28</sup>: cosa-questa che costituisce una sicura deviazione rispetto ai principi e che si traduce, in definitiva, in un regime di particolare favore per i titoli “atipici”, tale da compensare, probabilmente, la diversità di aliquota rispetto alle obbligazioni e titoli similari.

In conclusione, sembra che la fattispecie titoli similari alle obbligazioni si contrapponga, in base alla legge n. 649, al *genus* dei titoli e certificati di cui all'art. 5: fermo restando il requisito comune della emissione in serie, la similarità si caratterizza da un canto dal fatto di essere limitata ai soli titoli di credito, dall'altro dalla presenza di una serie di specifici requisiti. Non solo: ove si ritenga che – almeno ai fini fiscali – la disciplina dell'art. 5 concerna tutti (e soltanto) i titoli atipici<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Così TREMONTI, *Osservazioni sulle nuove norme di imposizione sui cosiddetti titoli atipici*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 189.

<sup>27</sup> Su di che vedasi NUZZO, *Titoli*, cit., p. 115 ss.

<sup>28</sup> TREMONTI, *Osservazioni*, cit., p. 190 osserva che “la natura ‘d'imposta’ della ritenuta, sia nel caso di possessore persona fisica, sia nel caso di possessore persona giuridica, annulla ogni differenziale di regime fiscale, che avrebbe reso convenienti girate finali di comodo”.

<sup>29</sup> Vedasi sul punto NUZZO, *Titoli atipici*, cit., p. 82 ss. Un ulteriore criterio di differenziazione fra titoli atipici in genere e titoli similari in GIUSTINO, *Nozione*, cit., p. 187.

ne conseguirebbe necessariamente che solo ai titoli tipizzati potrebbe essere riconosciuta la natura di titoli *similari*.

Tale conclusione, tuttavia, se poteva essere accettata (e lo può tuttora) per la similarità in generale, non sembra altrettanto sicura per la similarità *ex art. 10* posto che, non operando il divieto dell'art. 2004 del codice civile ove i titoli siano nominativi, nulla osterebbe, data la generale applicazione della ritenuta d'imposta anche (e soprattutto) per gli atipici, di ipotizzare titoli atipici con le caratteristiche volute dallo stesso art. 10.

### 5. I requisiti per la similarità *ex art. 10* legge n. 649

Fra i requisiti voluti dalla legge ai fini della similarità vi è, in primo luogo, quello di contenere l'obbligazione di pagare una somma di denaro non inferiore a quella indicata (nel titolo). Resta così confermata, anche ai fini dell'art. 10, la non rilevanza del rapporto sottostante potendo la causa della obbligazione essere non necessariamente conseguente – il riferimento è d'obbligo – ad un mutuo. Così, non avendo la legge limitato all'obbligazione di pagare una somma il contenuto del titolo, non v'è dubbio che questo possa incorporare *anche* obbligazioni di genere diverso (come nel caso delle obbligazioni convertibili). Il fatto poi che non sia stato fatto cenno, nella norma, alla fruttuosità del titolo, può confermare la possibilità di titoli a cedola zero: ma non fa interessi, atteso il collegamento fra la disposizione dell'art. 10 e l'art. 26 del d.P.R. n. 600, ai cui fini la norma qualificatoria è dettata. Ulteriore elemento di sicura novità – che conferma la natura innovativa dell'art. 10 – è costituito dalla scadenza, che non deve essere inferiore a diciotto mesi.

La norma, peraltro, indica una *scadenza* fissa (non inferiore ai diciotto mesi) e subito prosegue riferendosi alle *scadenze* (per quanto l'obbligazione di pagare una somma). Dal che è facile desumere che, come del resto avviene per le obbligazioni, la scadenza, intesa come il momento del rimborso (o comunque del pagamento) non deve essere necessariamente la stessa per tutti i titoli. Ed invero sarebbe profondamente irrazionale che per i titoli simili non si potesse procedere, ad esempio, alla estinzione per estrazione (come avviene molte volte sia per le obbligazioni di società sia per i titoli pubblici). Al che consegue, data anche la *ratio* della norma che è quella di porre il limite di diciotto mesi per individuare, com'è ormai regola generale, i confini della raccolta a medio [e lungo] termine), che la scadenza deve essere non inferiore a diciotto mesi e deve altresì esserci, nel senso che non si potrebbero far rientrare fra i titoli simili quelli irredimibili ovvero privi di una scadenza predeterminata.

Il che da un lato parifica la disciplina dei titoli simili in generale con quelli dei buoni fruttiferi e certificati di deposito previsti dallo stesso art. 10, in ordine

alla scadenza (che per tali titoli deve essere non inferiore a diciotto mesi), dall'altro conferma che l'espressione "scadenza fissa" – che, si noti, era già contenuta nell'art. 20 della legge 7 aprile 1881, n. 133 proprio in relazione ai buoni fruttiferi – va intesa come scadenza predeterminata prima della quale non può chiedersi il rimborso o il pagamento. A tale conclusione del resto si perviene confrontando l'art. 10 con l'art. 6 della stessa legge, ove si fa invece riferimento ai titoli (anche emissione continuativa) che non hanno una scadenza *predeterminata*.

Inoltre i titoli non devono attribuire alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa (o dell'affare) né di controllo sulla gestione. Sono questi i criteri che il legislatore ha adottato per differenziare i titoli in questione dalle azioni e titoli simili: escludendosi, in tal modo, ai fini della similitudine ogni potere di intervento, anche indiretto, nella gestione della impresa (o dell'affare).

Non è stato cioè seguito – ed opportunamente – il diverso criterio pur prospettato in qualche sede, della determinazione del reddito collegato o commisurato agli utili della gestione: criterio, in un momento di diffuse indicizzazioni, sicuramente irrazionale, ed in palese contrasto con quanto si verifica proprio in tema di obbligazioni di società.

Il criterio adottato, tuttavia, non appare completamente incompatibile con quello proposto *retro*, vale a dire il fatto di concorrere o meno alla formazione del capitale sociale, nel senso che è difficile ipotizzare che si verifichi questo senza che si verifichi anche un sia pure ridotto potere di intervento (salvo per le azioni di risparmio<sup>30</sup>).

Per quanto si riferisce al controllo sulla gestione, la norma va intesa nel senso di escludere – conformemente al dato letterale della norma – ogni possibilità di controllo, appunto, sulla gestione: il che non esclude, peraltro, come del resto avviene in materia di obbligazioni di società, il diritto alla verifica dei risultati della gestione, ovvero al rendiconto<sup>31</sup>. Ovviamente nessun rilievo avrebbe un potere di controllo, anche sulla gestione, demandato non ai possessori dei titoli o ad un loro mandatario ma ad un organo da essi distinto, data la evidente preoccupazione, che sembra essere a fondamento della disposizione dell'art. 10, di tenere distinte le posizioni di creditore da quelle, anche in senso lato, di soci dell'impresa emittente.

---

<sup>30</sup> Che, peraltro, secondo una parte della dottrina, non attribuiscono lo *status* di socio (GUERRA, in *Riv. soc.*, 1967, p. 823).

<sup>31</sup> Osserva il PETTITI, *I titoli obbligazionari*, cit., p. 181 "Questa conclusione mi sembra dettata dalla considerazione che se alla società emittente si volesse riconoscere una illimitata nell'indicare gli obbligazionisti i risultati della gestione, i diritti di questi ultimi verrebbero ad essere tali solo di norme, perché l'equilibrio instaurato con il rapporto obbligatorio sarebbe alterato a favore della società per atto di questa".

Del resto la distinzione fra controllo sulla gestione e diritto al rendiconto emerge chiaramente dall'art. 2552, secondo e terzo comma, c.c.: su di che ancora PETTITI, *op. cit.*, p. 182.

Tale ultima considerazione può essere di qualche utilità per la soluzione del problema relativo al valore dell'art. 10 in relazione alle altre norme che disciplinano la similarità (o meglio, gli effetti della similarità), potendosi pensare che, nonostante che la norma sia dettata ai fini della ritenuta, essa possa contenere un criterio interpretativo valido in via generale. La risposta, tuttavia, pare debba essere negativa. Ed invero la maggiore estensione della previsione dell'art. 10 da un canto, che consente di riconoscere la similarità anche a titoli necessariamente nominativi, e l'introduzione di limiti di scadenza dall'altro, che fanno escludere dal novero dei similari tutti i titoli del debito pubblico con durata inferiore ai diciotto mesi o quelli irredimibili, fanno ritenere, in via generale, inapplicabile la normativa dell'art. 10 alle altre ipotesi previste di similarità, né consentono di utilizzarla come criterio ermeneutico, sempre di portata generale.

Vi è ancora da osservare come il riferimento alla gestione o al controllo *dell'impresa o dell'affare* potrebbe far ritenere che solo dei titoli emessi da *imprese* potrebbero rientrare nella categoria dei titoli similari. Tale conclusione, peraltro, appare sicuramente eccessiva, non potendosi ragionevolmente escludere, per ciò solo, dal novero dei titoli similari quelli, ad esempio, emessi da enti pubblici: la disposizione quindi va probabilmente intesa nel senso che essa è applicabile quando l'emittente sia una impresa (ovvero si ricolleghino ad un *affare*, ove lo stesso sia posto in essere, se ciò è possibile, da un non imprenditore).

Secondo l'art. 10, secondo comma, inoltre sono titoli similari, ai fini della ritenuta, per espressa qualificazione legislativa, i buoni fruttiferi ed i certificati di deposito con scadenza non inferiore a 18 mesi emessi da istituti di credito o da sezioni o gestioni di aziende o istituti di credito che esercitano il credito a medio e lungo termine; nonché da società esercenti la vendita a rate di auto-veicoli.

La specifica previsione normativa non impedisce che altri eventuali "buoni"<sup>32</sup> ancorché produttivi di interessi, non emessi da istituzioni creditizie, non possano farsi rientrare, sotto tale aspetto, fra i titoli similari alle obbligazioni. Il problema intanto non si pone proprio perché espressamente previsti dalla legge, per gli "speciali" buoni fruttiferi emessi dalle società esercenti la vendita a rate di auto-veicoli: i quali sono previsti dalla legge (art. 29 del d.l. 15 marzo 1927) proprio in alternativa alle obbligazioni.

Comunque, ove esistessero "buoni fruttiferi" o "certificati di deposito" emessi da soggetti diversi dalle aziende o istituti di credito indicate<sup>33</sup>, nulla impedisce

---

<sup>32</sup> Vedasi, in generale, su concetto di "buono" BUSCEMA, voce *Buono*, in *Enciclopedia del diritto*, V. Milano, 1959, p. 706 ss. In particolare, sui buoni postali fruttiferi, la voce di CUTRONA e MASILLO, in *Novissimo Digesto Italiano*, Torino, II, 1958, p. 622 ss.

<sup>33</sup> Secondo MINOTTI, *Recenti innovazioni*, cit., p. 198 la facoltà di emettere i buoni fruttiferi e i certificati di deposito è riservata esclusivamente agli istituti e sezioni di credito indicati nella legge

che in presenza degli elementi generali voluti dalla legge per la sussistenza della similarità, possano essere considerati simili, anche ai fini della ritenuta. Piuttosto, la specifica previsione normativa potrebbe far ritenere ai fini dell'art. 10 irrilevante la questione della nominatività, salvo che tale caratteristica non privi i titoli suddetti della qualità di titoli di credito. Il che sembra avere fra l'altro particolare rilievo ove si consideri che in tal caso verrebbe meno ogni giustificazione di diversità d'aliquota rispetto ai depositi bancari in genere.

Tuttavia la lettera della legge non pare consentire discriminazioni nel senso che, ove si sia in presenza della fattispecie "buono fruttifero" o "certificato di deposito", emessi da determinati soggetti, si dovrebbe considerare comunque verificata l'ipotesi della similarità. Ma, in ogni modo, solo ai fini della ritenuta; non apparendo possibile, ad esempio, collocare un certificato nominativo, privo della natura di titolo di credito, fra i titoli (merce) di cui all'art. 64 del d.P.R. n. 597, solo in funzione della sua natura (eventualmente) di titolo simile ai fini della ritenuta.

## 6. Conclusioni

In definitiva, la sia pur parziale innovazione dell'art. 10 non appare particolarmente felice. Intanto si ripropone un problema di tecnica legislativa, purtroppo assai frequente nel diritto tributario, quella cioè di formulare precetti normativi mediante qualificazioni. In realtà non vi era alcun bisogno che il legislatore, per assoggettare determinati titoli con determinate caratteristiche, allo stesso regime di ritenuta delle obbligazioni, si preoccupasse di definirli (e qualificarli) come simili, essendo sufficiente formulare la norma più semplicemente secondo lo schema, che dovrebbe essere classico, di configurare la fattispecie e dettarne gli effetti. La qualificazione, in questo caso, appare forse superflua. Tanto più che si discosta da quella che risulta essere la similarità secondo le regole generali: e in ogni modo – né la cosa può essere contestata – in base al preciso dettato normativo è pur sempre una qualificazione parziale. In secondo luogo appare davvero difficile giustificare, come si è già accennato, la diversità di regime con i cosiddetti titoli atipici, per i quali la ritenuta è sempre di imposta. E se è vero che per le obbligazioni e titoli simili essa è inferiore (il 12,50 rispetto al 18 per cento) non è men vero che, per il particolare meccanismo di prelievo sugli interessi, la ritenuta va effettuata ancorché gli interessi non vengano corrisposti, vale a dire allorquando sono semplicemente maturati, laddove per gli "atipici" è la corresponsione che determina il sorgere dell'obbligo della ritenuta.

---

10 febbraio 1981, n. 23. Si veda anche *ivi*, pp. 198-199 per la problematica relativa all'individuazione dei soggetti emittenti.

## RISERVE E FONDI NEL BILANCIO D'ESERCIZIO: PROFILI TRIBUTARI\*

1. Prenderò lo spunto dall'ultima osservazione del prof. Colombo, vale a dire dalla problematica terminologica, considerando l'uso da parte del legislatore delle espressioni *riserve e fondi*, (potremmo magari aggiungere *poste*). La legge tributaria, che gode fama di alto tecnicismo, fama peraltro del tutto immeritata, non porta alcun contributo alla soluzione del problema terminologico. Anzi, con tutta probabilità, costituisce un ulteriore elemento di confusione.

Qualche esempio, tratto anche dalle leggi più recenti. Così l'articolo 45 d.P.R. n. 597 del 1973, che si intitola "*riserve non costituite con utili*", detta un particolare regime fiscale ai fini della distribuzione delle medesime; ma mentre nella rubricella contiene solo l'espressione *riserve*, si preoccupa, nel testo della norma, di aggiungere *e altri fondi*. Si osservi che oggetto della previsione della norma sono i fondi costituiti con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta nonché quelli costituiti con interessi di conguaglio e con sopraprezzo di emissione. Si tratta di poste alle quali credo non possa essere negata la natura di riserva secondo la comune accezione del termine. Ciò nonostante il legislatore tributario non intende compromettersi: parla di *riserve e altri fondi*. Il che lascerebbe perfino pensare una contrapposizione fra riserve e fondi in generale, quasi le prime stessero ai secondi come *species a genus*.

Analoga precisazione da parte del legislatore si trova nella legge del 25 novembre 1983, n. 649. Anche qui l'espressione continuamente usata è *riserve e altri fondi*. In parole povere il legislatore non intende prendere posizione e detta un regime per queste poste avendo utilizzato l'espressione *riserve o altri fondi*. Non sempre il legislatore tributario si è comportato così: in passato, prima cioè della riforma tributaria, la disciplina della imposta sulle società, che aveva come suo oggetto e sua base imponibile, fra l'altro, il patrimonio della società, faceva riferimento a *capitale e riserve*, con l'esclusione delle *riserve* che fossero destinate a *copertura di specifici oneri*; con evidente riferimento a quelle poste che in realtà non avevano natura di riserve. L'espressione *riserva tout court*, nella legislazione

---

\* *Giur. comm.*, 1986, pp. 496-506.

tributaria, mi pare che sia rimasta solamente nella legge di registro. Ed invero nella legge di registro, all'articolo 47, quando si parla delle fusioni di società, il legislatore si dimentica per una volta degli altri fondi e statuisce che la base imponibile è data dal capitale e dalle riserve delle società fuse o incorporate.

Il perché di questo breve *excursus* terminologico, è presto detto: non c'è dubbio che, anche ai fini fiscali, la qualificazione di una posta in modo o nell'altro, così come delineata dal prof. Colombo, può avere una certa rilevanza. Ma la tecnica del legislatore fiscale, sempre ispirata a principi di massima tutela del fisco, ha voluto evidentemente evitare che una diversa denominazione potesse avere conseguenze sul piano applicativo ed ecco allora la commistione e la fungibilità fra i termini *fondo e riserva*. Naturalmente l'espressione fondo, anche dal legislatore fiscale viene in più di una occasione usata per indicare delle poste che tutto sono tranne che delle riserve. Quindi non abbiamo nessun aiuto, sotto il profilo terminologico, dalla legge fiscale. Ricordo ancora, per curiosità più che per completezza, che la stessa legge individua poi col termine di riserva delle poste che tutto possono essere tranne che riserve. Si pensi, nel settore assicurativo, alle cosiddette riserve premi o sinistri, che riserve non sono. Quindi abbandoniamo la speranza che vi sia una uniformità o una tendenza terminologica che consenta di risolvere per questa strada i problemi che via via si possono porre.

2. Introduco quindi il tema con una osservazione: si parla, come Loro sanno, del problema dei rapporti tra la legge fiscale, la legge civile, del problema del doppio binario, del problema dell'inquinamento della normativa civilistica da parte della legge fiscale, ecc. È una tematica che è stata trattata amplissimamente. Ricordo in particolare il prof. Falsitta che a questa ha dedicato più di un lavoro, a volte in garbata polemica col prof. Colombo. Tuttavia, nonostante che il fenomeno non sia sfuggito, si è sempre sostanzialmente discusso in termini di *conto economico*. Vale a dire questa problematica è stata vista in funzione del fatto che la normativa fiscale veniva ad incidere su quella parte del bilancio che è il conto perdite e profitti; e i problemi di raccordo si sono quasi sempre visti in relazione alla formazione del conto economico. Non è sfuggito il fatto che la normativa fiscale potesse incidere anche sul procedimento di formazione del bilancio inteso come atto che comprende anche lo stato patrimoniale, ma sostanzialmente si è sempre finito col parlare del conto economico: a tal punto che lo stesso Falsitta in uno dei suoi lavori ha detto "quando parliamo di bilancio fiscale usiamo espressione inesatta perché il bilancio è bilancio civile (...), intendiamo riferirci alla dichiarazione dei redditi". Su questo punto manifesterei un leggero dissenso. Perché, in realtà, è vero che la normativa fiscale incide (non voglio prendere posizione sul fatto che inquina o integri) sulla formazione del conto perdite e profitti, ma la normativa fiscale incide in modo molto sensibile anche sullo stato patrimoniale. E forse il non aver avvertito nella sua compiutezza questo aspetto può



aver impedito di giungere a determinate soluzioni; quelle soluzioni che peraltro già si intravedono nella quarta direttiva CEE, proprio in materia di teoria generale del bilancio. Intanto segnalo, a titolo di curiosità ma credo sia curiosità importante, come la recente legge n. 689, che ha introdotto la complicatissima classificazione delle riserve e degli altri fondi e che costringe a non facili interpretazioni per sapere se un certo fondo debba andare al n. 1, al n. 2, al n. 3, al n. 4 ai fini dell'esatta applicazione dell'imposta di conguaglio, è una norma *fiscale* che non incide soltanto sulla dichiarazione dei redditi, ma impone la redazione di un allegato, concretandosi anche in un obbligo avente per oggetto la relazione degli amministratori. Pertanto è una norma fiscale che diventa norma concorrente con le norme civilistiche in ordine al contenuto della relazione degli amministratori. Considero la cosa estremamente significativa ed estremamente importante sul piano della teoria generale, perché l'affermazione, oggi, che la relazione degli amministratori vada fatta sulla base della legge civile è affermazione oramai incompleta, non esatta, nel senso che vi è quanto meno un'altra disposizione contenuta in una legge sicuramente tributaria, con finalità esclusivamente tributarie (non dimentichiamoci che la finalità della norma consiste solo nell'applicazione della imposta di conguaglio), che impone, ripeto un obbligo agli amministratori in ordine alla loro relazione. Quindi sotto questo profilo direi che le cose si stiano muovendo in una certa direzione; muovendo naturalmente con molta fatica perché oggi, la materia di formazione del bilancio, sta attraversando una fase direi abbastanza critica. L'affermazione che il bilancio vada compilato secondo la legge civile, in base a quella funzione che il bilancio è chiamato a svolgere, affermazione sostenuta (mi si consenta l'espressione) dai "puristi" del bilancio, forse non è più così esatta come poteva essere prima della riforma tributaria; perché non mancano, come vedremo, norme tributarie che, sia pure in via opzionale o forse anche non opzionale, vengono a essere anch'esse norme (come quella che ho testé richiamato sulla relazione degli amministratori), che disciplinano la formazione del bilancio. Prima della riforma tributaria credo che ciò non accadesse. A ciò si aggiungano, e il giurista non può non tenerne conto, i "principi contabili generalmente accettati", dove in più di una occasione è dato riscontrare una certa divergenza con la normativa tributaria e forse anche con la normativa civilistica. Oggi, in realtà il bilancio va visto fra tre criteri di formazione: la legge civile, quella tributaria e i principi contabili; sullo sfondo la soluzione, che dovrebbe essere l'attuazione della quarta direttiva. Che questi problemi esistano credo possa essere dimostrato con una certa facilità, e penso di poterlo dimostrare con gli esempi che sono poi gli esempi classici.

3. Ne considererò due (non voglio poi annoiare troppo l'uditorio): il solito problema degli ammortamenti anticipati, e quello dell'accantonamento delle plusvalenze da reinvestire.

Scelgo questi perché mi sembra siano la cartina di tornasole della problematica concernente la formazione del bilancio. Sugli ammortamenti anticipati si è scritto moltissimo, mentre tutto sommato non si è molto considerato il problema dell'eventuale discordanza tra gli ammortamenti ordinari e gli ammortamenti previsti dalla legge fiscale. Falsitta ha tentato a questo proposito un'opera di congiunzione, affermando che sostanzialmente la legge fiscale non fa che applicare la normativa civilistica, il che farebbe peraltro supporre la perfetta inutilità della normativa fiscale. Non sarei però così ottimista e soprattutto non penso che ciò sia sempre possibile. Vi possono essere dei casi in cui l'ammortamento può divergere. L'ammortamento fiscale è previsto con criteri prefissati, l'ammortamento civilistico va fatto con criteri effettivi, il che concettualmente consente di ipotizzare uno scostamento fra i due tipi di ammortamento. Tuttavia non sembra, perché si deve tenere conto anche di quella che è la pratica operativa delle imprese, che il problema sia particolarmente grave per gli ammortamenti ordinari. Il problema è viceversa più sentito per gli ammortamenti anticipati; non sulla loro legittimità, che deve essere riconosciuta (confesso che quando vi è una norma nell'ordinamento giuridico di pari grado con le altre norme, che consente al soggetto un certo comportamento, ritenere illegittimo il comportamento del soggetto che si adegua a un dettato normativo, appare fastidioso), non solo perché ritengo soddisfacente la soluzione proposta (fra le altre) dal prof. Falsitta, quella di considerare cioè l'ammortamento anticipato come diretto a costituire una riserva, e più precisamente una riserva di utili. In realtà i problemi vengono dopo. Cioè, una volta che l'ammortamento anticipato sia stato appostato in bilancio, nello stato passivo; questo fondo è una posta alla quale non si può riconoscere la natura di posta correttiva dell'attivo ove sia una riserva, perché se è una riserva non è una posta correttiva: però ha il nome di una posta correttiva, si chiama *ammortamento* anticipato.

Nessuno può dubitare che l'ammortamento anticipato vada comunque contabilizzato distintamente, rispetto all'ammortamento ordinario, e probabilmente è esatta la tesi che non si possa procedere ad ammortamenti anticipati se la società non ha il bilancio in utile (anche se occorrerebbe specificare di quali utili si tratti, di utile civile o di utile fiscale perché, essendo l'ammortamento anticipato un *quid* che nasce dalla normativa fiscale, si potrebbe anche pensare che occorra che la società abbia un utile fiscale). Ma soprattutto il problema riguarda l'uso del fondo.

Son state proposte diverse soluzioni.

Fra le tante, la più corretta, e non mi pare sia stata molto delineata, rispondente anche al nome e alla funzione che viene attribuita al fondo, sia quella di proseguire, una volta esaurito l'ammortamento ordinario, nell'ammortamento del cespite, proprio utilizzando la riserva che è stata all'uopo costituita (cioè il fondo ammortamento anticipato): vale a dire senza interessare ovviamente il conto

economico, imputando le successive quote di ammortamento in diminuzione della riserva “anticipata”. In caso contrario si potrebbero verificare degli inconvenienti abbastanza notevoli. Da un lato vi è il principio della chiarezza e della verità dei bilanci; una volta che sommato l’ammortamento ordinario con l’ammortamento anticipato il cespite fosse interamente ammortizzato fiscalmente si avrebbe in bilancio una rappresentazione non esatta della realtà. Vero che questa rappresentazione potrebbe venire corretta in sede di relazione: precisando che per il 45 % si tratta di ammortamento anticipato. Ma se a questo punto ci fermassimo, rimarrebbe sempre il dubbio se fosse legittimo il comportamento di quegli amministratori i quali di fronte ad un bene ammortizzato civilisticamente al 55 % non proseguissero nell’ammortamento. Pare a me che se il cespite non è interamente ammortizzato si debba continuare ad ammortizzarlo; e si debba continuare ad ammortizzarlo utilizzando una posta disponibile e vincolata al fine dell’ammortamento (visto che si chiama ammortamento anticipato). Non riesco in realtà a comprendere per quale motivo l’ammortamento non debba essere effettuato utilizzando una posta che è lì per questo.

Se così non fosse, ci si può chiedere per quale motivo si sia chiamata quella posta “ammortamento anticipato”. Si poteva chiamarlo in un altro modo; si poteva dire che chi ha dei beni ammortizzabili può costituire una riserva per l’ammontare di una certa percentuale. Mi sembra che la soluzione che propongo da un lato salvi la natura di riserva del fondo ammortamento anticipato, riserva che sarà via via decrescente, una volta che la si cominci ad utilizzare ai fini dell’ammortamento ordinario; dall’altro, conformemente alla funzione, ne faccia una riserva non disponibile, ma vincolata appunto all’ammortamento. È una tesi che può prestare il fianco a una quantità di critiche: ma *in subiecta materia* forse qualunque soluzione è poco soddisfacente, e non son del tutto sicuro che l’attuazione della quarta direttiva – in particolare l’articolo 43 – di per sé possa essere la soluzione del problema, se questo aspetto non verrà specificato.

4. Il fondo plusvalenze *ex* articolo 54 ha, secondo riconoscimento unanime, una volta accantonato, natura di riserva e di riserva d’utile e valgono per questo fondo le stesse considerazioni fatte per l’ammortamento anticipato. La costituzione di questo fondo è sicuramente legittima: esso è fra l’altro previsto espressamente, non solo dalla legge fiscale, ma anche da una legge speciale che prevede la formazione di questo fondo (in materia assicurativa nello schema di bilancio delle imprese di assicurazione).

La natura di riserva è stata anche riconosciuta, direi normativamente, in occasione dell’ultima legge di rivalutazione Visentini bis, dal decreto ministeriale. E anche qui i problemi non si pongono con la creazione del fondo; i problemi si pongono con la utilizzazione del fondo, allorché venga effettuato un investimento e, secondo quanto prevede la norma, questo fondo venga portato a fondo

ammortamento. Facciamo il caso più semplice: il fondo plusvalenze è 100, la società, nel termine di legge, provvede a reinvestirlo in un bene ammortizzabile del valore di 100. Questo bene è fiscalmente ammortizzato, perché il fondo plusvalenze nella formulazione attuale della legge viene, *grosso modo*, trasferito a fondo ammortamento. Ora anche qui c'è qualcosa che stride. Una riserva e per di più una riserva d'utili che si trasforma anche questa volta in una posta correttiva. È il principio di verità e di chiarezza che tutto sommato viene leso: perché questo cespite continui a valere, non varrà 100 ma 99 e non si può dire che sia interamente ammortizzato: si può dire che *agli effetti fiscali non si possono fare ammortamenti*, il che è un discorso probabilmente diverso. Ma allora, si può ipotizzare, ancorché il cespite sia interamente ammortizzato fiscalmente, che vengano fatti ugualmente gli ammortamenti in sede civilistica: ammortamenti che ovviamente non potranno essere portati in detrazione in sede di determinazione dell'utile fiscale. In questo caso, una volta che gli ammortamenti fossero completati, non vi è dubbio che il fondo plusvalenze accantonato conserverebbe la sua natura di riserva e, direi di più, diventerebbe una riserva perfettamente disponibile. Ovvero, anche in questo caso, si può pensare che le quote di ammortamento ordinario del cespite vadano imputate direttamente, senza transitare per il conto economico, al fondo plusvalenze. Il quale fondo plusvalenze, in occasione dell'investimento, ha una funzione sostanzialmente analoga all'ammortamento anticipato, cioè di incentivare l'auto-finanziamento delle imprese, concedendo alle medesime non una esenzione sibbene un vantaggio di natura finanziaria.

Non so se queste siano affermazioni molto, molto scandalose: anche perché non ho molto la tendenza a scandalizzarmi, soprattutto delle cose che dico io: sono più facile a scandalizzarmi delle cose che dicono gli altri. Tuttavia mi sembra che questo modo di procedere, nella prassi, non sia estremamente diffuso. Esso tuttavia da un lato non violerebbe nessuna norma imperativa; dall'altro consentirebbe un grado di avvicinamento alla chiarezza e alla verità dei bilanci maggiore di quello consentito dalla prassi vigente, che consente che una riserva diventi una posta correttiva; dall'altro ancora, mi sembra che meglio assolverebbe alla funzione che il legislatore ha voluto dare alla creazione di questi fondi, con la finalità di cui ricordavo prima.

5. Credo che questi due semplici esempi dimostrano come la normativa fiscale venga a incidere e a incidere profondamente sulla formazione dello stato patrimoniale, per cui l'affermazione che ho fatto anch'io in passato, vale a dire che il bilancio si fa col Codice civile ed eventualmente con le altre leggi speciali (le leggi di rivalutazione sono anch'esse leggi civili) vada rivista.

Oggi, la formazione del bilancio, inteso come conto economico, stato patrimoniale (e relazione degli amministratori) non può più essere demandata esclusivamente alla legge civile. Vi è anche la legge tributaria e con tutta probabilità

non hanno tutti i torti neppure i signori dei principi contabili quando dicono che vi sono certe regole tecniche che vanno comunque rispettate, in funzione del quadro fedele e di quelli che sono i principi base che devono quanto meno ispirare la formazione del bilancio.

Vi è – come è stato ricordato prima dal prof. Colombo – un'altra serie di fondi che trova nella legge fiscale la propria fonte. Non starei troppo a soffermarmi su questo punto. Il fondo trattamento indennità di fine rapporto sinceramente non sembra ponga problemi particolari. Qualche problema forse può nascere dal fondo rischi su crediti, fondo in esenzione di imposta, ma tutti sanno che, ai fini fiscali, si possono costituire in esenzione di imposta solo i fondi che siano espressamente previsti dalla legge, che costituiscono quindi un numero chiuso. Il fondo rischi su crediti lascia qualche dubbio, perché può essere uno di quei fondi ibridi; se la società ha dei crediti sui quali non ha l'ombra di dubbio sul fatto che saranno pagati, cioè che il debitore pagherà, ecco che allora il fondo rischi su crediti, ancorché previsto dalla norma speciale, poiché costituito in esenzione di imposta, assume il sapore di una vera e propria riserva. Sono tante le voci di un bilancio che possono essere considerate o no, ovvero in parte, riserve, in parte poste correttive, in parte destinate a fronte di specifici oneri in funzione di quella che è una situazione di fatto e di come viene valutata. Il giurista tende per *forma mentis* a trascurare un po' questi aspetti: ma ci sono i revisori che ce lo ricordano e quando procedono alle varie riclassificazioni rivelano la vera natura dei fondi.

Questo credo sia uno stimolo che il giurista deve ricevere, quanto meno per meditarvi; non penso che questa attività dei revisori contabili possa essere completamente ignorata dal giurista o peggio ancora "snobbata". Il fondo rischi su crediti, inoltre presenta qualche problema perché esso viene formato sulla base di una percentuale di crediti risultanti in bilancio: ma può sorgere il problema ove i crediti in bilancio diminuiscono o, per fare il caso di scuola più semplice, addirittura spariscano. A questo punto, che ne è di questo fondo? Credo che si possa sostenere tutto: l'amministrazione finanziaria suppongo che sosterrà che in questo caso venga portato a conto economico e assoggettato a tassazione. Altri potranno sostenere, penso, che in questo caso il fondo non ha più una ragione d'essere perché non esistono più i crediti e possa essere portato a riserva: qui sorge l'ulteriore problema se vada o non vada fatto transitare per il conto economico e assoggettato a tassazione.

L'impressione credo sia che nessuno sappia quale sia la fine di questo fondo una volta che sia venuta meno la materia prima della sua formazione. Il sistema di lasciarlo intatto in bilancio, è vero, può essere, dal punto di vista applicativo abbastanza sicuro, però non soddisfa probabilmente lo studioso che voglia rendersi conto della logica del bilancio.

Non voglio continuare troppo a lungo: credo che il bilancio, come sempre è stato, nonostante l'accavallarsi di leggi, sia unico: credo però che oggi sia forse

riduttivo parlare del bilancio come documento destinato solo ai soci e ai creditori. Il bilancio è un documento che produce i suoi effetti preso nella sua globalità anche nei confronti di altri soggetti, quantomeno del fisco. Il fatto che la disciplina del bilancio si ritrovi in varie disposizioni, disposizioni che sono dettate a tutela di interessi diversi, fa sì che sia difficile pensare che oggi l'interesse giuridico a tutela del quale (soci, terzi), è predisposta la formazione del bilancio, esaurisca gli interessi che il bilancio stesso è destinato a tutelare; credo che si possa tutto sommato parlare di plurifunzionalità del bilancio, sia per la parte relativa al conto economico, sia per la parte relativa allo stato patrimoniale, sia, infine, per le informazioni ed esplicazioni che debbono essere contenute nella relazione. In un ambiente dove la prevalenza non solo quantitativa ma anche qualitativa rispetto al tributarista è costituita da civilisti, posso capire che questa mia affermazione, oltre che sicuramente sbagliata, possa non essere gradita. Essa, tuttavia, non vuole essere un contributo all'ulteriore inquinamento del bilancio: è solo una riflessione.

\* \* \*

### *Postilla*

Quando ho tenuto questa relazione non conoscevo ancora né lo schema di testo unico dell'IRPEF né le note illustrative che lo accompagnano. È con piacere che constato come la tesi di utilizzare il fondo ammortamento anticipato per completare l'ammortamento ordinario sia stata accolta. Ed invero nella relazione è scritto espressamente che "(...) negli anni successivi gli ammortamenti che siano ritenuti rispondenti al deperimento dei beni, ma che non seno più ammessi fiscalmente in deduzione in quanto sono stati già dedotti come ammortamenti anticipati, saranno prelevati dall'apposito fondo e trasferiti da questo al fondo ammortamenti".

Il che mi consente di potere dire la fatidica frase: "Ma io l'avevo detto"!

LA VALUTAZIONE DI TITOLI POSSEDUTI DA IMPRESE.  
AZIONI E TITOLI SIMILARI E  
QUOTE SOCIETARIE (ART. 61 T.U.)\*

1. L'art. 61 (che detta la disciplina, insieme con gli artt. 53 e 59, dei titoli posseduti dalle imprese) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ha conservato, per quanto concerne la valutazione dei titoli, l'impostazione già contenuta nel previgente art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, salvo alcune modifiche che, pur non potendo definirsi marginali, non incidono tuttavia sui criteri di base che il legislatore del 1986 ha ritenuto di confermare. In particolare è stata conservata, per le azioni, obbligazioni e altri titoli di serie o di massa, l'assimilazione (l'espressione è equivoca, ma può essere usata in via di prima approssimazione) alle rimanenze, sia per quanto concerne i criteri di valutazione sia per quanto concerne il fatto che i titoli, al pari delle merci, danno origine a *ricavi*. Il principio, nella legislazione tributaria italiana, non è nuovo: esso era già contenuto all'art. 103 del T.U. n. 645 del 1958 ed era stato anzi introdotto dalla c.d. legge Tremelloni (5 gennaio 1956, n. 1, art. 21) mentre la legge 11 gennaio 1951, n. 25 si era limitata a dettare i criteri per la valutazione delle rimanenze, senza cioè considerare i titoli.

Dispone invero l'art. 61, primo comma, che "i titoli indicati alla lett. c) del comma primo dell'art. 53, esistenti al termine di un esercizio, concorrono a formare il reddito come rimanenze finali dell'esercizio stesso. Si applicano le disposizioni dei commi primo, secondo, terzo, quarto e sesto dell'art. 59, salvo quanto stabilito nei seguenti commi".

La norma si discosta parzialmente da quanto previsto dal codice civile il quale, se da un canto all'art. 2425 detta una disciplina comune per la valutazione delle azioni e dei titoli a reddito fisso<sup>1</sup>, in ciò venendo a coincidere con la sistematica

---

\* *Giur. impr.*, 1988, pp. 1320-1324.

<sup>1</sup>In realtà l'art. 61 si riferisce ad azioni, obbligazioni ed altri *titoli di serie o di massa*; l'art. 64 faceva invece riferimento ad azioni, obbligazioni e titoli *similari*: la legislazione meno recente, infine, anziché di titoli *similari o di serie o di massa*, utilizzava la categoria dei *titoli a reddito fisso*. Le ragioni che hanno indotto il legislatore a modificare non solo la terminologia ma lo stesso oggetto della previsione normativa sono da ricercarsi da un lato nelle variazioni che, specialmente negli

accolta dalla norma tributaria (ma non con i criteri di valutazione, beninteso)<sup>2</sup>, dall'altro prevede espressamente i criteri per le partecipazioni non azionarie e dall'altro ancora considera plusvalenze (e non ricavi) o minusvalenze le variazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli.

Ora né il legislatore civile né quello tributario hanno distinto, per i titoli e le partecipazioni, le immobilizzazioni finanziarie dai titoli da ricomprendersi nell'attivo circolante: distinzione che invece risponde non solo ai canoni dei corretti principi contabili, ma alle esigenze di chiarezza e precisione – in altri termini di razionalità del bilancio, nonché all'esigenza di un'esatta e corretta rilevazione del reddito anche ai fini fiscali. Tant'è che tale distinzione è stata prevista nella IV Direttiva C.E.E. e recepita nello schema di decreto predisposto per l'attuazione della Direttiva stessa. Ma allora non può non stupire il fatto che il legislatore tributario, che pure aveva ben presente siffatto orientamento, abbia deciso di non considerarlo rilevante, ancorché sia da ritenersi come inevitabile una modifica della legge fiscale una volta attuata la direttiva.

Del resto, il razionale fondamento della presunzione (*iuris et de iure*) che i titoli siano sempre produttivi di ricavi, in realtà, è stato messo in dubbio nella stessa nota illustrativa ministeriale all'art. 53. A ciò si aggiunga che – a parte ogni considerazione sulla funzionalità di disposizioni che, in omaggio alla ricerca della certezza del diritto, siano in contrasto con fondamentali principi di razionalità – resta poi il fatto che il legislatore si è contraddetto, proprio sul punto, nello stesso T.U. n. 917, all'art. 100, dove non ha esitato a qualificare come *plusvalenze* (e non più come ricavi) quelle derivanti dalle cessioni obbligatorie di partecipazioni sociali, anche di quelle rappresentate da azioni. Il che genera anche il dubbio di quello che debba essere il complessivo regime fiscale, specialmente in ordine alle valutazioni, delle azioni ricomprese nella previsione dell'art. 100. L'antinomia si può risolvere qualificando come eccezionale la disposizione dell'art. 100: ma la perplessità resta.

2. Effettuata la scelta di considerare i titoli come rimanenze, nella determinazione del reddito fiscale d'impresa, il legislatore doveva necessariamente collegare la previsione normativa all'esistenza di titoli-merce, cioè, in buona sostanza, di *titoli di credito*, ai quali fosse possibile attribuire al pari di *res corporales* un'entità giuridica autonoma rispetto ai diritti incorporati o rappresentati. Il che consente

---

ultimi tempi, hanno avuto siffatti strumenti finanziari ad opera della prassi (prima e del legislatore poi), dall'altro nell'esigenza di ampliare l'oggetto stesso della previsione. Tant'è che i titoli c.d. atipici, disciplinati ora nella legge n. 512, rientrano nell'ambito della norma, cosa che non si sarebbe verificata se si fosse continuato a fare riferimento ai titoli similari alle obbligazioni.

<sup>2</sup>Tuttavia l'art. 2424 sul contenuto dello stato patrimoniale, richiede di indicare specificamente le partecipazioni (con espressa e specifica indicazione per le azioni proprie acquistate ex art. 2357) e i titoli di credito a reddito fisso.



di escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 61 (o meglio, dalla lett. c) dell'art. 53) tutti i documenti di legittimazione, ai quali in base alla legge (civile) non possa riconoscersi la natura di *titoli* (di credito).

Oggetto della norma restano quindi le azioni, le obbligazioni (pubbliche e private) e tutti i titoli di credito di serie o di massa: categorie sufficientemente note, sulle quali non occorre soffermarsi. Qualche perplessità può sorgere per i titoli "similari alle azioni", per i quali potrebbe non sussistere il requisito dell'essere di "serie o di massa" ancorché si tratti di titoli di credito veri e propri<sup>3</sup> (l'ipotesi è più difficile per i titoli simili alle obbligazioni).

Maggiori problemi si pongono per i titoli esteri, siano questi di partecipazione o altro.

In realtà la norma (l'art. 61 più ancora del 53) appare plasmata in relazione ad istituti giuridici propri dell'ordinamento interno italiano: ed il divieto dell'integrazione analogica delle norme che delineano il presupposto impositivo non consente di raggiungere senz'altro le conclusioni che, invece, possono trarsi in relazione alla corrispondente problematica civilistica, ove il principio dell'adattabilità dei criteri indicati anche a fattispecie diverse può ritenersi utilizzabile. La prassi ministeriale, com'è noto, è nel senso di ritenere che anche i titoli esteri possono rientrare nella previsione dell'art. 53 e dell'art. 61, in funzione della corrispondenza (o meno) di un istituto estero (in realtà il Ministero si è limitato alla "corrispondenza" delle tipologie societarie). Si tratta di una soluzione equitativa, da approvarsi sul piano della prassi, ma priva di ogni consistenza sotto il profilo teorico<sup>4</sup>, la cui necessità contribuisce a mettere in luce ulteriormente i limiti di una legislazione per casi anziché per principi e per di più non al passo con i tempi.

La valutazione dei titoli, in base al disposto dell'art. 61, porta a considerare come rimanenze i titoli stessi ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Ora, sul piano civilistico, non v'è dubbio che i titoli possano essere svalutati sia direttamente sia mediante la costituzione di un apposito fondo. Tale soluzione è stata ammessa anche sul piano fiscale dal Ministero delle Finanze<sup>5</sup>: ma lascia perplessi. Ed invero la svalutazione delle rimanenze è, in modo per così dire fisiologico, da effettuarsi *direttamente*: e nessuno, del resto, per le merci (a parte eventuali disposizioni eccezionali) ha mai pensato di operare svalutazioni o rivalutazioni mediante fondi. Il magazzino, cioè, viene valutato e basta. Né si vede per-

<sup>3</sup> La soluzione è affermata da LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi: nel T.U.*, Milano, 1988, p. 536, con argomentazioni di sistema, estranee alla portata della norma.

<sup>4</sup> Puntuali le osservazioni di FONDI, *Considerazioni in tema di valutazione di partecipazione in società estere*, in *Boll. trib.*, 1972, p. 1374 ss. Vedasi anche sul punto, Di GRAZIA, *Valutazione di titoli*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 601.

A favore dell'impostazione ministeriale GIROLAMO, *Partecipazioni in società estere*, in *Il Fisco*, 1988, p. 4601 ss.

<sup>5</sup> R.M. 9/1533 del 22 dicembre 1981, in *Boll. trib.*, 1982, p. 297.

ché, per quel particolare magazzino che è costituito dai titoli, si debba procedere diversamente, ciò che costituirebbe poi anche una non lieve complicazione contabile, giacché occorrerebbe un fondo in corrispondenza di ogni categoria omogenea di titoli<sup>6</sup>. Salvo indicare nelle dichiarazioni dei redditi il valore dei titoli *al netto* del fondo, sia come rimanenze iniziali sia come rimanenze finali.

Dalla disciplina prevista per i titoli restano escluse, com'è noto, le partecipazioni rappresentate da quote, il che rileva particolarmente in tema di quote di società a responsabilità limitata. Queste, in sostanza, non potrebbero essere svalutate o, quanto meno, non in base ai criteri dell'art. 61. Poiché peraltro le minusvalenze e le perdite, ai fini della deducibilità fiscale, ai sensi dell'art. 66 non possono che essere quelle conseguenti a cessioni a titolo oneroso (o risarcimento), quelle relative alle quote non sarebbero fiscalmente rilevanti. Tale soluzione oltre a non essere appagante sul piano della razionalità va circoscritta: intanto non dovrebbe operare nel caso di azzeramento del capitale sociale ovvero di riduzione, giacché l'ipotesi sarebbe sostanzialmente la stessa della perdita, totale o parziale, del bene, sussistendo i requisiti della certezza e definitività.

Vi è inoltre da rilevare che la quota può essere considerata sul punto la dottrina è prudente – non tanto come un *bene*, quanto come un diritto, fra l'altro di credito<sup>7</sup>. Ma allora, se di crediti (o anche di crediti) si tratta, non si può certo negare che la riduzione o l'azzeramento del capitale realizza una perdita che è certa e definitiva: e la deducibilità non può quindi essere discussa. Ma anche per quanto concerne le svalutazioni senza che ricorrano variazioni in diminuzione del capitale sociale in dottrina si è affermata l'applicabilità del criterio previsto per i titoli azionari non quotati, che è poi regola generale ai sensi dell'art. 9, quarto comma del T.U.<sup>8</sup>.

Il punto è delicato: se dovesse trattarsi di applicazione analogica la tesi sarebbe da respingere; se invece, in via di interpretazione sistematica si ritiene direttamente applicabile l'art. 9, come norma generale, allora la tesi è corretta. Del resto, se così non fosse, la disparità di trattamento fra due tipi di partecipazione non avrebbe alcun fondamento razionale e potrebbe prospettarsi persino con dubbio di illegittimità costituzionale.

---

<sup>6</sup> Il disposto di cui al secondo comma dell'art. 61 è da intendersi nel senso che anche titoli di uguali caratteristiche (azioni ordinarie, privilegiate, di risparmio, di godimento, obbligazioni ordinarie, indicizzate, convertibili, *warrant*) possono costituire categorie distinte per differenza di valore e, naturalmente, per essere stati emessi da soggetti diversi; cfr. LEO-MONACCHI-SCHIAVO, cit., p. 537; POLI, *Il Testo Unico delle imposte sui redditi e le variazioni alla normativa vigente – Redditi d'impresa*, in *Boll. trib.*, 1987, p. 54.

<sup>7</sup> Cfr. in dottrina SANTINI, *Società a responsabilità limitata*, in *Commentario del Codice civile* a cura di Scialoja e Branca, Libro V, II ed., Bologna-Roma, 1971, p. 17 ss.

<sup>8</sup> TAVERNA, *Valutazione delle partecipazioni quotate e non quotate in borsa*, in *Il Fisco*, 1986, p. 6783; LEO-MONACCHI-SCHIAVO, cit., p. 540 ss.

3. Va ancora ricordato, pur nell'ovvietà della conclusione, che alle svalutazioni dei titoli non può trovare mai applicazione il principio della deduzione proporzionale. Si tratta, come si è più volte ricordato, di rimanenze, al pari delle merci: e i ricavi conseguenti alla cessione non sono mai, a quanto consta, ricavi *esenti*, sia che si tratti di merci sia che si tratti di titoli. Né rileva che questi siano fruttiferi di reddito (di regola interessi) esenti: poiché la valutazione attiene ai titoli, senza che rilevino i redditi che ne discendono, e, del resto, anche i *titoli esenti* danno origine, se ceduti, a *ricavi tassabili*.

## I COMPONENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA \*

1. Il testo unico delle imposte sui redditi n. 917 del 22 dicembre 1986, entrato in vigore il 1° gennaio 1988, ha confermato – né poteva essere altrimenti – la formalizzazione della categoria giuridica “reddito d’impresa” operata dal d.P.R. n. 597 del 29 settembre 1973. Tuttavia, a ben guardare, è solo con l’introduzione dell’art. 2425-*bis* cod. civ. sul conto dei profitti e delle perdite, effettuata con l’art. 11 della legge 7 giugno 1974, n. 216, che il reddito d’impresa, anche sul piano fiscale, ha avuto una completa regolamentazione giuridica, giacché l’art. 52 del d.P.R. n. 597 (così come l’art. 52 del vigente testo unico) faceva sì riferimento (con un rinvio recettizio) alle risultanze del conto dei profitti e delle perdite, ma tale conto, sino all’emanazione della legge n. 216, non aveva, se non in particolari settori, in vista di una normativa speciale, una specifica disciplina giuridica: non era cioè disciplinato dalla legge (civile) che dettava solo la disciplina dello stato patrimoniale. Attualmente, invece, si può affermare che il concetto di reddito d’impresa trova nell’ordinamento giuridico una disciplina compiuta e che, in particolare, il reddito di impresa *fiscale* va individuato esclusivamente con riferimento alla disciplina giuridica contenuta nell’art. 2425-*bis* del codice civile e alle disposizioni di cui agli artt. 52 e seguenti del testo unico.

Non è pertanto oggi più necessario – o meglio, non è più possibile – integrare la normativa fiscale relativa al reddito d’impresa facendo riferimento a categorie, concetti o istituti propri di altre discipline, quali l’economia e la ragioneria: anche se, senza dubbio alcuno, l’art. 2425-*bis* è stato fortemente influenzato da principi propri della scienza ragionieristica e dalla stessa previgente normativa fiscale, al punto di costituire uno dei pochi esempi di norme civilistiche derivate (per non dire generate) dalla normativa tributaria.

Resta comunque il fatto che, pur conservando i concetti elaborati dalle scienze aziendalistiche, e dall’economia, la natura di strumenti ermeneutici non di rado indispensabili al fine di una corretta interpretazione della norma, il sistema normativo detta una disciplina, che può definirsi completa, della fattispecie *reddito d’impresa*<sup>1</sup>.

---

\* AA.VV., *Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989, pp. 1847-1857.

<sup>1</sup>Ma non del reddito d’impresa soltanto. A parte i redditi determinati catastalmente, che da

2. Per quanto concerne i componenti negativi del reddito d'impresa può osservarsi, in via di prima approssimazione, che sia l'art. 2425-*bis* sia la normativa tributaria li elencano in numero maggiore<sup>2</sup> rispetto a quelli positivi: il che si giustifica, con tutta probabilità, con la maggior complessità e delicatezza delle poste "negative" rispetto a quelle "positive" nella determinazione del reddito d'impresa.

Il testo unico, poi, ha innovato, sotto il profilo terminologico, rispetto al d.P.R. n. 597: quest'ultimo invero utilizza in via generale l'espressione "costi" (cfr. art. 56), laddove il testo unico ha optato per l'espressione "spese" (cfr. art. 75). La prima osservazione che può formularsi è che, sul piano terminologico, il testo unico si è avvicinato all'art. 2425-*bis*, che preferisce utilizzare il termine "spese" (cfr. n. 2, 3, 4), facendo riferimento "ai costi" solo nel capoverso; ma è dubbio che possano trarsi, sul piano giuridico, altre conseguenze dalla intervenuta modifica terminologica<sup>3</sup>, se non quelle già rilevate in dottrina<sup>4</sup> a proposito dell'art. 75.

---

sempre hanno costituito l'esempio della categoria "reddito fiscale" del tutto svincolato da criteri che non fossero quelli contenuti nella legge, la problematica sull'esistenza di un concetto di reddito, estraneo al sistema giuridico, al quale riferirsi in assenza di un dato normativo, sembra oggi del tutto superata. In particolare, il Testo Unico, con l'abolizione delle disposizioni dell'art. 80 del d.P.R. n. 597, che faceva riferimento ad "ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati" pare avere escluso l'esistenza – giuridicamente – di redditi che non siano quelli previsti e disciplinati dal Testo Unico stesso.

Sul concetto di reddito, comunque, vedasi per tutti RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 401 e i richiami.

Per i rapporti fra bilancio civilistico e reddito fiscale nonché sulla teoria del c.d. doppio binario, ecc. vedasi per tutti FALSITTA, *Concetti fondamentali e principi costruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giur. comm.*, 1984, p. 876 e i riferimenti ivi contenuti.

Non posso però convenire con il FALSITTA quando afferma che il bilancio fiscale sarebbe la dichiarazione dei redditi, ancorché non vi sia dubbio che la normativa tributaria possa incidere non solo sul conto economico ma anche sullo stato patrimoniale.

Il punto è delicato: e non resta che augurarsi una sollecita (ma già pure tardiva) attuazione delle Direttive Comunitarie.

<sup>2</sup> Il d.P.R. n. 597 individuava otto categorie di costi, a fronte di tre categorie di ricavi. Il Testo Unico ha portato i componenti negativi a tredici. L'articolo 2425-*bis* (non calcolando le rimanenze, iniziali e finali) suddivide i componenti positivi in undici gruppi, quelli negativi in quindici.

<sup>3</sup> Riteneva, per contro, il D'AMATI, *Diritto tributaria, lineamenti legislativi*, Torino, 1985, p. 53, a proposito della terminologia usata nel d.P.R. n. 597 che la innovazione di individuare le passività col termine costi anziché con quello di spese costituisce una "novità di grande importanza". Col Testo Unico, quindi, saremmo tornati all'antico.

La tesi del D'AMATI, in realtà, da un contenuto giuridico ad espressioni che hanno sicuramente un proprio valore nella dottrina aziendalistica, ma non sembra che il legislatore abbia inteso utilizzarle nel senso sostenuto.

<sup>4</sup> Cfr. LA ROSA, *La deducibilità dei costi non imputati al conto dei profitti e delle perdite*, in *Il Fisco*, 1987, p. 6319, il quale – parlando di spese e di altri componenti negativi, in termini generalis-

3. Tanto il 2425-bis del codice civile quanto il testo unico (così come, del resto il precedente d.P.R. n. 597 consentono di individuare tre gruppi o categorie di componenti negative<sup>5</sup>.

Il primo è costituito dalle “spese”: vale a dire in uscite concretantesi in una erogazione di ricchezza, non rilevando, ovviamente, che si tratti di pagamenti o dazioni o altri modi estintivi delle obbligazioni ovvero assunzione di obbligazioni da parte dell'impresa (salvo diversa disposizione legislativa). Come regola generale può dirsi che, essendo il reddito d'impresa determinato secondo il principio della competenza, il pagamento (o altro) non è requisito affinché si verifichi la “spesa”: anche se, in taluni casi, la legge fiscale – cioè il testo unico – ha derogato a tale principio (vedasi, ad esempio, l'art. 62, n. 3 per i compensi in misura fissa corrisposti agli amministratori di società personali, ovvero l'art. 64, nn. 1 e 2 per le imposte deducibili). Le spese in questione sono in sede civilistica quelle di cui ai nn. 2, 3, 4 e 5 del 2425-bis, mentre più ampia appare la previsione del testo unico. Ed invero, in base alla proposta definizione, rientrano nel gruppo considerato non solo le spese di cui all'art. 62, ma, come si è accennato, anche gli oneri di cui agli artt. 64 e 65 (fiscali, contributivi, utilità sociale).

È appena il caso di osservare che mentre le spese vere e proprie vengono sostenute o erogate a fronte dell'acquisizione di beni (non patrimoniali) o di servizi, cioè di utilità che siano direttamente tali per l'impresa, ciò non si verifica necessariamente per gli oneri sociali, contributivi, fiscali. Come si vedrà meglio in seguito, il punto presenta particolare rilevanza in funzione della “inerenza”, specialmente ai fini della deduzione c.d. proporzionale. Si può ricordare, a questo proposito, come fra le spese – o comunque le componenti negative – abbiano sempre avuto particolare rilievo gli interessi passivi. Ed è stato proprio per gli interessi passivi – sia pure limitatamente ai soggetti tassabili o tassati in base a bilancio che fu introdotto (art. 23 della legge 4 gennaio 1956, n. 1) il principio della c.d. deducibilità proporzionale (proporzione da stabilirsi fra l'ammontare dei ricavi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i

---

simi – afferma che “deve ormai ritenersi incontestabile che si è in presenza di una disciplina riguardante tutti i componenti negativi del reddito di impresa, indipendentemente dalla loro intrinseca natura, e per il solo fatto della loro deducibilità fiscale”.

<sup>5</sup>Una classificazione di questo tipo per le componenti positive non appare opportuna. Ed invero ricavi e plusvalenze hanno in comune il fatto di costituire un effettivo incremento di ricchezza nel patrimonio dell'impresa, pur con le eccezioni delle plusvalenze iscritte ove l'incremento – che pure deve sussistere – è frutto di una valutazione.

Qualche analogia, naturalmente di segno opposto, potrebbe forse ravvisarsi in talune ipotesi di sopravvenienze attive che abbiano la loro fonte in accantonamenti (dedotti in precedenti periodi) per le quali si può fare riferimento ad una natura giuridica contabile.

Tuttavia una corrispondenza biunivoca fra componenti positive e componenti negative, almeno sulla traccia della proposta classificazione, appare difficilmente configurabile in termini generali.

ricavi, ancorché esenti). Principio questo che si risolve in una presunzione *iuris et de iure* e che consente di superare il problema della prova dell'inerenza: e che ha avuto, nella successiva evoluzione normativa, un ambito di applicazione sempre più esteso finendo col riguardare dapprima anche le spese generali, per finire, in base al disposto dell'art. 75, n. 5 del testo unico, con l'essere applicabile a tutte le spese e componenti negative che si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili nel reddito o non computabili.

Si deve inoltre osservare come dalla originaria formulazione della norma, che faceva riferimento ai ricavi, si sia giunti ad una più ampia previsione: tuttavia non pare sicuro che l'estensione del principio della "proporzionalità", che avrebbe dovuto fra l'altro assicurare una maggiore certezza del diritto, abbia raggiunto lo scopo o gli scopi perseguiti dal legislatore.

Il secondo gruppo di componenti negativi può essere individuata nelle diminuzioni di valore o patrimoniali. È il caso delle minusvalenze, delle perdite, degli ammortamenti; tutte variazioni in diminuzione di cespiti o diritti – che hanno la loro collocazione nello stato patrimoniale – variazioni che vanno rilevate nel conto dei profitti e delle perdite come componenti negative e che, a differenza delle spese (e altri oneri) indicati nel primo gruppo non sono caratterizzate da una erogazione di ricchezza da parte dell'impresa, ma da una diminuzione di valori. Diminuzione che in alcuni casi (perdite, minusvalenze) è effettiva, in altri è, per così dire, convenzionale, nel senso che viene determinata in via normativa. È questo il caso, in genere, degli ammortamenti, ove peraltro si riscontra una diversità di disciplina fra legge civile e fiscale, dovendo gli ammortamenti essere effettuati, in base alla prima, secondo l'effettiva diminuzione di valore del bene (ma pur sempre secondo una stima), in base alla seconda con dei limiti massimi (oltre ad altre restrizioni) stabiliti da coefficienti.

Va, tuttavia, rilevato come una particolare categoria di ammortamenti prevista dalla normativa fiscale, quella degli ammortamenti anticipati, non possa rientrare in questo gruppo: ed invero, a parte il *nomen iuris*, l'ammortamento anticipato nulla ha a che vedere con l'ammortamento inteso quale quota di diminuzione del valore del cespite, meglio potendosi collocare – e classificare – fra gli accantonamenti di cui si dirà in seguito. In realtà, il testo unico usa una formula diversa da quella contenuta nell'art. 68, co. 3°, d.P.R. n. 597 (oltre ad avere modificato le percentuali fiscalmente ammesse) con una innovazione il cui scopo era – ed è – quello di superare la nota problematica sulla iscrivibilità in bilancio degli ammortamenti anticipati. Problematica che con tutta probabilità, non avrebbe avuto ragione di sorgere se, anziché essere fuorviati dalle parole, ci si fosse resi conto che anche in base all'art. 68, d.P.R. n. 697 gli ammortamenti anticipati altro non erano se non accantonamenti (fiscalmente deducibili) da utilizzarsi ai fini dell'ammortamento ordinario del cespite.

Secondo l'art. 67 del testo unico, l'"ammortamento anticipato" "non è correla-

to, né direttamente né indirettamente, all'effettivo – o presunto – deperimento del bene: e l'art. 67, co. 3°, usa, significativamente, l'espressione "... accantonamento (per la quota di ammortamento anticipato) in un apposito fondo del passivo". Fondo che, agli effetti fiscali (e soltanto a questi effetti), con una sorta di *fictio iuris* la legge dice costituire "parte integrante del fondo ammortamento". Il che conferma che non di ammortamento si tratta, come del resto non si trattava vigente il d.P.R. n. 597<sup>6</sup>.

4. Il terzo gruppo di componenti negative può essere individuato negli accantonamenti. Questi non costituiscono – come le spese – una effettiva erogazione di ricchezza, né, come gli ammortamenti o le perdite, delle vere e proprie diminuzioni patrimoniali: gli accantonamenti, per contro, costituiscono poste del conto economico aventi una realtà esclusivamente giuridico-contabile<sup>7</sup>.

Ai fini della determinazione del reddito fiscale, poi, sono ammessi come componenti negativi solo gli accantonamenti espressamente previsti dalla legge (cui il testo unico ha aggiunto, rispetto al d.P.R. n. 597 quello per oscillazione cambi). Ma va avvertito che la disposizione di cui trattasi (art. 73, n. 4 T.U. "Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo") intanto ricomprende anche gli ammortamenti anticipati; poi va comunque integrata con altre disposizioni: giacché gli accantonamenti non si esauriscono con quelli disciplinati nel Capo VI.

Va tenuto altresì presente che gli accantonamenti possono, a loro volta, distinguersi in due categorie: quelli effettuati a fronte di passività non attuali, ma certe nel loro verificarsi, quali gli accantonamenti per il trattamento di fine rapporto di lavoro quelli effettuati a fronte di passività solo eventuali (rischi su crediti, cambi ecc.).

È inoltre necessario tenere distinti gli accantonamenti veri e propri da quei costi che vengono rilevati nell'esercizio, perché afferenti ricavi o componenti positivi dell'esercizio, ancorché non erogati o maturati. A volte è la stessa legge che li prevede espressamente – come nel caso delle "riserve" sinistri delle imprese di

---

<sup>6</sup>Al proposito del quale avevo già suggerito la soluzione che è stata poi accolta dal Testo Unico sostenendo che la soluzione più corretta sarebbe "quella di proseguire, una volta esaurito l'ammortamento ordinario, nell'ammortamento del cespite, proprio utilizzando la riserva che è stata all'uopo costituita (cioè il fondo ammortamento anticipato): vale a dire senza interessare ovviamente il conto economico, imputando le successive quote di ammortamento in diminuzione della riserva "anticipata" (BOSELLO, *Riserve e fondi nel bilancio d'esercizio: profili tributari*, in *Quaderni di Giur. Commerciale*, Milano, 1986, pp. 25-26.

<sup>7</sup>Sulla natura e la funzione degli accantonamenti vedasi, per tutti, JAEGER, *Il bilancio d'esercizio delle S.p.A.* Per la problematica fiscale si veda BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, II, Milano, 1978, p. 200 ss. (che considera gli accantonamenti come antitetici agli ammortamenti in quanto correlati a costi non ancora sostenuti).



assicurazione; a volte la loro rilevazione si impone per i principi (le spese di urbanizzazione, le garanzie, ecc.).

5. A un problema particolarmente delicato danno luogo le giacenze, nel senso che, pur concorrendo alla formazione del conto economico, il legislatore tributario non pare averle sicuramente classificate come componenti del reddito. Intanto, l'art. 79, co. 2°, le esclude dalla determinazione del reddito per le imprese minori; poi, pur non avendo valore decisivo, non si può non osservare come la nota illustrativa all'art. 52 del testo unico osserva che "la sequenza numerica dei successivi articoli è stata variata in base ad un criterio ordinatorio sistematico: norme relative ai componenti positivi (art. 53-58), norme relative alle rimanenze finali e alle esistenze iniziali (artt. 69-61); norme relative ai componenti negativi di spesa (artt. 61-66) ecc.". Sembrerebbe, in altri termini che le giacenze costituiscono un *genus* distinto dai componenti positivi e negativi ovvero un elemento di raccordo fra questi e quelli. Non è mancato del resto chi, in dottrina<sup>8</sup> ha escluso senz'altro le rimanenze dalla categoria dei componenti del reddito

Potrebbe inoltre porsi il problema di vedere se possono essere considerati come componenti le rimanenze ovvero la sola variazione. Ora, non v'è dubbio che la valutazione delle rimanenze influisca sulla determinazione del reddito e, di conseguenza, le giacenze possono essere considerate, sia pure potenzialmente, come componenti: potenzialmente, giacché è in definitiva la variazione delle valutazioni ciò che concorre alla formazione del reddito. In senso ampio, quindi, le giacenze possono essere considerate componenti positivi o negativi: ma appare arduo qualificarle senz'altro come componenti, ovvero porle sullo stesso piano dei componenti veri e propri (cosa che del resto, come si è visto, il legislatore non ha fatto).

6. Una considerazione a parte merita la norma (art. 8, co. 3° del T.U.) sul riporto delle perdite degli esercizi precedenti, ove si tratta di vedere se le perdite rientrano fra le componenti negative ovvero si pongano come una fattispecie estranea al reddito (fiscale) d'esercizio, pur rilevando ai fini della determinazione della obbligazione d'imposta che ha nel reddito il suo presupposto.

La questione non è puramente classificatoria: ove si accolga, infatti, la prima ipotesi, ne risulterebbe senz'altro avvalorata la tesi di chi sostiene che il "riporto" debba valere anche ai fini dell'ILOR, pena la incostituzionalità per contrasto con la legge delega<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> LUNELLI, *Frode fiscale e rettifiche*, in *Il Fisco*, 1987, p. 6341.

<sup>9</sup> TESAURO, *Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'Ilor*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 5. L'a. afferma che il reddito complessivo netto è quello al netto delle perdite degli esercizi precedenti.

A favore di questa soluzione è sicuramente il fatto che ogni elemento negativo rispetto alla formazione di quella entità giuridica che è il reddito fiscale va considerato, con evidente tautologia, componente negativa del reddito stesso: e che la diversa costruzione, di ravvisare cioè nella perdita una distinta fattispecie ad effetto impeditivo relativamente all'obbligazione d'imposta, appare, quanto meno, macchinosa e, ciò che più conta, non necessaria sul piano della ricostruzione giuridico-formale del fenomeno. Si potrebbe peraltro obiettare che il riporto delle perdite si verifica solo a seguito di un atto di volontà del contribuente.

Ma l'argomento prova troppo, ciò essendo quanto si verifica, in genere, per le componenti negative che vengono ad esistenza come tali solo se, oltre ad essere oggettivamente rilevabili (ma per gli accantonamenti ciò non è neppure sempre vero) il contribuente dia loro vita con una manifestazione di volontà, riconoscendole o creandole nelle forme di legge. Dal che si potrebbe trarre spunto per esaminare la rilevanza della volontà nella determinazione della fattispecie reddito fiscale (ed ancora prima nella redazione del bilancio, conto economico compreso).

Ciò che invece fa dubitare che la perdita degli esercizi precedenti costituisca un vero e proprio componente negativo ai fini della determinazione del reddito complessivo netto è il fatto che la stessa legge<sup>10</sup>, quanto vi fa riferimento, esclude le perdite; in tal senso, ad esempio, l'art. 105 T.U. (maggiorazione di conguaglio) che dispone, fra l'altro "se la somma ... è superiore al 64 % del reddito dichiarato, al lordo delle perdite riportate da precedenti esercizi...", nonché, ancor più incisivamente, l'articolo 5 delle disposizioni di attuazione del T.U. in tema di imposte pagate all'estero, ove si fa riferimento al "reddito complessivo netto, senza tenere conto delle perdite di precedenti esercizi".

Ma allora non resta che riproporre la distinzione fra reddito complessivo netto e reddito imponibile e considerare le perdite pregresse elementi di questo anziché di quello.

Il principio della competenza è confermato, in via generale, sia per le componenti positive sia per quelle negative, all'art. 75, n. 1) che fa salve le deroghe disposte dalle singole norme: lo stesso articolo disciplina il principio della inerenza, che specificamente riguarda le componenti negative. Quello dell'inerenza è sempre stato uno dei punti più delicati – e dibattuti – nella determinazione del reddito d'impresa.

Il d.P.R. n. 597, innovando alla precedente normativa, aveva sancito la detraibilità non solo delle "spese di produzione" ma di tutti i costi "sostenuti nell'esercizio dell'impresa e si riferiscono ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa". Il testo unico del 1986 ha sostanzialmente conservato il principio, pur sostituendo alla parola "opera-

---

<sup>10</sup> Anche la modulistica delle dichiarazioni dei redditi porta ad escludere che le perdite pregresse siano elementi del reddito complessivo netto.

zioni” il termine “beni”. Sembrerebbe, in tema di inerenza, che le componenti negative possano suddividersi in:

a) componenti integralmente deducibili – Sono quelle che si riferiscono ad attività o beni che concorrono integralmente a formare il reddito tassabile; ovvero gli oneri fiscali (ILOR compresa), contributivi e di utilità sociale;

b) deducibili secondo il criterio di proporzionalità stabilito dall’art. 63. Oltre, ovviamente, agli interessi passivi si tratta di quelle componenti negative che si riferiscono (indistintamente, dice la legge) a proventi soggetti e no.

Questo rimane il punto più difficile, anche perché, ad esempio, nella stessa relazione ministeriale si continua a fare riferimento alle “spese generali”, mentre sembra che la disposizione abbia un più esteso ambito di applicazione.

Tuttavia, ciò che preme rilevare è che il concetto di inerenza non trova più generale applicazione, anche all’interno della proposta classificazione in tre gruppi dei componenti negativi: così non rileva per le erogazioni liberali o determinati oneri, non rileva, ad esempio, per alcuni accantonamenti, ecc.

In realtà, l’avvenuta formalizzazione del concetto di reddito e la sua compiuta disciplina normativa hanno finito col far passare in secondo piano un concetto, quello dell’inerenza, che viceversa aveva ben maggior rilievo, quando il reddito d’impresa andava determinato sulla base di principi meno dettagliatamente disciplinati dalla legge.

TASSAZIONE DI PLUSVALENZA DA CONFERIMENTO \*  
(nota a Cass. 30 novembre 1988, n. 6495)

*Cassazione civile, Sez. I, 30 novembre 1988, n. 6495 Pres. Vercellone – Rel. Favara – Amm.ne finanze c. Lafra s.r.l.*

*In tema d'Irpeg, l'iscrizione nel bilancio di società di una sopravvenienza attiva integra, per dichiarazione della contribuente, plusvalenza tassabile a carico della società medesima. La relativa tassazione, ove si tratti di plusvalenza derivante dal conferimento di azienda o beni aziendali da parte di altro imprenditore, prescinde dalle disposizioni di cui agli artt. 54, quarto comma del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e 34 della legge 7 dicembre 1975, n. 576 (anche nella parte in cui prevedono una temporanea esenzione), le quali regolano solo la plusvalenza eventualmente realizzata dal conferente (1).*

La Corte (*omissis*).

Va disposta la unificazione del fascicolo n. 3695/85 al ricorso di cui al fascicolo n. 4552/85, trattandosi di impugnazione unica avverso la stessa decisione della c.t.c., che ha dato luogo alla formazione di fascicoli distinti per effetto della rinnovazione della notificazione spontaneamente eseguita dall'Amministrazione finanziaria, entro il termine d'impugnazione, dopo una prima irrituale notifica, eseguita impersonalmente nei confronti della società Lafra. L'impugnazione risulta comunque tempestiva, per effetto dell'ultima notifica (la cui ritualità non è in questione) eseguita in data 24 aprile 1985 (dopo altra notifica irrituale eseguita, pure impersonalmente, il precedente giorno 17 aprile), entro cioè il termine annuale, in esso computato il periodo di sospensione feriale, decorrente dalla data di pubblicazione della decisione impugnata, che è del 9 aprile 1984. L'eccezione di inammissibilità del ricorso formulata dalla controricorrente è perciò infondata.

Con l'unico mezzo di ricorso, denunciando violazione dell'art. 12 del decreto 29 settembre 1973, n. 598, e falsa applicazione dell'art. 34, legge 2 dicembre 1975, n. 576, e 54 del decreto 29 settembre 1973, n. 597, l'Amministrazione fi-

---

\* *Le società*, 1989, pp. 201-204.

nanziaria deduce che erroneamente la decisione impugnata ha ritenuto spettante l'agevolazione indicata nell'art. 34, legge n. 576/1975 sulla plusvalenza iscritta in bilancio, rappresentata dalla differenza tra il patrimonio netto apportato e le quote assegnate al socio conferente, dato che l'esenzione in esame riguarda esclusivamente il reddito dell'impresa o della società apportante e non può essere perciò applicato in favore della società che ha ricevuto il conferimento.

Aggiunge la ricorrente che non è corretto il riferimento fatto nella decisione impugnata all'art. 54 del decreto 29 settembre 1973, n. 597, il cui quarto comma chiarisce che la plusvalenza è determinata in base "al valore delle azioni o quote ricevute", e quindi che la plusvalenza presa in considerazione è quella realizzata dal soggetto conferente, che è appunto il soggetto che "riceve" le azioni o le quote; che pertanto, nel caso di specie, essendo stato riportato nel bilancio della società che ha ricevuto il conferimento una differenza attiva tra il valore dei beni ricevuti in conferimento e quello delle azioni attribuite al conferente, la realizzazione della plusvalenza è stata riconosciuta dalla società ed è soggetta ad imposizione, indipendentemente dall'attribuzione ai soci, per l'esplicito disposto dell'art. 12 del decreto 29 settembre 1973, n. 598.

Il ricorso è fondato.

Il trattamento tributario riservato alle plusvalenze patrimoniali, nell'ambito delle norme che regolano il reddito di impresa (art. 54, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche; artt. 5, terzo comma, 12 e 16, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche; art. 34, legge 2 dicembre 1975, n. 576, in tema di plusvalenze da conferimento di aziende o complessi aziendali), è ispirato al criterio che sono assoggettati a tassazione gli incrementi di valore conseguiti da qualunque bene rientrante nel patrimonio del soggetto passivo d'imposta che eserciti una impresa commerciale. L'art. 54, d.P.R. n. 597/1973 (ai fini Irpef) stabilisce infatti (primo comma) che le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito di questa, intendendo per plusvalenza, in caso di cessione (secondo comma) il maggior valore realizzato rispetto all'ultimo valore riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito; in caso di permuta (terzo comma), il maggior valore del bene ricevuto rispetto al valore di quello ceduto, tenendo conto dell'eventuale differenza in danaro; in caso di conferimento in società (quarto comma), il maggior valore delle azioni o quote ricevute rispetto al valore del bene conferito. Il d.P.R. n. 598/1973, ai fini dell'Irpef, prevede poi altri fatti idonei a determinare plusvalenze imponibili. Tra questi, per limitarsi a quanto interessa la presente controversia, l'art. 12 prevede la iscrizione in bilancio, disponendo che "Nella determinazione del reddito imponibile delle società ... si tiene conto anche delle plusvalenze patrimoniali iscritte in bilancio indipendentemente dalla cessione dei beni e dalla distribuzione ai soci". Risultano così giustapposte le plusvalenze "realizzate", a seguito cioè di cessione di beni, rispetto a quelle "iscritte", che so-

no quelle che derivano da un'annotazione incrementativa fatta in bilancio dallo stesso imprenditore, indipendentemente da una cessione di beni. Ancora a parte il d.P.R. n. 598/1973 disciplina l'ipotesi della "fusione" di società, per chiarire che questa "non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e delle minusvalenze delle società fuse" (primo comma) mentre costituiscono plusvalenze imponibili, ai sensi del precedente art. 12, quelle iscritte nel bilancio della società incorporante o risultante dalla fusione (secondo comma) all'ipotesi del conferimento in società (di aziende o di complessi aziendali) prevista nell'art. 54, quarto comma, d.P.R. n. 597/1973, e alla disciplina dettata per le plusvalenze che si determinano in caso di fusione di società (art. 16, d.P.R. n. 598/1973), fa riferimento infine l'ultima disposizione che viene richiamata nella presente controversia e cioè l'art. 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, secondo cui "Per i conferimenti di aziende o di complessi aziendali posti in essere entro tre anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, si applicano ai fini delle imposte sul reddito, le disposizioni del primo comma dell'art. 16 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598"; aggiungendo poi che la differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute e l'ultimo valore dei beni conferiti riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito non concorre a formare il reddito imponibile dell'impresa o società apportante fino a quando non sia stata distribuita ai soci.

Alla stregua di tale disciplina, risulta chiaro che l'iscrizione in bilancio di sopravvenienze patrimoniali attive costituisce fatto autonomo di imposizione ai fini dell'Irpeg, che concorre alla determinazione del reddito d'impresa quale plusvalenza dichiarata dallo stesso imprenditore, anche se all'iscrizione non corrisponda una cessione di beni o un conferimento in società o una distribuzione dell'incremento patrimoniale in favore dei soci. Risulta chiaro altresì che il conferimento di aziende o di complessi aziendali, regolato nell'art. 54, quarto comma, d.P.R. n. 597/1973 e richiamato, a fini di (temporanea) esenzione dalle imposte sui redditi (Irpef e Irpeg) per le plusvalenze derivanti da detti conferimenti, dall'art. 34 della legge n. 576/1975, con rinvio all'art. 16 del d.P.R. n. 598/1973, viene disciplinato, quale fatto generatore di plusvalenza, solo nei confronti delle imprese che effettuano il conferimento e non anche di quelle che il conferimento stesso ricevono: sia nell'art. 54, quarto comma, d.P.R. n. 597/1973 infatti, sia nell'art. 34, legge n. 576/1975, la determinazione, o l'esenzione da imposta, della plusvalenza da conferimento viene riferita al "valore delle azioni o delle quote ricevute", e perciò alla plusvalenza (eventualmente) conseguita dalla impresa apportante; e lo stesso richiamo al primo, e non al secondo comma, dell'art. 16, d.P.R. n. 598/1973, in materia di fusione di società, conferma che è solo in riferimento alla società "incorporante" e non a quella "fusa" che si valuta la plusvalenza.

Tutto ciò dimostra che è del tutto inappropriato il richiamo fatto a tali disposizioni nella decisione impugnata, al fine di dimostrare la non imponibilità della

iscrizione in bilancio (a riserva straordinaria) della somma risultante dalla differenza tra l'importo netto del conferimento fatto dal Nelli (di lire 104.099.152) e l'importo (di lire 49.100.000) imputato ad aumento di capitale. Come del resto riconosce la stessa società controricorrente, l'art. 34 sopra citato disciplina solo le plusvalenze conseguite dal conferente; ed è perciò esatto quanto assume l'Amministrazione finanziaria, che cioè l'esenzione stessa (da interpretarsi poi restrittivamente, quale norma eccezionale) riguarda esclusivamente il Nelli, abilitato a portare nella dichiarazione dei redditi per il 1976 tra le componenti attive del reddito l'eventuale differenza attiva tra il valore delle azioni ricevute per effetto del conferimento e l'ultimo valore dei beni conferiti.

Ciò tanto più in quanto era stato appunto il Nelli e non la società a chiedere l'applicazione della esenzione di cui al citato art. 34, mentre la società insisteva sulla diversa tesi della non tassabilità della riserva perché costituente capitale e non reddito.

Che poi l'iscrizione in bilancio della somma di lire 56.746.773 (comprensiva di un ulteriore versamento di lire 1.747.620) fosse conseguente ad un conferimento di bene aziendale da parte del Nelli non toglie che fatto determinativo della plusvalenza era la iscrizione nel bilancio, ai sensi dell'art. 12, d.P.R. n. 597/1973, poiché (come si è visto), il conferimento in società è fatto rilevante ai fini della tassazione, o esenzione da imposta *ex art. 34*, legge n. 576/1975, solo per l'imprenditore apportante e la plusvalenza è costituita, per questi, non dall'importo del conferimento ma dal valore delle azioni ricevute in corrispettivo. Si intende così anche che non è ipotizzabile una duplicazione d'imposta, trattandosi di soggetti diversi, la società conferitaria nel cui reddito d'impresa confluisce la plusvalenza per la parte iscritta in bilancio, e l'impresa apportante, che è soggetta, o ne è esente, all'imposta sul reddito solo relativamente al valore delle azioni ricevute.

Risulta pertanto erronea la tesi (peraltro nuova in questa fase) sostenuta dalla controricorrente al fine di escludere l'applicabilità dell'art. 12, d.P.R. n. 597/1973, e cioè che non si tratterebbe di plusvalenza (ma di "sovraprezzo", non imponibile *ex art. 11* stesso d.P.R.) in quanto è tale solo il maggior valore conseguito da un bene del patrimonio rispetto a quello inizialmente ad esso attribuito in sede di conferimento: trattasi di una nozione ristretta e incompatibile con la sua ricordata disciplina di legge, oltre che in contrasto con la stessa destinazione data alla somma non versata in conto capitale ma iscritta in bilancio, nel conto profitti e perdite, come tale sicuramente costituente una plusvalenza perché derivante da una sopravvenienza economica attiva non tassata e non da accumulo di redditi già tassati. La decisione impugnata va dunque annullata e rimessa per nuovo esame ad altra sezione della stessa C.T.C., che si conformerà ai principi di diritto sopra enunciati.

(*omissis*).

### Commento

La sentenza in rassegna contiene la enunciazione di due principi di diritto sicuramente esatti e di uno sicuramente sbagliato.

Il primo punto affrontato e risolto dalla Corte regolatrice riguarda l'individuazione del destinatario della disposizione agevolativa contenuta all'art. 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, che concede la sospensione d'imposta alle plusvalenze realizzate mediante conferimento in società, alle condizioni previste dalla stessa norma.

Non risulta, fino ad ora, che sia mai stato posto in dubbio che l'agevolazione spetti al conferente e non alla società conferitaria: né del resto, potrebbe essere altrimenti, posto che il realizzo di una plusvalenza, attuata mediante un negozio traslativo, non può che essere riferita al cedente e, di conseguenza, solo al cedente può riferirsi l'agevolazione. Il cessionario – o, come nell'ipotesi *de qua*, la conferitaria – non può realizzare alcunché mediante la cessione o il conferimento: tant'è che nella fattispecie cui si riferisce la sentenza, per giungere alla tassabilità, si è fatto riferimento ad un diverso fenomeno, quello della iscrizione in bilancio della plusvalenza, non al suo realizzo.

E questo costituisce il secondo principio, correttissimo, che può evincersi dalla sentenza in rassegna. Peraltro, che le plusvalenze iscritte costituiscano componenti positivi di reddito per gli enti commerciali è cosa tanto ovvia che non merita ulteriori commenti. Meriterebbe, per contro, maggior approfondimento il concetto di "iscrizione" in bilancio: il che ci porta, fra l'altro, più vicini alla non chiara vicenda che è stata oggetto della pronuncia della Corte. Vicenda che non emerge compiutamente dalla narrativa del fatto contenuto nella sentenza e che presenta almeno un punto abbastanza oscuro: poiché sembrerebbe dalla motivazione che la società conferitaria abbia portato al conto profitti e perdite la pretesa plusvalenza, cioè la differenza fra il valore dell'azienda conferita e il valore nominale delle azioni emesse.

Se questo è stato il comportamento della società conferitaria, esso va sicuramente censurato, poiché non appare corretto portare al conto economico un conferimento (ricevuto).

Ma resta il dubbio se una eventuale errata contabilizzazione legittimi o meno la qualificazione di un fatto come reddituale.

Prima però di soffermarci su questo punto, va indicato il principio enunciato dalla Cassazione che non può essere condiviso: quello secondo cui la c.d. plusvalenza non potrebbe qualificarsi come "sopraprezzo" (azionario) in quanto tale sarebbe "solo il maggior valore conseguito da un bene del patrimonio rispetto a quello inizialmente ad esso attribuito in sede di conferimento". Ora il sopraprezzo (quello stesso richiamato all'art. 11 del d.P.R. n. 598/1973) è stato oggetto, e non da oggi, di numerosi studi e pronunce giuri-



sprudenziali, di dispute e questioni le più diverse, ma una nozione del genere di quella assunta dalla Cassazione non si era mai sentita, al punto che si deve giocoforza concludere che si sia trattato, da parte della Suprema Corte, di un vero e proprio *lapsus*.

È fin troppo noto, infatti, che il sopraprezzo richiamato all'art. 11, d.P.R. n. 598/1973 (nonché all'art. 2430, codice civile) è una cosa del tutto diversa da quanto affermato dalla sentenza: e non varrebbe neppure la pena di ricordare che per sopraprezzo azionario si intende, in sede di aumento di capitale (ma nulla esclude che lo si possa fare anche in sede di costituzione di società), il maggior "prezzo" rispetto al valore nominale richiesto ai sottoscrittori, a titolo, appunto, di sopraprezzo (che è poi cosa distinta dal rimborso spese o dal conguaglio dividendo). La cui natura, si osservi, per costante insegnamento dottrinale e giurisprudenziale, è quella di apporto o conferimento. Fra l'altro è stata la stessa Cassazione a ribadire che mentre il valore corrispondente all'importo nominale delle azioni è conferimento in *capitale*, quello del sopraprezzo è conferimento in *patrimonio*. Ebbene, nulla esclude che possa aversi un sopraprezzo anche nell'ipotesi di conferimento in natura: ma ecco che, a questo punto, prende consistenza la tesi, avanzata da ultimo dalle società (a parte ogni considerazione sugli aspetti processuali: ma il giudizio è d'accertamento e l'eccezione, sia pure con diversa formulazione, era già stata avanzata) che il maggior valore portato a riserva fosse, in fondo, proprio un sopraprezzo. Semmai i dubbi potevano sorgere dal fatto che la riserva era stata qualificata come "straordinaria" e non come "fondo (o riserva) sopraprezzo azioni": ma è tutt'altra questione.

In realtà, la qualificazione data al sopraprezzo nella sentenza meglio si attaglia per definire l'iscrizione in bilancio di una plusvalenza (basta sostituire alla parola conferimento il termine costo fiscale) iscrizione che non pare però essersi verificata nel caso di specie. Ove, infatti, si abbia un conferimento in natura, la conferita-ria che iscrive in bilancio i beni conferiti, al valore di stima, parte in conto capitale e parte a riserva non iscrive una plusvalenza. Non si verifica, a seguito del conferimento, alcun fenomeno reddituale: fenomeno che potrebbe, invece, ipotizzarsi se la società conferita-ria aumentasse il valore dei beni ricevuti rispetto a quello attribuito al conferimento. Non è chiaro se ciò sia accaduto nella questione qui esaminata: in caso contrario la sentenza non è da condidersi.

Del resto, anche per quanto riguarda il conferente, non ha rilievo il valore *nominale* delle azioni ricevute, sibbene il valore delle azioni: valore che, come prescrive l'art. 54 del d.P.R. n. 597/1973, nel caso di azioni (o quote) di società non quotate, è costituito dal valore *nominale* dei beni conferiti.

Per concludere, può ricordarsi che la risoluzione ministeriale n. 9/116 del 7 febbraio 1978 (in *Codice II.DD.*, Ipsoa, Sez. 24, *sub* art. 34, legge n. 576/1975, n. 4) aveva già chiarito che "i maggiori valori dei beni iscritti in bilancio della socie-

tà ... che ha ricevuto l'apporto rispetto ai valori contabili della società ... apportante non costituiscono plusvalenze tassabili”.

Iscritti in bilancio, dice il Ministero: non necessariamente a capitale ma anche in un fondo di riserva.

## FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO (REGIME FISCALE) \*

### SOMMARIO:

1. Introduzione. – 2. La soggettività giuridica dei fondi comuni di investimento: cenni civilistici e aspetti fiscali. – 3. L'imposizione sui fondi comuni di investimento: natura giuridica. – 4. Determinazione e liquidazione dell'imposta. – 5. Accertamento e contenzioso. Normativa applicabile: spunti problematici. – 6. Il regime delle quote dei partecipanti.

### 1. *Introduzione*

La disciplina fiscale dei fondi comuni di investimento è contenuta all'art. 9 della legge 23 marzo 1983, n. 77, per i fondi italiani, nonché all'art. 11-*bis* del d.l. 30 settembre 1983, n. 512, introdotta dalla legge di conversione 25 novembre 1983, n. 649, per i fondi esteri.

La portata delle due norme è sostanzialmente la stessa, ricalcando l'art. 11-*bis* il disposto dell'art. 9, che lo precede cronologicamente: in più, l'art. 11-*bis* contiene la previsione dell'obbligo di dichiarazione, che manca nell'art. 9.

L'art. 9, tuttavia, si pone come norma fondamentale ed è sulla base di esso che va ricostruita la disciplina fiscale dei fondi. Peraltro non va dimenticato, al fine di una analisi della normativa vigente, il lungo dibattito che si era avuto, anche in relazione agli aspetti tributari dei fondi comuni, anteriormente alla emanazione della legge n. 77 del 1983, dibattito che ha influenzato le scelte, sotto il profilo tecnico giuridico, operato dal legislatore con la legge n. 77. E quindi opportuno ricordare quelli che erano i punti di maggiore rilievo fiscale dibattuti in passato e più precisamente: se i fondi dovessero essere o meno soggetti di imposta; se i redditi percepiti dai fondi dovessero essere assoggettati al regime normale; se le plusvalenze realizzate dai fondi dovessero essere o no tassate; se, infine gli utili distribuiti dai fondi dovessero venire assoggettati ad imposta ed in quale modo.

Vi era, ancora, il problema di sapere se gli eventuali capital gains realizzati dai partecipanti in relazione alle quote fossero fiscalmente rilevanti; di determinare

---

\* Voce *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 1991, pp. 255-260.

gli eventuali obblighi formali connessi con l'esistenza dei fondi (nonché di individuare i destinatari degli stessi). Molti di questi problemi apparivano collegati con la qualificazione civilistica dei fondi (è il caso della soggettività), in una visione per vero un po' concettualistica, visto che nulla impediva al legislatore, eventualmente, di riconoscere al fondo soggettività civile e non fiscale, e viceversa<sup>1</sup>. Si deve probabilmente all'ampio dibattito svoltosi in varie sedi se la disciplina fiscale sostanziale definitivamente sancita dal legislatore è risultata relativamente razionale, anche se la prima formulazione del disegno di legge, poi approvato, era tutt'altro che soddisfacente<sup>2</sup>.

## 2. La soggettività giuridica dei fondi comuni di investimento: cenni civilistici e aspetti fiscali

Ed invero, la disciplina fiscale dei fondi, così come risulta dall'art. 9 della legge 23 marzo 1983, n. 77 sembra essere stata ispirata più a criteri di efficienza e semplicità che a preoccupazioni d'ordine concettuale (salvo una grave lacuna, di cui si dirà *infra*). I fondi, in buona sostanza, sono stati assoggettati ad un regime misto di imposizione diretta, in parte sul reddito ed in parte sul patrimonio, stabilendosi che sui redditi (di capitale) percepiti dal fondo il prelievo venga effettuato mediante una ritenuta a titolo di imposta e che sul valore netto del fondo sia dovuta una imposta annua dello 0,25% (ridotta in una ipotesi allo 0,10%). Non si fa più riferimento, nel vigente dettato normativo, alle plusvalenze realizzate dal fondo; mentre i proventi distribuiti dal fondo non concorrono a formare il reddito imponibile dei partecipanti.

È evidente che, a questo punto, non si può più parlare di "neutralità" del fondo: così come è evidente che i percettori di redditi provenienti dai fondi (salvo le imprese) vengono a trovarsi in una posizione profondamente diversa dai risparmiatori operanti direttamente sul mercato mobiliare. In realtà i partecipanti al fondo sono divenuti (sempre con la suddetta eccezione) dei soggetti assolutamente estranei alla vicenda fiscale. Il che, a ben vedere, si armonizza (sarebbe forse inesatto dire che ne è la conseguenza) con la possibilità di emettere certificati al portatore. In presenza di titoli di tale natura, invero, viene meno il normale meccanismo finalizzato alla progressività della imposizione, essendo di fatto inconciliabile il sistema della ritenuta d'acconto e della individuazione del percettore con la natura del titolo al portatore, così come di fatto sarebbe impossibile individuare gli eventuali redditi collegati con la circolazione del titolo.

Una volta quindi prevista l'emissione (anche) di titoli al portatore, la sola so-

---

<sup>1</sup> Per un esame della problematica anteriore vedasi BOSELLO, *Aspetti fiscali*, cit., Milano, 1970.

<sup>2</sup> Per una critica al disegno di legge governativo vedasi BOSELLO, *Istituzione e disciplina*, cit., p. 6.

luzione realistica, sul piano fiscale, era quella accolta dal legislatore: salvo verificare, in funzione dell'ammontare del prelievo a carico del fondo, se la soluzione possa definirsi *agevolativa* o meno.

In definitiva, il regime fiscale dei fondi, così come delineato dall'art. 9, porta alla conclusione che il legislatore ha eliminato pressoché totalmente il partecipante dalla vicenda fiscale; ha attribuito alla società di gestione un ruolo che è, in buona sostanza, di rappresentante *ex lege* del fondo; ha lasciato il fondo, come tale, unico protagonista del fenomeno impositivo.

Va comunque ribadito che il primo problema che si pone all'interprete nell'esame dell'art. 9 della legge è, ancora una volta, quello della soggettività fiscale del fondo. Problema che, come si è detto, si pone indipendentemente dall'attribuzione o meno al fondo di personalità in campo civile e che, anche sul piano tributario, si presenta di dubbia soluzione. Ciò del resto, è quanto si verifica anche sul piano civilistico: e non appare esatta l'affermazione che, sempre sul piano civilistico, dovrebbe senz'altro accettarsi la tesi di chi nega la soggettività del fondo<sup>3</sup>. È ben vero che, ove potesse venir dimostrata l'"appartenenza" del fondo alla società di gestione o ai partecipanti la soggettività tributaria del fondo *sarebbe* di difficile dimostrazione: ma tale "appartenenza" resta tutta da dimostrare.

Né potrebbe concludersi a priori che il legislatore del 1983 avesse derogato al disposto dell'art. 2, lettera *b*), del d.P.R. n. 598 del 29 settembre 1973 (ora art. 87, n. 2, del T.U. 22 dicembre 1986, n. 917), statuendo la soggettività per i fondi, ancorché "organizzazioni" appartenenti ad altro soggetto. Tuttavia va ribadito che la soggettività civilistica del fondo è affermata da una autorevole dottrina e che, a tutto concedersi, può semplicemente dirsi che il problema, sul piano del diritto civile, è ancora aperto. Non resta quindi che tentare di risolvere il punto della soggettività tributaria in base alle disposizioni della legge fiscale, che è poi il provvedimento per così dire normale: salvo verificare se i risultati così raggiunti coincidono o meno con quelli compiuti dalla dottrina civilistica (e potrebbe essere uno di quei casi in cui l'elaborazione tributaria sia d'aiuto a quella civilistica e non viceversa).

Ora era evidente l'intenzione del legislatore di evitare che il fondo costituisse soggetto passivo d'imposta<sup>4</sup>; ma non altrettanto sicura la soluzione sulla base del dato normativo. La soppressione, nel testo definitivamente approvato, della espressa dichiarazione, contenuta nel disegno di legge, che i fondi non sono soggetti di imposta, di per sé, ai fini ricostruttivi, non ha certo valore decisivo; ma la disposizione che sancisce che i fondi "non sono soggetti" alle vigenti imposte sul

<sup>3</sup> Così GALLO, *La soggettività*, cit., p. 665.

<sup>4</sup> Sono parole della relazione al disegno di legge (n. 1609) presentata al Senato, quando, però, si osservi, l'art. 9 era ancora formulato in altri termini. In realtà, negare ai fondi la soggettività fiscale e tassarne, come prevedeva il disegno di legge, la plusvalenza costituiva una palese, quanto inutile, antinomia.

reddito lascia aperta la possibilità che l'esclusione sia stata resa necessaria dal fatto che, in mancanza di essa, i fondi sarebbero stati da considerare come soggetti. A ciò potrebbe obiettarsi che è proprio l'esclusione da ogni imposta sul reddito che porta a negare soggettività – come autonoma imputazione di rapporti – al fondo (mentre a diversa soluzione si dovrebbe pervenire se il legislatore avesse usato una formula che facesse ritenere trattarsi di una esenzione).

Vi è tuttavia più di un argomento che porta a concludere nel senso che il fondo, come tale, abbia una rilevanza fiscale non solo come elemento di una fattispecie impositiva facente capo alla società di gestione o ai partecipanti, ma come centro autonomo di imputazione di rapporti, cioè come soggetto, sia pure allo stato, per così dire, potenziale.

Basti considerare che le plusvalenze eventualmente realizzate dal fondo, ove a questi non potesse essere riconosciuta alcuna soggettività tributaria – se cioè si considerasse il fondo come fiscalmente inesistente – dovrebbero poter essere riferite alla società di gestione (o ai partecipanti) ed essere di conseguenza tassabili. Solo riconoscendo una qualche forma di rilevanza soggettiva al fondo si può escludere la tassazione delle suddette plusvalenze, in base alla esclusione di IRPEG, IRPEF e ILOR sancita dall'art. 9 nei confronti del fondo. Ed invero, la presenza di una imposta sostitutiva, di tipo patrimoniale, nel silenzio della legge, non consentirebbe di per sé di ritenere non tassabili le plusvalenze e gli altri eventuali redditi del fondo: l'intassabilità consegue dalla norma di esclusione, non da quella che istituisce l'imposta sostitutiva.

Quest'ultima è però ulteriore indice di soggettività del fondo: tanto più che la disposizione che vuole che la società di gestione corrisponda l'imposta sul valore del fondo prelevandone l'ammontare dal fondo stesso, ricorda molto da vicino il modello della rivalsa obbligatoria (rapporto che presuppone, ovviamente, due soggetti). Affiora, quindi, inevitabilmente, una sorta di soggettività del fondo: che è qualcosa più di un patrimonio di scopo.

Ma tale soggettività è la sola categoria che, d'altra parte, consente, per più di una ragione, di dare un senso compiuto al dettato normativo dell'art. 9.

Sulla non soggezione del fondo alle imposte sul reddito si è detto; aggiungasi che l'art. 9 fa riferimento ai redditi (di capitale) *percepiti* dai fondi. Ora, la diretta ed immediata attribuzione di redditi al fondo ipotizzata dalla legge non consente altra conseguenza se non l'idoneità del fondo a porsi come elemento soggettivo della fattispecie ipotizzata dalla legge.

Il che, sul piano fiscale, trova ulteriore conferma nel fatto che le ritenute su tali redditi (percepiti dal fondo) sono a *titolo di imposta*. Si è quindi in presenza di un prelievo attuato mediante lo schema di una imposta anch'essa sostitutiva<sup>5</sup>, ove lo

---

<sup>5</sup> Cfr., sulle imposte sostitutive in genere POMO, *L'ordinamento*, cit., 1978, p. 349, e, più specificatamente, ANTONINI, *I regimi*, cit., Milano, 1969.

*status* di soggetto passivo del prelievo stesso non può essere attribuito se non a chi subisce la ritenuta (nel nostro caso al fondo). Infine, una ulteriore, sia pure indiretta, conferma alle tesi della soggettività fiscale del fondo può venire dalla constatazione che, per i soggetti di cui all'ult. co. dell'art. 3 (imprese di assicurazione), è previsto un credito di imposta pari al 10% dei proventi: credito di imposta che, per la funzione e le finalità che lo caratterizzano, lascia presupporre un prelievo – e quindi una soggettività in capo al soggetto (è giocoforza usare il termine) erogante.

Naturalmente sarà pur sempre la società di gestione ad agire per il fondo, che è e resta una semplice organizzazione di beni. Ma deve escludersi che il rapporto fra società di gestione e fondo, anche per quanto concerne l'imposta patrimoniale, possa configurarsi come un rapporto di sostituzione tributaria (come prevedeva invece, infelicemente, il disegno di legge nella sua originaria formulazione): rapporto di sostituzione che, dal momento che è la società di gestione ad agire per conto del fondo, si risolverebbe in una costruzione tanto artificiosa quanto utile<sup>6</sup>.

La società di gestione, invero ha l'obbligo di corrispondere l'imposta sostitutiva (patrimoniale), prelevandola dal fondo. Il che significa, in altre parole, che l'obbligazione d'imposta fa capo al fondo e che la società di gestione agisce quale rappresentante del fondo allorché corrisponde il tributo. Così, per la suddetta obbligazione d'imposta il fisco potrà agire solo verso il fondo e non anche verso la società di gestione, la quale risponderà, secondo i principi propri della rappresentanza, solo per le obbligazioni nascenti da trasgressioni ad essa imputabili.

### 3. *L'imposizione sui fondi comuni di investimento: natura giuridica*

Per quanto concerne i redditi percepiti dal fondo l'art. 9 sembra ipotizzare che questi abbiano necessariamente natura di redditi di capitale. Non solo: tale espressa qualificazione sembra altresì escludere che il fondo possa essere configurato, sempre sul piano fiscale, come un soggetto avente lo status di impresa, dal momento che com'è noto, i redditi (di capitale) percepiti nell'esercizio di impresa perdono la loro originaria natura.

Appare invero difficile, nell'attuale regime giuridico dei fondi, prevedere la possibilità che il fondo possa essere titolare di redditi che non siano di capitale (va ricordato che in tale categoria rientrano, oltre ai dividendi e agli interessi, proventi di diversa natura, quali premi, altri frutti, ecc.): atteso che il fondo può investire solo in titoli ed attività finanziarie. Ove tuttavia, anche in funzione di

---

<sup>6</sup> Ravvisano invece il fenomeno della sostituzione – riconoscendo pertanto la soggettività del fondo – FALSITTA, *Lineamenti*, cit., p. 12; nonché AMATUCCI, *Il regime*, cit., p. 422.

modifiche legislative, potessero affluire al fondo redditi di diversa natura, l'intasabilità conseguirebbe comunque, sempre per la non soggezione del fondo alle imposte sul reddito. Quanto alla ritenuta sui redditi percepiti dal fondo, ove applicata, essa attua, come si è detto, uno schema di prelievo mediante una imposta sostitutiva. Per i redditi non soggetti a ritenuta (come alcuni interessi dei titoli del debito pubblico), *nulla quaestio*.

La misura della ritenuta non può, ovviamente, essere diversa da quella prevista per i differenti tipi di reddito: salvo sottolineare che, anche quando essa sia prevista come d'acconto, si trasforma, in virtù dell'art. 9, in ritenuta di imposta. Il problema, in realtà, potrebbe porsi per quei redditi, come i dividendi, per i quali la legge prevede una maggiore aliquota qualora la ritenuta sia a titolo di imposta: ma è da ritenersi che, se il presupposto per l'aliquota maggiorata è costituito da elementi particolari (nel caso dei dividendi dal fatto che il percettore non risieda nel territorio dello Stato), in assenza di tali elementi dovrà applicarsi l'aliquota ordinaria. In sostanza, l'effetto giuridico della norma consiste nel trasformare in definitiva ogni ritenuta, ancorché originariamente prevista come d'acconto.

Il fondo soggiace poi ad una vera e propria imposta patrimoniale commisurata al valore netto del fondo. La soluzione accolta dal legislatore appare certamente da preferirsi a quella, in precedenza formulata, di assoggettare ad imposta le eventuali plusvalenze realizzate dal fondo. La legge qualifica tale imposta come sostitutiva: quindi il fondo sembra soggiacere a *due* imposte sostitutive, la ritenuta definitiva sui redditi percepiti e l'imposizione patrimoniale. Resta da vedere, per questa seconda, quali siano i tributi sostituiti. Non i redditi di capitale percepiti dal fondo, giacché in tal caso si avrebbe una palese duplicazione d'imposta: ed allora non resta che pensare alle eventuali plusvalenze e ad ogni altro reddito che possa formarsi in capo al fondo, di qualsiasi natura esso sia— Piuttosto, attesa la formulazione della norma, occorre considerare se l'imposta sostitutiva possa conglobare anche le eventuali imposte dirette: in particolare se possa riguardare anche l'imposta di registro e l'imposta di bollo.

Della prima, infatti, potrebbe ipotizzarsi l'applicazione in ordine al versamento dei partecipanti<sup>7</sup>, della seconda si potrebbe considerare l'applicabilità ai certificati di partecipazione<sup>8</sup>.

La soluzione affermativa potrebbe essere sostenuta: giacché la legge, non specificando altrimenti la natura della imposta sostitutiva, sembra avere la finalità di sottrarre ad ogni altro tipo di prelievo fiscale il fondo stesso.

Ma se tale soluzione appare già abbastanza dubbia per quanto concerne i presupposti impositivi in cui vi sia un cui il rapporto si esaurisca tra fondo vi sia un

---

<sup>7</sup> Potrebbe anche considerarsi l'applicazione della tassa sulle concessioni governative.

<sup>8</sup> Salvo ritenere operante l'esenzione di cui all'art. 7, 2° co., all. B) del d.P.R. 26-10-1972, n. 642.



unico soggetto passivo (il fondo) ovvero in cui il rapporto si esaurisca tra fondo e partecipanti, non pare per certo possa essere estesa anche a quelle ipotesi in cui il fondo non sia soggetto passivo dell'imposizione ovvero non sia il solo soggetto passivo: così è da ritenersi che non rientri nell'imposta sostitutiva il tributo dovuto alla compravendita di titoli formanti oggetto del patrimonio del fondo (tassa sui contratti di borsa); né, sempre sul piano di esemplificazione, il tributo successorio gravanti i certificati caduti in successione. In realtà, i dubbi nascono dal fatto che il legislatore ha qualificato il tributo come sostitutivo, senza dire però altro; in particolare senza dire quali siano i tributi sostituiti e quale sia la disciplina del tributo stesso. Ora in ordine al primo punto (il secondo verrà considerato *infra*) si può pensare che il tributo sia in funzione dell'esclusione delle imposte dirette IRPEF, IRPEG e ILOR; il che però mal si coordina col fatto che il fondo, che subisce sui redditi (di capitale) la ritenuta d'imposta, già soggiace ad una imposta sostitutiva. Se si considera che l'imposta sostitutiva (patrimoniale) nell'*iter* di formazione della legge ha preso il posto della prospettata imposta sulle plusvalenze, si può ritenere che l'imposta patrimoniale sia sostitutiva dei tributi che sarebbero comunque applicabili in relazione agli utili differenziali sui titoli conseguiti dal fondo; ma l'argomento appare in verità un po' fragile<sup>9</sup>.

Ma, se non si vuol togliere ogni significato al termine *sostitutivo* usato dal legislatore, non resta che concludere in questo senso: e ritenere l'imposta sostitutiva di ogni tributo sul reddito, ad eccezione di quelle (ritenute) che la stessa norma espressamente dichiara applicabili al fondo. Resta il problema delle imposte indirette: ma, tutto sommato, la finalità, peraltro non espressa, della legge non sembra possa prevalere nei confronti del dato testuale, e, sia pure con molte riserve, sembra si debba concludere nel senso che i tributi indiretti, se dovuti in base alle regole generali, non possano ritenersi conglobati nell'imposta sostitutiva.

Non si può, a questo punto, non rilevare ancora una volta che se la scelta operata dal legislatore sul piano sostanziale è certamente soddisfacente, la formulazione della norma appare tutt'altro che felice; ma quello della tecnica legislativa è ormai uno dei problemi più seri che si pongono, nel settore tributario in particolare, ai fini della certezza dei rapporti.

E l'art. 9 conferma la tendenza. Sarebbe in realtà sufficiente che il legislatore avesse detto che in luogo delle imposte sul reddito i fondi soggiacciono ad una imposta sostitutiva per eliminare problemi interpretativi di non poco conto.

In realtà si ha ormai l'impressione che l'interprete, per interpretare la norma, debba prima riformularla. Né i dubbi terminano qui: come si vedrà subito appresso, la disciplina formale del tributo è anch'essa fonte di gravi perplessità.

---

<sup>9</sup> Sulla *ratio* dell'imposta sostitutiva vedasi anche FORTE, *Aspetti fiscali*, cit., p. 301.

#### 4. Determinazione e liquidazione dell'imposta

La base imponibile – dovendosi ritenere che il presupposto di fatto sia la semplice esistenza del fondo<sup>10</sup> – è costituita dal valore netto del fondo, calcolato come media annua dei valori netti mensili. È stata così adottata una soluzione che tiene conto delle eventuali diminuzioni patrimoniali verificatesi nel corso dell'anno e che rende le variazioni del mercato meno influenti sulla determinazione del valore.

L'aliquota – che è stata giudicata abbastanza modesta – è dello 0,25%, e si riduce allo 0,10% se il patrimonio del fondo è composto (per almeno tre trimestri su quattro) da azioni o da obbligazioni convertibili di società (italiane) aventi per oggetto attività industriali.

Nessuna riduzione di aliquota è prevista per gli investimenti in titoli del debito pubblico: chiara indicazione della finalità della norma di favorire gli investimenti diretti in attività produttive.

Resta piuttosto da vedere il contenuto da dare all'espressione "attività industriali", che sarebbe senz'altro riduttivo limitare al solo settore manifatturiero. Del resto il concetto di "industria" è stato ampiamente elaborato proprio nel settore tributario, ad esempio per quanto concerneva le agevolazioni per le zone depresse del centro-nord e per il Mezzogiorno: par quindi lecito ricomprendervi tutte le attività produttive, di beni e servizi (con la sicura eccezione di quelli finanziari), mentre appare più dubbio farvi rientrare l'attività di scambio, anche se realizzata mediante la grande distribuzione.

L'imposta, come si è già detto, va versata, a cura delle società di gestione, entro il 31 gennaio, alla sezione della Tesoreria Provinciale: evidentemente la competenza sarà determinata in relazione al domicilio fiscale delle società di gestione.

La legge nulla dice di più; quindi resta da verificare quale possa essere tutto il procedimento di accertamento e di riscossione della imposta: nonché la disciplina relativa all'eventuale contenzioso, ai privilegi e così via. La lacuna della legge è abbastanza vistosa; né appare agevole colmarla. Intanto va osservato come la norma si limiti a prevedere il *versamento* dell'imposta, senza che esso sia accompagnato, preceduto o seguito da una qualsiasi attività diretta a portare a conoscenza dell'Amministratore il verificarsi del presupposto del tributo e degli altri elementi normalmente rilevanti: senza che vi sia, in altri termini, alcuna forma di dichiarazione tributaria (e obblighi connessi) a carico del fondo (o di chi lo rappresenta).

La lacuna è stata colmata dal legislatore solo per quanto concerne i fondi esteri: ed è interessante osservare che il Ministero delle Finanze, con circolare 2 maggio 1985, n. 15/8/591, si dichiara "in attesa di una revisione legislativa che renda omogeneo il trattamento fiscale dei fondi comuni".

---

<sup>10</sup> L'analogia con l'abrogata imposta sulle società è evidente.

La cosa rappresenta già di per sé, una anomalia<sup>11</sup> che non verrebbe sanata neppure ritenendo che il soggetto passivo dell'imposta sostitutiva sia, anziché il fondo, la stessa società di gestione. Né a migliori risultati si perverrebbe ipotizzando che la società di gestione abbia la veste di sostituto, giacché anche in tal caso mancherebbe egualmente la norma cui fare riferimento (poiché la fattispecie delineata dall'art. 7 del d.P.R. n. 600 non pare proprio che possa ricomprendere una imposta come quella che viene qui esaminata).

Tuttavia, poiché l'ordinamento tributario ben conosce lo schema impositivo ove il tributo sia liquidato e versato direttamente dal soggetto passivo (anche se, di regola, è uno schema proprio della imposizione indiretta), e senza che al soggetto passivo faccia anche carico l'obbligo di dichiarazione, si tratta pur sempre solo di una anomalia. I problemi più gravi, vengono dopo: e concernono la fase di accertamento – in senso lato – e contenziosa.

### 5. Accertamento e contenzioso. Normativa applicabile: spunti problematici

Per prima cosa – nel silenzio della legge – va individuato l'Ufficio competente per l'attività di controllo e di accertamento. Decisiva, a questo riguardo, appare la natura dell'imposta sostitutiva, che deve senz'altro essere considerata una imposta *diretta*. Sotto il profilo economico finanziario è diretta siccome imposta sostitutiva (principalmente) delle imposte sul reddito. infine, la natura di imposta diretta consegue anche dal regime della riscossione, che è quello – tipico e proprio delle imposte dirette del versamento diretto.

Ora, in base all'art. 10 del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 602, le somme per le quali non sia stato effettuato, in tutto o in parte, il versamento diretto, sono riscalate *mediante ruoli*: dal che par lecito concludere che anche l'imposta sostitutiva rientri nel novero delle imposte *riscuotibili* mediante ruolo, cioè delle imposte dirette.

Ma poiché il ruolo, ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 602, è formato dall'Ufficio delle imposte dirette – ed è lo stesso art. 12 che prevede che il ruolo debba indicare anche l'ammontare dei versamenti diretti – resta così dimostrata la competenza dell'Ufficio delle imposte dirette in tema di imposta sostitutiva, senza neppure bisogno di fare riferimento alle regole generali in tema di distribuzione degli uffici.

Occorre ora vedere se l'Ufficio, prima di procedere alla iscrizione a ruolo, debba porre in essere una vera e propria attività accertatrice: se, in altre parole, trovino applicazione le disposizioni del d.P.R. n. 600 sull'accertamento. La risposta non può che essere negativa. Intanto, le norme sull'accertamento non sem-

---

<sup>11</sup> Si osservi che il legislatore, quando fa ricorso all'istituto dell'imposta sostitutiva, detta regole – rinvio – per la disciplina formale del tributo: si veda ad es., l'art. 20 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 in tema di imposta sostitutiva sui finanziamenti.

brano compatibili con una imposta patrimoniale, essendo in sostanza tutte preordinate alla determinazione dei redditi: il dato principale apparirebbe difficilmente superabile e l'applicazione analogica, com'è noto, non è consentita. Poi, tutto il procedimento di accertamento disciplinato dal d.P.R. n. 600 presuppone l'istituto della dichiarazione da parte del contribuente, dichiarazione che, nel caso nostro, manca.

Infine, va ricordato che la possibilità di procedere all'iscrizione a ruolo senza previo accertamento è già riconosciuta nell'ordinamento (cfr., art. 36-bis, d.P.R. n. 600) e non costituisce quindi una anomalia affatto isolata. Né tale più rapida e diretta procedura – che peraltro può trovare una giustificazione nel fatto che presupposto imponibile è relativamente semplice – appare lesiva dei diritti del contribuente, che potrà sempre ricorrere contro il ruolo e far valere in tale sede le proprie ragioni.

Ricorso che è giocoforza ammettere come proponibile davanti alle Commissioni Tributarie, per le stesse ragioni viste più sopra: anche se è doveroso riconoscere che la assoluta mancanza di una previsione normativa rende la soluzione particolarmente difficile. È certo tuttavia che, rientrando nella competenza delle Commissioni le controversie sui tributi sostituiti, affermare la stessa competenza per quanto concerne il tributo sostitutivo è far applicazione di un principio già esistente (vedasi ancora l'imposta sostitutiva sui finanziamenti) nell'ordinamento.

Vi è, inoltre, una ulteriore considerazione che porta a concludere nel senso suddetto. L'art. 9 della legge n. 77 non fa cenno alcuno ad eventuali sanzioni (fiscali); ma la prevista particolare modalità di riscossione – versamento diretto – fa ritenere che debbano trovare applicazione, anche nei confronti del versamento dell'imposta sostitutiva, le sanzioni previste dagli artt. 92 e 93 del d.P.R. n. 602 in tema di ritardo od omesso versamento diretto. Ma poiché l'art. 98, che prevede la competenza dell'Ufficio Imposte in tema di sanzioni, prevede altresì che contro il provvedimento di irrogazione di sanzioni è ammesso ricorso secondo le disposizioni del contenzioso tributario (art. 98, 2° co.), ed è quindi indubbia la competenza delle Commissioni in tema di sanzioni (pena pecuniaria e soprattassa), sarebbe davvero irrazionale ritenere che il giudice penale avesse competenza in tema di sanzioni pecuniarie e non l'avesse relativamente all'obbligazione principale. Siffatta soluzione non è stata accolta da parte della dottrina<sup>12</sup> sulla scorta della considerazione che non è possibile ipotizzare l'applicazione di sanzioni in via analogica né superare la tassatività dell'indicazione dei tributi demandati alla cognizione delle Commissioni.

L'obiezione ha certamente un suo pregio ma può essere superata: giacché, in effetti, la proposta ricostruzione non comporta una integrazione analogica della leg-

---

<sup>12</sup>FALSITTA, *Lineamenti*, cit., p. 11.

ge; e del resto si è già avuta una pronuncia di Commissione tributaria proprio in tema di imposta sostitutiva<sup>13</sup> senza che sia stato sollevato il difetto di giurisdizione.

A minori problemi dà luogo la disciplina della imposta sostitutiva per quanto concerne il privilegio che, attesa la natura di imposta diretta che si deve riconoscere all'imposta sostitutiva, dovrebbe essere solo quello dell'art. 2752 c.c.; e la prescrizione del diritto dello Stato al tributo che, in assenza di specifica previsione, è da ritenere sia quella ordinaria decennale.

### 6. Il regime delle quote dei partecipanti

Come si è già ricordato, il legislatore ha optato per la soluzione di lasciare i partecipanti al fondo sostanzialmente estranei alle vicende fiscali collegate al, fondo medesimo, con la sola eccezione delle imprese di assicurazione per l'ipotesi di cui all'art. 3, ult. co.

In realtà, la legge prevede che i proventi della partecipazione ai fondi non concorrono a formare il reddito imponibile "tranne di quelle assunte nell'esercizio di imprese commerciali": ma l'art. 3, ult. co., vieta, tranne l'ipotesi delle assicurazioni, la partecipazione ai fondi di società ed enti commerciali. Dal combinato disposto delle due norme si deve concludere che la partecipazione assunta nell'esercizio di imprese commerciali (ancorché non aventi veste societaria) può essere qualificata come illecita ma che i relativi proventi concorrono a formare il reddito imponibile del partecipante senza credito di imposta, che è riconosciuto solo alle imprese di assicurazione. Per queste ultime, appare agevole concludere che i proventi in questione – data fra l'altro l'attribuzione del credito di imposta – seguono la stessa disciplina dei dividendi. Va inoltre ricordato che, con l'entrata in vigore del nuovo testo unico delle imposte sui redditi non ha più ragione di sussistere il problema dell'eventuale tassazione delle plusvalenze (speculative) realizzate dai portatori delle quote, tassazione che peraltro era da ritenersi dubbia anche sulla base della previgente normativa. Ove le quote siano (legittimamente) possedute da imprese, la loro valutazione, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dovrà avvenire in base alla lett. c), 4° co., dell'art. 9 del T.U. imposte dirette, in virtù del richiamo effettuato dall'art. 61, 3° co., lett. c) dello stesso T.U., dovendosi ricomprendere le quote nella lata dizione "altri titoli".

È infine da ritenersi che la negoziazione delle quote sia soggetta all'imposta sui contratti di borsa (*ex* art. 1, 2° co., lett. a), del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3278). Per contro, non sono applicabili agli atti relativi alle quote né l'imposta di registro né l'imposta di bollo. Ove le quote cadano in successione il valore tassabile dovrebbe essere quello di rimborso *ex* art. 3, legge in commento, che dovrebbe

<sup>13</sup> Comm. Trib. I gr. Milano, 2 marzo 1987, in *BT*, 1987, 11, p. 921.

coincidere con il valore patrimoniale della quota. Di conseguenza, anche se si ritenesse applicabile la norma dell'art. 22 del decreto 26 ottobre 1972, n. 637, sulla valutazione dei titoli non quotati, il risultato finirebbe con l'essere il medesimo. Vi è, infine, da ricordare che, ai sensi dell'art. 10, n. 1 del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 (e successive modificazioni) è esente da IVA la "gestione di fondi comuni di investimento". La norma parrebbe applicabile a chi, in effetti, opera "la gestione", vale a dire alla società di gestione: mentre è dubbio che si riferisca anche alle operazioni poste in essere da altri soggetti, ancorché relative ai fondi, quali la banca incaricata. Ma, in tema di IVA, torna a presentarsi il problema della soggettività del fondo: non, ovviamente, ai fini dell'art. 10, n. 1, testé ricordato, ma in relazione alle operazioni (ancorché esenti) poste in essere dal fondo. Per esemplificare, ove si attribuisca al fondo una soggettività tributaria, la società di gestione dovrebbe adempiere agli obblighi formali e documentali previsti dal d.P.R. n. 633 distintamente dai propri e, ove gestisca più fondi, distintamente per i vari fondi gestiti, ai quali dovrà essere attribuita una partita IVA diversa da quella della società di gestione, ovviamente una per ciascuno. Si ripresenta così, in un aspetto squisitamente applicativo, il problema teorico principale, quello della natura giuridica e della soggettività tributaria dei fondi comuni di investimento.

### *Bibliografia*

AMATUCCI, *Il regime tributario dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *BT*, 1984, n. 6; ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969; BOSELLO, *Aspetti fiscali degli istituendi fondi comuni di investimento*, in *L'istituzione dei fondi comuni di investimento*, Milano, 1970; *Istituzione e disciplina dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Atti del Seminario della Fondazione Einaudi del 19 gennaio 1982*; *Aspetti fiscali dei fondi comuni d'investimento*, in *DPT*, 1984, I, p. 71; FALSITTA, *Lineamenti del regime fiscale dei fondi comuni di investimento mobiliare aperti*, in *RT*, 1984, n. 1; FORTE, *Aspetti fiscali della istituzione e disciplina dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *DPT*, 1982, I; GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988; LATTANZI, *Appunti sulla disciplina fiscale dei fondi comuni d'investimento*, in *BT*, 1984, n. 10; POMO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978; SAMMARTINO, *La disciplina fiscale dei titoli rappresentativi di quote di fondi comuni*, in *RDF*, 1982, n. 2.

### *Legislazione*

L. 23 marzo 1983, n. 77, art. 9; d.l. 30 settembre 1983, n. 512 (convertito con l. 25 novembre 1983, n. 649).

## GLI ASPETTI FISCALI DELLA LEGGE AMATO \*

1. Va preliminarmente ricordato che la normativa fiscale, prevista dall'art. 7 della legge n. 218 del 1990 (cfr. in questa *Rivista*, 1990, 10, p. 994 con commento di F. Vella), ha, in realtà, un ambito di applicazione più vasto rispetto alla legge "Amato", giacché trova in larga misura applicazione anche nei confronti degli istituti di credito aventi natura societaria. Del pari occorre fin da ora segnalare che le norme fiscali contenute nell'art. 7 non sempre possono – con alcune eccezioni di cui si dirà appresso – essere qualificate come "agevolazioni".

In realtà la funzione di tali norme è, in genere, più correttamente qualificabile come "permissiva", poiché in loro mancanza le operazioni di ristrutturazione, concentrazione, creazione di gruppi e così via avrebbero avuto un costo fiscale talmente oneroso che, di fatto, non sarebbero state possibili. Non appare quindi del tutto proprio parlare di misure di incentivazione fiscale: la normativa di cui all'art. 7 si qualifica piuttosto come permissiva, rispetto all'ordinario sistema di tassazione che finisce, in buona sostanza, con l'essere, rispetto alle suddette operazioni, di tipo proibitivo. Non è da oggi che [eccessiva gravosità tributaria delle operazioni di – *lato sensu* – ristrutturazione istituzionale e societaria viene segnalata e confermata dalla periodica necessità di emanare provvedimenti derogatori o, se si preferisce, agevolativi – per rendere possibili le ristrutturazioni stesse: è evidente che i tempi sono maturi per una revisione del sistema impositivo – in tale settore – segnatamente per quanto concerne i conferimenti-revisione che in definitiva non comprometterebbe il gettito, posto che, con la vigente normativa, le imprese finiscono per lo più con l'astenersi dalle ristrutturazioni in attesa di provvedimenti che le consentano. È probabile che, a ragione, un diverso sistema impositivo consentirebbe un maggiore prelievo e renderebbe superfluo il ricorso ad una normativa eccezionale.

Tale digressione, peraltro, può non essere del tutto inutile ove si consideri che, in questo quadro, i criteri di interpretazione della normativa fiscale non possono ispirarsi a quelli – tradizionalmente anche se non sempre correttamente – restrittivi delle norme di agevolazione o di esenzione. ma devono privilegiare l'aspetto, che si è definito permissivo (o funzionale), della normativa stessa.

---

\* *Corr. giur.*, 1992, pp. 222-223.

2. Come si è accennato, accanto alle norme “permissive”, l’art. 7 contiene anche delle vere e proprie disposizioni agevolative. Le une andranno esaminate separatamente dalle altre: anche se, per sistematica d’esposizione, converrà fornire fin d’ora un breve cenno di sintesi sul contenuto della normativa. Tale cenno tuttavia, andrà limitato alla sola normativa fiscale: troppo lungo, altrimenti, sarebbe il discorso se si dovessero illustrare tutti i contenuti della legge. Contenuti che, in questa sede, è necessario dare per noti e presupposti: anche se è possibile che l’eventuale – per non dire inevitabile – problematica fiscale potrà più facilmente sorgere in relazione alle norme di base piuttosto che a quelle tributarie vere e proprie.

L’art. 7 prevede una sensibile attenuazione delle imposte indirette sulle operazioni necessarie a trasformare (in senso atecnico) gli enti creditizi pubblici in s.p.a., sui conferimenti, sulle fusioni nonché sulle operazioni necessarie alla realizzazione del “gruppo polifunzionale” da parte delle banche aventi natura di società per azioni, mentre, per quanto riguarda le imposte dirette, la legge prevede la sospensione delle imposte sui redditi sui conferimenti per le plusvalenze e l’avviamento ancorché la deducibilità di accantonamenti in una speciale riserva. Tale ultima disposizione concreta sicuramente un’agevolazione fiscale in senso proprio (ed ha, in effetti, un più limitato ambito).

3. Le operazioni agevolate, secondo la tecnica del rinvio ormai consueta nella normativa tributaria, sono individuate dall’art. 7 con riferimento alle “fusioni, trasformazioni e conferimenti” effettuati dall’art. 1. A sua volta l’art. 1, primo comma, individua sia i soggetti destinatari della norma (enti creditizi pubblici, casse comunali di credito agrario e mutui di credito su pegno di seconda categoria) sia le operazioni (di cui si è già fatto cenno, oltre a contemplare, al secondo comma, una estensione della normativa dell’art. 7 alle operazioni di cui al primo comma, nonché ai conferimenti d’azienda in una o più s.p.a. L’applicazione della normativa fiscale agevolata alle banche aventi natura societaria è prevista al quarto e quinto comma dell’art. 7 che estendono alle fusioni di banche-società le disposizioni del primo comma dell’art. 7 ed ai conferimenti, sempre eseguiti da banche-società ai fini di costituire un gruppo creditizio, le disposizioni del primo e secondo comma.

Facile rilevare che l’originaria normativa era stata dettata solo per gli enti creditizi pubblici e che è stata estesa in un secondo tempo alle banche-società. Ed invero le operazioni atte a dar vita ad un gruppo operativo polifunzionale effettuate dalle società bancarie sono escluse dal beneficio (vero e proprio) del terzo comma dell’art. 7 (accantonamento ad una speciale riserva): in altre parole le banche non pubbliche possono godere del particolare regime fiscale della legge solo per le fusioni ed i conferimenti effettuati al fine di costituire un gruppo creditizio ai sensi dell’art. 5 e non anche – non essendo compatibile con il tipo dell’operazione – dell’agevolazione di cui all’art. 7, terzo comma.



4. La prima fattispecie da considerare concerne le trasformazioni degli enti creditizi pubblici a composizione associativa in s.p.a. In tale ipotesi agli atti di trasformazione si applicano le imposte di registro, ipotecarie e catastali, con aliquote complessive dell'uno per mille sino ad un massimo di cento milioni. In difetto della norma (art. 7, primo comma), le imposte ipotecarie e catastali sarebbero state dovute nella misura del quaranta per mille: l'imposta di registrazione avrebbe dovuto essere quella dell'uno per cento (su un valore che poteva risultare incerto). Analoga è l'agevolazione prevista per le fusioni fra enti creditizi pubblici fra loro (e con società bancarie). L'imposta di registro è fissata nella misura dell'uno per mille, col massimo di cento milioni. Poiché, ai fini delle imposte dirette, vige il principio della neutralità fiscale delle fusioni, non dovrebbero sorgere problemi a questo riguardo: o, meglio, la problematica è quella ordinaria.

L'agevolazione, per contro, non è operante, qualora dalla fusione risultino società non esercenti l'attività bancaria (ne resta quindi escluso tutto il settore delle fusioni di *holdings* e del parabancario). Per i conferimenti, previsti da parte di enti creditizi pubblici in s.p.a., bancarie o da costituire, dell'azienda bancaria o di un ramo di essa, l'imposta di registro è stabilita nella misura dell'uno per mille col massimo dei cento milioni. Inoltre l'atto non costituisce alienazione ai fini dell'INVIM. In tale ipotesi in realtà, si è in presenza non tanto di una esenzione quanto di una vera e propria esclusione d'imposta.

Ai fini delle imposte dirette, i conferimenti vengono assoggettati – per le eventuali plusvalenze – al regime della sospensione d'imposta: regime che peraltro andrà coordinato con quello vigente in via generale. Inoltre la società conferitaria potrà effettuare gli ammortamenti non già sulla base del valore effettivo dei conferimenti sulla base del valore fiscale originario presso la conferente.

In altre parole, il conferimento non determina il realizzo di una plusvalenza immediatamente tassabile per l'ente pubblico conferente, ma dà vita al noto fenomeno della sospensione d'imposta, di guisa che la tassazione – sempre con l'imposta sul reddito – opererà qualora le azioni ricevute in cambio del conferimento vengano alienate ovvero la riserva in sospensione venga distribuita. Non è ancora chiaro se le riserve in sospensione in base a queste norme potranno essere "liberate" col pagamento della speciale imposta di cui all'art. 8, legge 29 dicembre 1990, n. 408 (pubblicata in questo numero, 138, con commento di A. Traversi).

La società conferitaria, come si è detto, dovrà calcolare gli ammortamenti in base al valore originario (o "di libro") dei beni conferiti. Si è in tal modo eliminato il vantaggio di potere usufruire – come invece è sempre accaduto in caso di concentrazioni di società – di maggiori ammortamenti sulla base del valore (eventualmente maggiore) di conferimento. Non godono invece di agevolazioni i conferimenti di partecipazioni in società bancarie effettuate da soggetti che banche non sono.

L'accantonamento alla speciale riserva, di cui s'è accennato, costituisce una vera e propria agevolazione, avente natura di incentivo fiscale. Destinatari della norma sono sicuramente gli enti creditizi di cui all'art. 5 della legge n. 375 del 1936, risultanti da operazioni di fusione e concentrazione. L'agevolazione spetta alle operazioni che coinvolgono enti pubblici ovvero enti e società bancarie: essa consiste nella possibilità di dedurre dal reddito imponibile dell'impresa bancaria degli accantonamenti – per un quinquennio – determinati con riferimento alla differenza “tra la consistenza degli impieghi e dei depositi con la clientela risultanti dal bilancio dell'esercizio nel corso del quale sono state eseguite le operazioni e l'analogo aggregato risultante dall'ultimo bilancio del maggiore degli enti creditizi che hanno partecipato alla fusione ovvero alle operazioni di conferimento. L'accantonamento annuale non potrà comunque eccedere un terzo del limite Massimo complessivo consentito per l'intero quinquennio”.

La percentuale di accantonamento è – come limite massimo – dell'1,2 per cento: il regime di tale riserva è, sostanzialmente, lo stesso di quello previsto per i saldi di rivalutazione matematica di cui alla legge n. 72 del 1983. Il sistema è abbastanza macchinoso, ma costituisce un sicuro incentivo.

Esso, in definitiva, si applica alle fusioni ed alle concentrazioni da cui risultino aziende ed istituti di credito operanti a breve termine: dovrebbe altresì trovare applicazione anche se dalle operazioni di fusione e concentrazione risultino società esercenti congiuntamente – il credito a breve e medio o lungo termine (possibilità prevista dall'art. 2 del decreto di attuazione). L'agevolazione infine riguarda, come si è detto, anche le concentrazioni effettuate con conferimenti da parte di società bancarie: ma oggetto del conferimento non può non essere l'azienda bancaria.

5. Qualche problema può peraltro sorgere dal sovrapporsi di norme agevolative precedenti rispetto a quelle contenute nell'art. 7. Ci si riferisce, in particolare, agli istituti che corrispondono l'imposta sostitutiva di cui agli artt. 25 ss. del d.P.R. n. 601 del 1973: imposta che ricomprende anche gli atti modificativi dello statuto sociale, oltre ad altri atti necessari per l'esercizio del credito.

Poiché la legge “Amato” non comporta abrogazione della normativa speciale previgente, ai deve ritenere che quest'ultima, ove più favorevole al contribuente, possa e debba continuare ad avere applicazione. Né può parlarsi di abrogazione implicita, stante la natura di imposta sostitutiva dello speciale regime.

## L'APPLICAZIONE DELLA DIRETTIVA N. 90-435. IL CASO DELL'ITALIA

La Direttiva del 23 luglio 1990, n. 90/435 CEE (la Direttiva era stata preceduta da una proposta parzialmente difforme già dal 1969) è stata recepita nell'ordinamento italiano con la legge 19 febbraio 1992, n. 142 che ha delegato il Governo a darvi attuazione. Con decreto legislativo del 6 marzo 1993, n. 136 ciò è avvenuto:

1. introducendo nel Testo Unico delle imposte dirette (n. 917 del 1986) l'art. 96-*bis* (intassabilità degli utili);
2. modificando l'art. 27 del d.P.R. n. 600, 29 settembre 1973 (ritenute sugli utili soggetti al regime del 96-*bis* del Testo Unico);
3. introducendo l'art. 27-*bis*, sempre nel decreto n. 600 (rimborso o esclusione della ritenuta).

Va segnalato peraltro che, anche a parere del Ministero delle Finanze italiano, la Direttiva sarebbe stata di immediata applicazione nell'ordinamento italiano, essendo il suo contenuto sufficientemente preciso ed esaustivo della materia (Relazione al d.lgs. 6 marzo 1993, n. 136). Con la conseguenza che se nella normativa italiana di attuazione vi sono delle lacune, queste vanno colmate con la diretta applicazione della Direttiva – e non con altri criteri di integrazione. Inoltre né nella premessa della Direttiva, ove sono indicate le ragioni della sua emanazione regime di neutralità dei gruppi societari all'interno della Comunità, e eliminazione di doppie imposizioni – e neppure nel testo della medesima viene fatto alcun riferimento alla natura di agevolazione fiscale delle disposizioni della Direttiva stessa, mentre la legge delega italiana (art. 35, lett. *c*) e *f*) qualifica le disposizioni contenute nella Direttiva quali benefici fiscali.

Poiché anche sotto il profilo interpretativo la Direttiva prevale sulla legge nazionale, tale qualificazione è da ritenersi priva di valore giuridico. Ed invero attribuire una natura agevolativa alla normativa della Direttiva può – almeno nel sistema italiano – avere conseguenze sul piano interpretativo e applicativo. Ma in ogni caso quale che sia il concetto di agevolazione fiscale che si intende accettare, non pare possibile attribuire tale natura a norme che tendano a rimuovere inconvenienti e a rendere uniforme il sistema di tassazione.

In estrema sintesi la Direttiva prevede che:

a) gli utili percepiti da una società madre non siano assoggettati ad imposte nei confronti di questa (ovvero siano assoggettati computando come crediti di imposta l'imposta pagata dalla società figlia). Ma va detto fin d'ora che il legislatore italiano, all'art. 96-*bis* ha optato per il regime dell'esclusione, scegliendo l'opzione più razionale;

b) gli utili distribuiti dalla società figlia alla società madre siano esenti da ritenute alla fonte sia in entrata sia in uscita.

La Direttiva indica i criteri per individuare società madri e figlie nell'ambito della Comunità, criteri che sono stati sostanzialmente recepiti nella legge delega n. 142 del 1992, art. 35.

Prima della attuazione della Direttiva, la legge italiana aveva, in via generale, dettato una disciplina particolare per i dividendi esteri percepiti da società italiane (tassazione per il 40 per cento del loro ammontare: art. 96 T.U.) da parte di società non residenti e collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c.<sup>1</sup>.

1. La Direttiva indica quali destinatari la società "che secondo la legislazione fiscale di uno stato membro, sia considerata come avente il domicilio fiscale in tale Stato". Le norme italiane di attuazione non contengono disposizioni particolari sul punto: salvo, correttamente, fare riferimento alla residenza, essendo il concetto di domicilio fiscale, in diritto italiano, di diverso significato. In base al diritto italiano vanno considerate residenti in Italia le società che abbiano in Italia la sede legale, ovvero quella amministrativa o l'oggetto principale: vale a dire i soggetti passivi dell'IRPEG ai sensi dell'art. 87 del Testo Unico. Il quale dispone appunto, (art. 87, n. 3) che "si considerano residenti le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato". Ma fra questi la legge italiana annovera (art. 87, lett. *d*), primo comma) anche le società non residenti nel territorio dello Stato. Da qui il problema di vedere se una società

---

<sup>1</sup>Successivamente al momento in cui questa relazione è stata tenuta la legge 21 novembre 2000, n. 342 (art. 1, comma 1, lett. *e*), n. 1) ha stabilito che le disposizioni del comma 1 dell'art. 96-*bis* T.U.I.D. "possono (sic!) essere applicate" per gli utili derivati da società non residenti nell'Unione, soggette ad un "regime di tassazione non privilegiato in ragione dell'esistenza di un livello di tassazione analogo a quello applicato in Italia nonché di un adeguato scambio di informazioni": il tutto da determinare con decreto ministeriale. Se il principio di eliminare una doppia imposizione internazionale è principio di sicura razionalità, la sua attuazione è assolutamente insoddisfacente. Basti pensare da un canto alle problematiche di coordinamento con ordinamenti giuridici diversi da quelli degli Stati dell'Unione, dall'altra alla ampiezza della delega conferita al Ministero, che viene a concretizzare – per usare una felicissima espressione dell'amico Di Pietro – un clamoroso esempio di "discrezionalità politica". Per non dire poi della formulazione delle norme sotto il profilo linguistico.

non residente – ma soggetta ad imposta in Italia sia soggetta all'art. 96-*bis* del Testo Unico (cioè alla disciplina della Direttiva). L'antinomia appare evidente, ma il problema si pone, in quanto non si comprende perché un soggetto di cui all'art. 87, lett. *d*), che riceve dividendi in Italia da una società figlia europea (sussistendo ovviamente i requisiti formali) dovrebbe subire una tassazione più onerosa. E, del resto, la collocazione dell'art. 96-*bis* nel corpo del Testo Unico nella parte relativa ai soggetti IRPEG non lascia dubbi nel senso della sua applicabilità a tutti i soggetti IRPEG (con le perplessità che si vedranno oltre). Analogamente, la società figlia sarà considerata residente in Italia se rientrante nell'ipotesi dell'art. 87 Testo Unico. La residenza in uno Stato della Comunità va determinata secondo le regole di diritto interno, non avendo immediato e diretto rilievo la diversa residenza conseguente a convenzioni internazionali: punto questo però controverso. L'art. 96-*bis*, comunque, richiede che la società sia considerata fiscalmente residente in almeno uno Stato della Comunità (e ivi assoggettata ad imposta). Non esiste alcun argomento, né testuale né logico, per escludere dalla applicazione dell'art. 96-*bis* (e dell'art. 27-*bis*) una società che abbia più di una residenza fiscale se almeno una è in uno Stato della Comunità ove è assoggettata ad imposta. In conclusione, anche a volere dare rilevanza alle convenzioni eventualmente stipulate, occorrerà pur sempre verificare la residenza in uno Stato della Comunità esclusivamente sulla base del diritto interno dello Stato di residenza. Le convenzioni cioè avranno rilievo se tale rilievo è dato dal diritto dello Stato di residenza (e non sulla base dei principi di diritto italiano). La legge italiana non ha inoltre recepito espressamente la condizione dell'art. 2 della Direttiva (“che ai sensi di una convenzione ... conclusa con uno Stato terzo non sia considerata come avente ... domicilio fuori della Comunità”), condizione che però potrebbe ritenersi egualmente applicabile in Italia per la natura di diretta efficacia della Direttiva. Probabilmente sotto l'aspetto applicativo tutto si risolve sulla base della certificazione rilasciata dallo Stato di residenza. Da un punto di vista giuridico si può solo concludere che l'armonizzazione parziale può determinare situazioni antinomiche.

2. La Direttiva, per quanto concerne la forma giuridica delle società interessate, rinvia all'elenco allegato alla Direttiva stessa. Per l'Italia, la lettera *h*) individua le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, nonché gli enti pubblici e privati che esercitano attività commerciali. La legge delega n. 142 precisa (e in ciò sembra discostarsi dalla Direttiva) che gli enti pubblici e privati devono avere per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Sono note le critiche a questo aspetto della Direttiva, di cui si attende la modifica (Rapporto Ruding): comunque, per quanto concerne l'Italia, la normativa di attuazione non può applicarsi alle società di persone e alle imprese di persone fisiche. Restano aperti, per contro, altri problemi. L'art. 96-*bis* si dovrebbe applicare data la sua collocazione – anche alle società cooperative e alle mutue

assicuratrici: società non previste però nell'allegato alla Direttiva, salvo attribuire valore residuale all'espressione "enti pubblici e privati". Vi è inoltre la già ricordata esclusione, nella legge delega, degli enti – non commerciali – che svolgono anche attività commerciali. Da sottolineare, a questo proposito, che l'aggettivo "commerciale" ha, nel diritto italiano, un significato probabilmente diverso rispetto a quello attribuito nell'allegato alla Direttiva (che fa riferimento ad attività industriali e commerciali). Non resta che augurarsi che venga approvata la proposta di Direttiva 26 luglio 1993 (in *Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee*, n. C 225 del 20 agosto 1993) che tende ad abrogare l'art. 2, lett. a) della Direttiva. Gli esempi citati dimostrano comunque i rischi di una legislazione (comunitaria ed interna) analitico-casistica da un canto o per categoria come quella della commercialità dall'altro. Per concludere sul punto può ricordarsi che le modificazioni dell'organizzazione societaria (fusioni, scissioni o trasformazioni) hanno rilievo solo se portano ad una veste giuridica non prevista dagli artt. 96-bis e 27-bis del Testo Unico. Qualora a tali vicende fossero interessate le società madri italiane, troveranno applicazione i principi di continuità per le fusioni e scissioni e di sostanziale irrilevanza per le trasformazioni.

3. Ulteriore requisito previsto dalla Direttiva (sempre all'art. 2) è che le società (non residenti) siano soggette ad imposta (nello Stato di residenza: ma il punto non è specificato dalla Direttiva). Tale specificazione è contenuta nella legge italiana: all'art. 96-bis, n. 2, lett. c), che indica le imposte nominativamente. È opinione comune che assoggettabilità non sia da intendersi come necessità dell'effettivo pagamento del tributo, ma come astratta assoggettabilità al medesimo. L'art. 96-bis, peraltro, fa salvi i casi di "esonero" dall'imposizione (espressione non del tutto tecnica) territorialmente o temporalmente limitati. Non dovrebbe inoltre avere rilievo la natura soggettiva o oggettiva del c.d. esonero. Naturalmente, ove si ritenga non tassativo l'elenco delle imposte di cui all'art. 96-bis, n. 2 – ed eventualmente non tassativo l'elenco della Direttiva relativa alla forma giuridica – le cose possono complicarsi: così come possono sorgere problemi relativamente agli utili distribuiti da società residenti nella Comunità ma i cui redditi provengono da Paesi terzi e non siano soggetti ad imposta nel Paese di residenza. Questa problematica – la soluzione della quale deve avvenire applicando i principi della Direttiva – mette in luce i limiti di una armonizzazione limitata, che non si estenda cioè al regime impositivo interno (e agli stessi criteri di determinazione dell'imponibile).

4. La società madre, per percepire gli utili, deve – conformemente alla Direttiva – possedere almeno il 25 per cento del capitale della società non residente che li distribuisce. Il concetto di partecipazione al capitale può non essere sempre di facile individuazione: occorre, fra l'altro, vedere se esso va determinato secondo i

principii dell'ordinamento italiano o quelli dello Stato di residenza della società partecipata. Basti pensare se fare riferimento al capitale sottoscritto o al capitale versato. Naturalmente il riferimento alla proprietà della quota è sicura condizione e questo concetto, in sostanza, non è diverso nei vari Stati: se peraltro si tratta di nuda proprietà il dubbio può sorgere: anche se non si capisce come il nudo proprietario possa ... ricevere gli utili. Ma poiché si ritiene che l'usufruttuario non possa essere considerato come "partecipe al capitale", nel caso di usufrutto l'art. 96-*bis* (e quindi la Direttiva) non potrebbe trovare applicazione. La partecipazione deve essere posseduta ininterrottamente per almeno un anno, inteso come durata; periodo che si riteneva dovesse precedere la data della delibera (di distribuzione degli utili. L'art. 96-*bis* si è avvalso della facoltà di indicare in un anno la durata, facoltà accordata dalla Direttiva, ove il limite di due anni era da intendersi come limite massimo). Il *dies a quo* è quello in cui la partecipazione è stata acquisita, quale che sia la forma giuridica dell'acquisizione (conferimento, esercizio di un diritto di opzione, conversione di obbligazioni, ecc.). Ritengo che tale momento vada determinato secondo le regole del Paese di residenza della società figlia e non già in base al diritto italiano. La partecipazione – per evidenti ragioni tinti elusive – deve essere detenuta ininterrottamente per un anno e almeno per il 25 per cento: le vicende dell'eventuale quota in più non hanno rilevanza ai fini dell'applicazione dell'art. 96-*bis*. Si potrebbe forse porre il problema se gli utili corrispondenti alla quota superiore al 25 per cento, detenuta per un periodo inferiore all'anno, rientrino o meno nell'esclusione. Ma sarebbe confondere i requisiti per l'applicazione del 96-*bis* con gli effetti dell'esistenza dei requisiti: e del resto la *ratio* della norma (e della Direttiva) non lasciano sussistere dubbi. La Corte di Giustizia, fra l'altro, ha deciso che non è esatto che la condizione del periodo ininterrotto della partecipazione debba verificarsi al momento della distribuzione degli utili (come aveva stabilito anche la legge italiana). Il requisito di base è la partecipazione al 25 per cento del capitale: l'inosservanza del periodo di detenzione è causa della perdita del regime previsto dalla Direttiva: (C.G.C.E., V, 17 ottobre 1996). In tal senso va quindi ora applicata anche la legge italiana. Del resto la Direttiva dispone che la direttiva non si applica alle società che "non conservano ... una partecipazione, ecc.". La sentenza della Corte è quindi da condividersi.

5. Il n. 2 dell'art. 1 della Direttiva prevede che la direttiva stessa non pregiudica l'applicazione di disposizioni per evitare frodi e abusi. Il legislatore italiano ha tradotto il principio nel senso che le disposizioni dell'art. 96-*bis* non si applicano alle società che risultano controllate direttamente o indirettamente da soggetti non residenti nella Comunità, salvo che non dimostrino di non essere state costituite allo scopo prevalente ed esclusivo di utilizzare il regime conseguente alla Direttiva. Si tratta di una norma che pone una "presunzione di abuso" e che si rivolge alle società madri italiane (sono solo queste le destinatarie della previsione

dell'art. 96-*bis*, comma 1). L'espressione "controllo" è ampiamente usata nel diritto tributario italiano sovente con significato diverso da quello civilistico. E, soprattutto, l'art. 96-*bis* non fa espresso riferimento al 2359, che invece è espressamente richiamato all'art. 96 del T.U. La relazione alla legge italiana fa riferimento alle società di comodo (concetto di difficile comprensione ma molto utilizzato, in Italia, nel periodo più recente, quando si è maggiormente intensificata la c.d. Lotta all'elusione fiscale in genere). Ora tale norma: a) non era obbligatoria in base alla Direttiva; b) è indubbiamente (lo dice espressamente l'art. 35, lett. f) della legge delega n. 135) emanata nel presupposto che il regime della Direttiva sia un regime d'agevolazione; e) è impeditiva della costituzione in Italia di holding di soggetti extra-comunitari. La legittimità della norma è dubbia: la sua irragionevolezza (e dannosità per l'Italia) è certa.

6. Oggetto della previsione normativa sono gli "utili" distribuiti. In assenza di indicazioni nella Direttiva si deve far ricorso alla categoria "utile" nel diritto interno italiano (art. 41 e 44 Testo Unico). Il che può portare a difformità rispetto al concetto di utile proprio nello Stato della società figlia. Tuttavia la collocazione della norma e ragioni di sistema non consentono una diversa soluzione. Il momento impositivo è quello della percezione degli utili: ciò che potrebbe creare qualche problema nelle ipotesi di acconti dividendo. L'art. 96-*bis*, poi, non si applica agli utili distribuiti da società in liquidazione: scelta, anche questa, non necessaria e dettata dal consueto rigorismo del legislatore italiano. L'esonero riguarda però il 95 per cento dell'utile, venendo considerato il 5 per cento quale determinazione forfettaria dei costi di gestione della partecipazione estera. La legge italiana, poi, utilizza anche l'altra facoltà concessa dalla Direttiva, quella cioè di dichiarare indeducibili le minusvalenze (della partecipazione estera) per la quota direttamente imputabile alla distribuzione degli utili. È stato osservato che in tal modo si ritorna ad un sistema di tassazione indiretta dei dividendi, Questa volta l'inconveniente non mi pare di particolare gravità, essendo la deducibilità della minusvalenza correlata strettamente alla perdita di valore conseguente alla distribuzione di utili (esonerati): mentre la deducibilità permane in ogni altro caso. Infine va ricordato che l'art. 96 del T.U. (dividendi esteri in genere) continua ad avere applicazione: e che può porsi il problema se ove risultasse più favorevole rispetto al 96-*bis*, il contribuente italiano (società madre) abbia facoltà di scelta. Se l'art. 96-*bis* fosse una norma di agevolazione si potrebbe ritenere che il contribuente potrebbe rinunciarvi. In caso contrario l'applicazione del regime legale alle fattispecie indicate dalla legge non è e non può essere, facoltativa. L'art. 96-*bis* prevede altresì un meccanismo per far sì che per i dividendi distribuiti dalla società madre – di fonte comunitaria – venga neutralizzata l'imposizione nazionale. Ciò si verifica mediante il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'art. 14 del Testo Unico, sotto forma di credito d'imposta limitato.



7. Oltre che con l'introduzione dell'art. 96-*bis*, la Direttiva è stata attuata modificando il regime delle ritenute, introducendo l'art. 27-*bis* nel d.P.R. n. 600 del 1973. E qui il legislatore italiano, invece di attuare semplicemente la Direttiva – esclusione della ritenuta per i dividendi intracomunitari – ha voluto complicare le cose prevedendo il diritto al rimborso delle ritenute effettuate dalla società figlia italiana: e solo a richiesta della società beneficiaria (società madre) la non effettuazione della ritenuta. La procedura di rimborso è stata introdotta in quanto darebbe “maggiori garanzie” al Tesoro italiano. Ora il sistema italiano, in materia di ritenute *ex* 27-*bis*, appare configurato proprio come un regime agevolativo, che funziona (in presenza dei requisiti di cui all'art. 96-*bis*) a richiesta di parte, mentre la Direttiva configura un regime legale di non soggezione alla ritenuta. In altre parole, la Direttiva sancisce che gli utili distribuiti da una società figlia a una società madre non sono soggetti a ritenuta, mentre la legge italiana prevede: a) un diritto al rimborso della ritenuta; b) la possibilità di chiedere la non applicazione della ritenuta. La differenza è evidente. È stato altresì modificato l'art. 27, sempre del d.P.R. n. 600. E la modifica dell'art. 27 è formulata come avrebbe dovuto essere quella dell'art. 27-*bis*: “... la ritenuta d'acconto .... non si applica sull'intero ammontare degli utili distribuiti soggetti al regime di cui all'art. 96-*bis*”. Si tratta della c.d. ritenuta d'ingresso che la legge italiana prevede per i dividendi che vengono corrisposti da società estere a persone fisiche o fondi pensione o d'investimento. Tale ritenuta sarebbe stata certamente incompatibile con la Direttiva (e andava quindi abolita): ma essa, in realtà, è incompatibile con la logica e con il diritto. Il che esula da questo tema.

La Direttiva, da ultimo, prevede espressamente (art. 7, n. 2) che resti impregiudicata l'applicazione delle Convenzioni dirette ad attenuare la doppia imposizione. Ciò pone un problema di raccordo fra direttive e convenzioni (la stipula di convenzioni non rientra fra i poteri della Comunità) e, in sostanza, di gerarchia delle fonti. Problema che, a mio avviso, concerne solo le Convenzioni stipulate fra Stati membri e non anche quelle stipulate con Paesi terzi: non rientrano poi, ovviamente, nel problema le Convenzioni espressamente richiamate nella Direttiva. Ora da un lato vi è il principio, ormai consolidato, della prevalenza assoluta della normativa comunitaria su quelle convenzionali: dall'altro il principio, contenuto nella Direttiva, di lasciare impregiudicate le convenzioni. Ma allora si deve ritenere prevalente la Direttiva, là dove essa detta una disciplina vincolante e specifica: lasciando alla Convenzioni validità per il resto (ad esempio in tema di crediti d'imposta).

In conclusione, pur non costituendo la Direttiva un testo normativo particolarmente felice, il legislatore italiano è riuscito – a volte in contrasto con la Direttiva stessa – a formulare, attuandolo, norme di pessima qualità. Cosa, questa, che al legislatore, accade sempre più di frequente.

# L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO



L'imposta sul valore aggiunto è una delle tematiche centrali e di maggior rilievo nella produzione scientifica di Furio Bosello il quale è, certamente, annoverabile – insieme ad altri illustri studiosi della materia – tra i “padri” di tale tributo in Italia, in piena continuità con il percorso tracciato dal Maestro Antonio Berliri. Il maggior pregio dei contributi di Furio Bosello in ambito IVA, è quello di avere posto le basi per uno studio sistematico di una imposta che ha rappresentato un'assoluta novità nel panorama nazionale ed europeo.

Il metodo di analisi che emerge, nitidamente, sia nei contributi monografici (*L'imposta sul valore aggiunto* del 1979), sia nei lavori minori (il più significativo è forse *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto* del 1978) è prettamente giuridico e fortemente ancorato alle categorie civilistiche le quali rappresentano un riferimento imprescindibile per l'analisi della struttura del tributo in tutte le proprie complesse ed innovative sfaccettature

Il meccanismo applicativo dell'IVA (del tutto nuovo ed innovativo a quei tempi) veniva, infatti, indagato secondo un approccio prettamente civilistico, partendo dal concetto di rapporto giuridico d'imposta e di obbligazione tributaria, senza potersi mai cogliere significative divergenze tra quest'ultima e l'obbligazione disciplinata dal codice civile, né particolarismi del diritto tributario.

Nel solco di tale percorso argomentativo, infatti, Furio Bosello negava la validità di un'analisi della struttura giuridica dell'IVA basata sugli effetti economici del prelievo (cioè, sull'incidenza del tributo sul consumatore finale), ritenuta, al contrario, utile solamente a fini descrittivi ma non qualificatori.

Tale approccio emerge anche nei lavori in tema di accertamento (il riferimento è al saggio *Il procedimento di accertamento nell'Imposta sul Valore aggiunto* del 1977) in cui l'attività amministrativa viene qualificata come meramente servente al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria. Peraltro, in base ad una analisi sistematica delle disposizioni in materia di accertamento, l'IVA veniva qualificata come imposta d'atto e, in una diversa prospettiva, come “tributo senza imposizione”.

Inizialmente (cioè nei già citati contributi risalenti alla fine degli anni '70) Furio Bosello, come detto, anche in ragione della matrice civilistica caratterizzante i propri studi iniziali sull'IVA, nutriva taluni dubbi circa la qualificazione del tributo come imposta sul consumo, salvo poi mutare radicalmente opinione in ragione nella natura comunitaria (oggi europea) della stessa. La posizione fortemente europeista – e di grandissima attualità – emerge, infatti, nitidamente nei propri scritti più recenti (e, in particolare, nel saggio del 1997 *L'attuazione delle Direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto. L'esperienza italiana*) nei quali viene criticata la scelta del legislatore italiano di “piegare” le categorie con-

tenute nella Direttiva ad esigenze domestiche, mediante la creazione di fattispecie di origine puramente interna ispirate al formalismo, anziché ad una visione sostanziale del fenomeno giuridico nel suo complesso.

In particolare, viene stigmatizzata la scelta del legislatore italiano di parametrare il presupposto impositivo dell'IVA sulla nozione di attività commerciale, invece che su quella di matrice europea di attività economica indipendente. Proprio gli spunti sulle diverse qualificazioni della "attività" in ambito IVA denotano la grandissima attualità del pensiero di Furio Bosello, tanto che se, da un lato, tali frizioni tra diritto europeo e nazionale permangono tutt'oggi, dall'altro, solamente gli interventi della Corte di Giustizia hanno tentato di mettere ordine al sistema.

Sono, ancora, assolutamente attuali e fondamentali anche le considerazioni di Furio Bosello sul regime IVA degli enti pubblici e, in particolare, la "critica" al mancato recepimento, da parte del legislatore italiano, di taluni elementi qualificatori contenuti nella Direttiva. Sino a tempi recenti, infatti, la normativa italiana non conteneva alcun rinvio alle modalità di esercizio dell'attività (privatistica o autoritativa) da parte degli enti pubblici.

Anche qui le preoccupazioni erano più che giustificate ed attuali: basti pensare che le modifiche all'art. 4 del d.P.R. n. 633/1972 che si sono rese necessarie per adeguare la normativa domestica a quella europea risalgono a tempi recentissimi (in particolare al 2012).

In altri termini, l'auspicio era quello della formazione di uno *ius commune* europeo, prevalente sullo *ius proprium* degli Stati nazionali, in una prospettiva che, più di trent'anni più tardi, appare un approdo consolidato nella dottrina e nella realtà dell'ordinamento giuridico.

## IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO <sup>(\*)</sup>(\*)

1. L'analisi delle norme relative all'accertamento dell'IVA presupporrebbe d'averne già qualificato il tributo sotto l'aspetto sostanziale. Poiché non è possibile far ciò in questa sede, neppure per cenni, sarà necessario postulare alcune qualificazioni, senza poterne dare dimostrazione *ad hoc*; in particolare che l'IVA sia una imposta *indiretta*, e più precisamente una imposta *d'atto* e non già di *periodo*. Può essere interessante, a questo proposito, osservare subito che, per contro, il procedimento d'accertamento dell'IVA appare modellato sullo schema dell'accertamento delle imposte dirette: tanto che alcune disposizioni, proprio in tema di accertamento, sono comuni all'IVA e alle imposte dirette, avendo magari come antecedente storico una o più norme contenute nel T.U. sulle imposte dirette del 1958. Tuttavia, ciò che è forse più importante sottolineare e il punto si ricollega alla qualificazione di imposte d'atto che si è qui postulata per l'IVA (anzi ne è una indiretta ma non meno importante conferma) è che l'accertamento, nell'IVA, non è diretto a determinare una *differenza* (qual è, ad esempio, un reddito di impresa) ma una *pluralità* di operazioni imponibili e di deduzioni. Le norme sull'accertamento, in altre parole, non sono dettate in funzione della individuazione delle operazioni imponibili attive e passive (le quali ultime danno vita alle deduzioni) quali componenti di un *unico parametro* cui commisurare l'imposta, ma solo in relazione alla determinazione delle operazioni attive da cui consegue una imposta maggiore del dichiarato o della rettifica di quelle passive che a loro volta determinino un maggiore versamento (o un minor credito). Anzi, a ben guardare, l'art. 54 del d.P.R. n. 633, 3° comma, distingue fra "operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato" e "inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto diretto alla detrazione". Il che conferma – la contrapposizione fra "operazioni" e "indicazione di operazioni" è sintomatica in realtà, che per le deduzioni si deve parlare, per il contribuente, di *onere* in senso giuridico; come si evince del resto anche dalla considerazione che non vi è, sem-

---

\* Riv. dir. fin., 1977, pp. 139-142.

(\*) Sunto della relazione detta al Convegno di studio su "Accertamenti e controlli tributari", tenuto a Trento il 10 e 11 maggio 1976.

pre in ordine alle deduzioni, per il contribuente un *obbligo* di dichiarazione (art. 27, ultimo comma, art. 28, 2° comma). Sotto questo profilo, quindi, appare perfettamente razionale, e coerente col sistema, la norma dell'art. 55, in relazione all'accertamento induttivo, giusta la quale, determinato l'imponibile (operazioni attive) complessivo, si ammette in deduzione solo quanto dichiarato dal contribuente, cioè solo le operazioni passive indicate dal contribuente.

Se quanto precede è esatto, si può quindi concludere che la natura dell'IVA quale *imposta d'atto* trova conferma nelle norme strumentali in tema di accertamento.

2. Per chi accetta la distinzione, elaborata da parte della dottrina, fra tributi con imposizione e tributi senza imposizione, par certo che l'IVA debba ascrivere a questa seconda categoria. Ne consegue, pertanto, che l'accertamento, nel sistema dell'IVA, è diretto non già a costituire una obbligazione d'imposta, bensì a verificare, se una (o più) obbligazioni d'imposta, già sorte, sono state adempiute, ovvero, in termini più generali, se il soggetto ha adempiuto ai propri obblighi formali e sostanziali.

Fra gli obblighi – formali – del soggetto assume un particolare rilievo quello della *dichiarazione*, poiché è l'atto (quando presentato) dal quale muove tutto il procedimento di accertamento. La dichiarazione annuale si presenta come una vera e propria dichiarazione tributaria, al pari della dichiarazione dei redditi: alla quale saranno applicabili, quindi, tutti i principi propri della dichiarazione dei redditi, elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza, non ultimo quello della *ri-trattabilità*. Il punto però è dubbio per quanto concerne le deduzioni – non dichiarate o dichiarate in misura inferiore. Ma con tutta probabilità la dichiarazione IVA, formalmente unica, contiene in realtà più atti: la dichiarazione dell'imposta dovuta, quella delle deduzioni spettanti etc., e solo il primo – siccome atto dovuto – può farsi rientrare nel *genus* dichiarazione tributaria.

Non rientrano invece nel *genus* suddetto le dichiarazioni mensili, trimestrali, ecc.; non lo sono perché esse non hanno la funzione che ha la tipica dichiarazione tributaria, quella cioè di portare a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria tutti gli elementi atti a rilevare quali sono gli elementi del presupposto di fatto della base imponibile e se l'obbligazione è stata adempiuta; esse hanno una funzione molto più limitata, quella cioè di essere strumentali per una immediata acquisizione di una parte del tributo. La dichiarazione mensile serve semplicemente come strumento di appoggio – per così dire – al fine di consentire allo Stato di ricevere subito, invece di aspettare la fine dell'anno, una parte del tributo. Tanto è vero che, l'ufficio può fare l'accertamento in relazione alla dichiarazione annuale e non alle dichiarazioni mensili, salvo il caso che vi sia un pericolo nella *riscossione*, il che conferma quindi che la dichiarazione mensile è proprio preordinata esclusivamente al fine della riscossione medesima.

3. Ai fini dell'accertamento, il decreto n. 633 prevede, agli artt. 51 e 52, i poteri dell'ufficio e la disciplina degli accessi, ispezioni e verifiche. Si è qui nella fase istruttoria, anteriore all'emanazione del vero e proprio avviso di accertamento. Non è questa la sede per soffermarsi sul contenuto di tali norme: ma va ricordato, in ogni modo, che l'art. 52 ha una importanza particolare, in quanto si pone, se tale terminologia è lecita, un po' come norma base del sistema dell'accertamento tributario, essendo richiamato *in toto*, ai fini delle imposte dirette, dall'art. 33 del decreto sull'accertamento n. 600 ed integrando altresì il disposto dell'art. 35 della legge del 1929. Ora, l'applicazione delle sanzioni forma oggetto, in questo convegno, di una specifica relazione: ma è opportuno ricordare, almeno, l'art. 58, 4° comma, il quale prevede la possibilità per il contribuente di pagare 1/6 del massimo della pena pecuniaria relativa alle infrazioni contestate in occasione di accessi, ispezioni e verifiche. Il riferimento è reso necessario dal fatto che risulta che in alcune occasioni sia stato impugnato il verbale relativo davanti alle Commissioni tributarie. Ovviamente il verbale in questione non è un atto impugnabile proprio perché non è un accertamento. A questo proposito può rilevarsi che la disposizione dell'art. 58, 4° comma, è pienamente razionale qualora il contribuente abbia commesso infrazioni di carattere formale che non danno luogo ad addebito di imposta, in quanto in tale ipotesi è perfettamente logico che sia possibile estinguere l'obbligazione nascente dalla trasgressione. Tale possibilità peraltro diviene sostanzialmente assurda per le trasgressioni collegate al mancato pagamento dell'imposta. Intanto potrebbe accadere che il contribuente si avvalga della definizione *ex art.* 58, 4° comma e poi, ricorrendo ritualmente contro l'accertamento, l'imposta risulti non dovuta; il che costituirebbe una antinomia stridente. In secondo luogo, consentire una definizione di una sanzione, la cui esistenza ed entità sia in funzione dell'imposta, prima che risulti determinata l'imposta stessa nei modi voluti dalla legge, trasforma la definizione in parola, che presuppone necessariamente una sia pure atecnica determinazione dell'imposta (effettuata, magari, nemmeno dall'ufficio competente ma dalla polizia tributaria) in una sorte di pre-accertamento, la cui anomalia nel sistema appare evidente.

4. Il legislatore ha collocato fra le norme relative all'accertamento annuale quelle in tema di presunzioni. Non si tratta invero di norme sostanziali, essendo le presunzioni in parola *iuris tantum*: e mentre non occorre soffermarsi sulle presunzioni gravi, precise e concordanti che, in base all'art. 54 l'ufficio può utilizzare ai fini della rettifica, meritano un cenno particolare quelle di cessione (e acquisto) di cui all'art. 53. Il primo rilievo da formulare è che, in assenza di tali specifiche presunzioni i fatti indicati nella norma non costituirebbero una prova sufficiente per ritenere l'esistenza di operazioni rilevanti ai fini dell'accertamento, il che, in sede di interpretazione sistematica, appare molto significativo, in quanto consente di individuare la gravità, precisione e concordanza delle presunzioni di



cui all'art. 54 in maniera estremamente restrittiva. Va da sé, poi, che l'art. 53 non può trovare applicazione per quanto concerne i servizi, essendo la previsione normativa espressamente limitata ai beni.

5. Resta ora da dire di quell'atto che costituisce il fulcro di tutti i procedimenti di accertamento, vale a dire l'avviso di *accertamento*: *genus* al quale appartengono sia quella che il legislatore ha chiamato *rettifica* sia l'accertamento induttivo; ma l'accertamento in rettifica altro non è che un accertamento analitico. Tale forma di accertamento è quella, per così dire, normale, ed infatti l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo solo nei casi tassativamente previsti dalla legge. La norma che prevede la possibilità del ricorso all'accertamento induttivo è però una norma che, si conceda l'espressione, va amministrata con molta oculatezza. L'esperienza, specialmente quella relativa alla abrogata imposta complementare, dimostra infatti come molte volte, l'accertamento induttivo di valori globalmente considerati (era il caso dell'art. 137 del T.U. del 1958) non abbia retto, davanti agli organi del contenzioso. Il problema, ovviamente, è soprattutto di motivazione. È forse bene sottolineare, ancora una volta (anche se il punto è stato oggetto di una specifica relazione) l'importanza della motivazione – così spesso trascurata dagli uffici – nel sistema dell'IVA. Tanto più che accertamento induttivo non significa certo accertamento non motivato o induttivamente motivato: al contrario, questo tipo di accertamento richiede, in realtà, una doppia motivazione, dovendo l'ufficio dichiarare in primo luogo *perché* ricorre a tale metodo, in secondo luogo indicare gli elementi (non genericamente) in base ai quali si determina l'imponibile e l'imposta dovuta.

Una ulteriore distinzione concerne il momento in cui l'accertamento può essere effettuato.

Vi è intanto, come già accennato, l'accertamento ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 54, quando vi sia pericolo per la riscossione: accertamento evidentemente cautelativo (e anticipato), al quale dovrà *ex necesse* seguire l'ordinario accertamento. La legge prevede poi, il c.d. accertamento integrativo, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Anche tale tipo di accertamento ha dei precedenti, nel sistema: ma nell'IVA esso ha una portata in un certo senso ancora più rigida di quanto non l'avesse in base al T.U. delle imposte dirette del 1958, che lo prevedeva all'art. 35. Il riferimento alla previgente normativa ha una sua utilità, sul piano interpretativo, giacché è evidente che i nuovi *elementi* cui si riferisce l'art. 57 vanno individuati anche sulla base della giurisprudenza – invero copiosa che si era formata sull'art. 35. Il che porta ad escludere che possa essere considerato come un nuovo elemento la diversa valutazione di fatti già conosciuti – o che avrebbero dovuto essere già conosciuti dall'ufficio. Ma l'art. 57 ha aggiunto un onere, a carico dell'ufficio, che l'art. 35 non prevedeva: quello di indicare nella motivazione anche gli atti o i fatti mediante i quali i nuovi elementi so-

no pervenuti a conoscenza dell'ufficio stesso. Il che lascia supporre che, ai fini dell'accertamento integrativo, l'ufficio possa avvalersi solo di quegli elementi di cui è venuto *legittimamente* a conoscenza e cioè attraverso l'utilizzazione di poteri attribuitigli dalla legge e non altrimenti.

## APPUNTI SULLA STRUTTURA GIURIDICA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO \*

1. L'imposta sul valore aggiunto costituisce, con tutta probabilità, la maggior novità del sistema tributario italiano quale questo risulta dopo l'attuazione della riforma. Essa non ha, come invece hanno le nuove imposte sul reddito, uno o più antecedenti storici diretti: tanto sotto l'aspetto giuridico quanto sotto quello economico il sistema dell'IVA si presenta invero con caratteri del tutto peculiari. Siffatta peculiarità, peraltro, non significa che il legislatore abbia fatto ricorso – per realizzare questa nuova forma di imposizione a strumenti giuridici anch'essi necessariamente di tipo nuovo. Il legislatore sembra invece avere utilizzato strumenti giuridici già noti e conosciuti – nell'ordinamento, anche tributario – per seguire risultati (cioè effetti) invero originali<sup>1</sup>. Può essere pertanto utile, per una migliore conoscenza del fenomeno, analizzare l'IVA con una metodologia, per così dire, tradizionale, muovendo proprio dall'identificazione di tali strumenti giuridici. Metodologia che non si contrappone, né vuole contrapporsi, a quella da altri usata<sup>2</sup> l'una e l'altra consistendo in sostanza in un diverso approccio alla problematica giuridica dell'IVA. D'altra parte proprio perché gli studi giuridici sull'IVA non hanno ancora raggiunto – né potrebbero essere altrimenti, dato il breve tempo decorso – risultati definitivi, uno studio che s' incentri sugli aspetti più tradizionali dell'analisi giuridica può, sia pure nei limiti prefissati, portare un contributo per una migliore conoscenza del fenomeno nel quadro di una sua ricostruzione dogmatica.

2. Le ragioni che hanno portato all'introduzione dell'IVA nel nostro ordinamento sono ormai troppo note perché valga la spesa di ricordarle: così come è noto, almeno sotto un profilo puramente descrittivo, il sistema di applicazione dell'imposta<sup>3</sup>.

---

\* *Riv. dir. fin.*, 1978, I, pp. 420-442.

<sup>1</sup> Il che contrasta con l'affermazione del MICHELI, *L'iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in questa *Rivista*, 1973, I, 433, sulle necessità di "aggiornare il nostro armamentario giuridico anche con questo nuovo strumento impositivo": il sistema (globalmente considerato) dell'Iva è indubbiamente un *novum*.

<sup>2</sup> Cfr. ad es. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.

<sup>3</sup> Per una illustrazione di questi punti, si veda, oltre alle opere generali e a quelle citate in seguito, in particolare MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973.

Trattasi pertanto di concetti che, in sede di analisi giuridica, possono darsi per scontati; del pari si potrebbe omettere l'avvertenza che l'IVA, da qualsiasi parte la si consideri, non è una imposta sul *valore aggiunto*, giacché il valore aggiunto, quale che sia il contenuto che si vuol attribuire a tale espressione (ed è espressione che ha contenuti diversi), non ha rilevanza alcuna nel sistema dell'IVA, né come presupposto, né come base imponibile: e ciò tanto sotto lo aspetto giuridico quanto sotto quello economico. È una espressione che quindi si giustifica solo per ragioni di carattere storico. Si deve inoltre dire che l'IVA è una imposta: ma che non è *solo* una imposta. Nell'IVA, infatti, il fenomeno per cui il "contribuente" assume – o può assumere – una situazione soggettiva attiva nei confronti dell'"ente impositore", fenomeno peraltro già presente in altri tributi, assume un aspetto non più eccezionale o eventuale ma *istituzionale*. Tale peculiarità fa sì che quando si parla di IVA semplicemente come *imposta* si possa commettere una inesattezza, a meno che l'espressione non venga intesa quale *sineddoche*: ed è proprio in tal senso che verrà usata nelle pagine che seguono, restando inteso che nel sistema dell'IVA il fulcro del rapporto non è soltanto l'obbligazione d'imposta; ovvero, se si preferisce, che vi si possano individuare almeno due rapporti, uno solo dei quali può definirsi di imposta nel senso tradizionale del termine.

3. Il punto da cui occorre muovere è la individuazione di quell'elemento che, secondo una terminologia ormai affermata, viene indicato come presupposto. Infatti anche se nell'IVA è dato di riconoscere più rapporti o comunque anche se si ravvisa l'esistenza di un rapporto – che verrà esaminato in seguito – distinto dal rapporto di imposta, l'indagine deve iniziare dalla individuazione del rapporto di imposta, anzi più correttamente, dall'individuazione della *obbligazione* di imposta<sup>4</sup>. È vero che in ogni imposta – e non nell'IVA soltanto – presupposto, base imponibile, soggetti passivi sono elementi strettamente connessi; che tale connessione si fa maggiormente sentire proprio nell'IVA e che, per di più, sempre nell'IVA, gli elementi di un rapporto sono – o possono essere anche elementi di un altro rapporto, il che fa sì che l'individuazione di uno di detti elementi e la sua qualificazione risultino particolarmente difficili senza procedere alla individuazione e relativa qualificazione degli altri; ma è pur vero che il presupposto di fatto costituisce, di regola l'"elemento maggiormente caratterizzante"<sup>5</sup> e che è co-

---

<sup>4</sup>È evidente che si aderisce qui a quella teorica che considera che la imposta sia sempre una obbligazione.

<sup>5</sup>BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, p. 206 e in *Giur. imp.*, 1968, III, p. 351. Sempre secondo il BERLIRI, "come in tutte le imposte anche in quella sul valore aggiunto, ai fini della costruzione giuridica del tributo e della risoluzione dei veri problemi cui la stessa dà luogo è di fondamentale importanza l'esatta identificazione del presupposto di fatto e degli effetti giuridici che scaturiscono dal suo realizzarsi. Di qui

munque da siffatto elemento e dalla sua identificazione che occorre iniziare l'indagine se si vuole individuare e collocare razionalmente l'IVA. Questo della collocazione è anzi uno dei problemi che occorre affrontare, in via preliminare, anche se sarebbe metodologicamente più corretto parlarne dopo l'individuazione e la qualificazione dei vari elementi del tributo, a causa della asserita natura dell'imposta quale imposta di consumo. Può venire il dubbio che la prima ragione di questa affermazione sia da ricercare nella necessità di confutare l'opinione che l'IVA sia una imposta sul valore aggiunto: ma occorre dire subito che tale affermazione – sul piano giuridico – non ha altro valore che non sia quello descrittivo, in relazione agli effetti economici del prelievo. Non pare intanto che, sempre da un punto di vista giuridico formale, si verifichino effetti giuridicamente rilevanti dalla collocazione dell'IVA nella categoria delle imposte sui consumi piuttosto che in altre categorie di tributi; esattamente si è osservato che si può al più affermare che l'IVA sia configurabile come imposta sui consumi per quanto attiene alla finalità economica e finanziaria dell'istituto<sup>6</sup>. Ma soprattutto, ed è questa la ragione per cui tal punto viene qui trattato preliminarmente, è dubbio che da siffatta qualificazione conseguano effetti per quel che concerne la disciplina positiva del tributo. Si può ammettere che l'IVA sia un tributo afferente i consumi, ma da tale constatazione non si debbono trarre conseguenze che vadano al massimo oltre ad un giudizio di razionalità dell'istituto<sup>7</sup>.

L'avvertenza può non essere inutile; giacché dalla riconosciuta natura dell'IVA quale imposta sul consumo sembra che una parte della dottrina abbia proceduto proprio per una ricostruzione giuridica dell'istituto. Ora non v'è dubbio che il legislatore può perseguire un certo effetto – quello di far gravare definitivamente (compatibilmente con le leggi dell'economia) una imposta sul consumatore finale – ed ottenerlo con gli strumenti giuridici più diversi, (così come non si può certo negare ad esempio che anche l'imposta di fabbricazione sugli olii minerali rientri fra le imposte di consumo ancorché il suo presupposto di fatto sia ormai riconosciuto nella estrazione dal magazzino<sup>8</sup>, che è cosa oggettivamente diversa dal consumo del bene propriamente detto).

---

la necessità di iniziare la problematica dell'iva chiedendosi quale sia il suo presupposto di fatto". *Problematica giuridica dell'iva*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'iva*, 1973, Milano, p. 25.

Osserva anche AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'Iva*, in *Riv. dir. giur.*, 1976, I, 579, che "la questione più interessante e delicata, che pone lo studio delle norme interne che disciplinano l'Iva, è la determinazione della fattispecie, cui è collegata la nascita dell'obbligazione tributaria, cioè l'essenza del rapporto giuridico tributario cui inerte il principio costituzionale della capacità contributiva".

<sup>6</sup> MICHELI, *L'iva dalle direttive*, cit., p. 434.

<sup>7</sup> Il MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 179, dubita però della legittimità costituzionale dell'IVA configurata come imposta sui consumi: in tale prospettiva potrebbe essere rilevante l'inquadramento dell'IVA in questa categoria.

<sup>8</sup> Cfr. sul punto ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Torino, 1956, p. 74.

Ma il fatto che l'IVA sia destinata a ricadere sul consumatore non può necessariamente far ritenere che presupposto del tributo sia il fatto della immissione al consumo del bene. D'altra parte, come si dirà, più oltre, qualificare l'IVA come imposta di consumo e da ciò trarre conseguenze per l'identificazione del presupposto costituisce una inversione rispetto al più corretto metodo logico giuridico, in base al quale si perviene alla qualificazione dell'imposta dopo – e conseguentemente – alla individuazione del presupposto e non viceversa.

4. Maggior rilievo sul piano qualificatorio, rispetto al problema esaminato al numero precedente, sembrerebbe avere quello relativo alla classificazione dell'IVA fra le imposte dirette o le imposte indirette. A siffatta distinzione, invero, si è sempre attribuita giuridica rilevanza – anche se la più recente dottrina non ha mancato di manifestare in proposito qualche perplessità<sup>9</sup>. Ora, non par dubbio che l'IVA debba ascrivere alla categoria delle imposte indirette sia che si accetti come criterio discretivo il metodo di riscossione (cioè la formazione, anche solo eventuale, del ruolo per le imposte dirette, sia l'oggetto dell'imposta (il reddito o patrimonio, sempre per le imposte dirette)<sup>10</sup>.

D'altra parte il settore dell'ordinamento in relazione al quale ha sempre assunto maggiore importanza la qualifica di imposta diretta o indiretta, quello dei privilegi<sup>11</sup> trova ora una disciplina completa sia nelle norme del D.P. n. 633 sia in quelle della l. 29 luglio .1975, n. 426, che ha modificato le disposizioni del codice in materia<sup>12</sup>. Vi è piuttosto da osservare che se in base al metodo di riscossione

---

<sup>9</sup> MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 20, il quale osserva che anche nelle convenzioni internazionali si fa sempre “più spiccata... la tendenza di non accogliere definizioni astratte”.

<sup>10</sup> Secondo AMATUCCI, *op. cit.*, p. 598, l'IVA è un tributo misto. Infatti “ha capacità contributiva è indicata dall'intero ciclo di operazioni; essa si riferisce a tutti i soggetti passivi nella misura in cui hanno contribuito alla formazione del valore aggiunto complessivo. Indipendentemente è consentito individuare l'apporto di ciascun soggetto, con tutte le operazioni da lui effettuate, alla produzione nazionale: questo risultato, utile per l'accertamento ai fini di altre imposte, conferma il nodo fondamentale assolto nel nuovo ordinamento finanziario dell'Iva, la quale presenta alcuni caratteri che sono tipici dell'imposizione diretta e che pertanto consentono di definirla un tributo misto”.

<sup>11</sup> Osserva il MICHELI, *Corso*, cit., p. 17, che “le maggiori conseguenze che discendono da questa distinzione riguarda il regime dei privilegi...”.

<sup>12</sup> L'art. 62 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, deve essere coordinato con le disposizioni della legge 29 luglio 1975, n. 426. Per quel che attiene l'Iva, infatti l'art. 3 della legge sopra citata, ha così modificato il 3° comma dell'art. 272: “hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie, le sovratasse dovute secondo le norme relative all'Iva”.

In base al disposto dell'art. 5 è stato così sostituito l'art. 2578: “I crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative con effetto da esse stabilite.

ed al sistema dei privilegi l'IVA si qualifica come imposta indiretta, il procedimento di accertamento è modellato sul sistema delle imposte dirette. Ma qui la questione si ricollega ad un altro aspetto della problematica, in tema di IVA, quella concernente la natura dell'IVA come imposta d'atto o come imposta di periodo. Se si ritiene, come si vedrà più oltre, che l'IVA sia una imposta d'atto, si aggiunge un altro elemento (che di per sé non sarebbe decisivo) a favore della tesi che vede nell'IVA una imposta indiretta.

D'altra parte, ancora oggi, si può dubitare che esista un sistema di accertamenti – atipico – delle imposte dirette, distinto da quello – tipico – delle imposte indirette.

5. L'individuazione della obbligazione d'imposta, s'è detto deve muovere dalla individuazione del presupposto. La necessità di muovere dalla individuazione del presupposto nascente dal particolare rilievo che assume questo elemento nella varietà della terminologia usata dalla dottrina (presupposto dell'imposta, situazione base, fatto generatore, fattispecie imponibile), deve far dimenticare che si tratta sempre dell'elemento fondamentale dell'imposta, che determina e insieme giustifica il prelievo tributario<sup>13</sup>.

---

Egual privilegio hanno i crediti di rivalsa verso il concessionario ed il committente previsti dalle norme relative all'Iva. Sui beni che hanno formato oggetto della cessione e ai quali si riferisce il servizio”.

A norma dell'art. 8, 2° comma, l'art. 2772 è stato sostituito dal seguente:

“I crediti dello Stato derivanti dall'applicazione dell'Iva anno privilegio, in caso di responsabilità solidale del cessionario sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato.

Egual privilegio hanno i crediti di rivalsa verso il cessionario e il committente, previsti dalle norme dell'Iva sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio”.

Nel predisporre il nuovo ordine dei privilegi per i beni mobili l'art. 12 pone al n. 7 “i crediti per i tributi indiretti indicati nell'art. 2758” (modificando così l'art. 2778 c.c.), e per i beni immobili l'art. 14 elenca al n. 4 “i crediti per i tributi indiretti di cui all'art. 2772 c.c.” (così sostituendo l'art. 2750 c.c.).

<sup>13</sup> Il termine presupposto di fatto è usato principalmente dal A.D. GIANNINI, sia ne *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, sia successivamente ne *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 152 e 153, e sembra recepito anche dalla Corte Costituzionale, con considerazioni di A. FEDELE, su *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, p. 965 ss. In sostanza si può ritenere equivalente alla terminologia usata da altri autori per individuare la stessa fattispecie, così A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. II, p. 203 fa riferimento a *fatto generatore*, e ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 61, nota 4, a fattispecie imponibili o situazione base, F. VINCENTE ARCHIE DOMINGO, *Consideraciones sobre el decho imponible*, in *Estudios en Nomena je a Jordana de Pozas*, Madrid, 1962, p. 475 a *decho imponible*, A. HENSEL, *Steuerrecht*, Berlin, 1933, p. 6 (trad. it., *Diritto tributario*, Milano, 1956) a fattispecie d'imposta, BLUMENSTEIN, *Schweizerische*, Berna, 1951 (trad. it., *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, p. 2) a fondamento della nascita; DEMITA,

Così come, sempre ai fini del presente studio, potrebbe non avere rilevanza considerare se il presupposto si ponga come fonte diretta dell'obbligazione di imposta (come peraltro è nel caso nostro) ovvero come fatto produttivo di situazioni giuridiche particolari<sup>14</sup>. In fatti, anche considerando il fenomeno della imposizione sotto l'aspetto dinamico e indicando, dal punto di vista strutturale, il presupposto come elemento strumentale per la nascita dell'obbligazione non si può poi equipararlo ad altri fatti o atti produttivi di effetti previsti dall'ordinamento tributario e che concorrono all'attuazione dell'imposta. Tale tipo di analisi strutturale del rapporto giustifica, in una previsione procedimentale la successione necessaria dei diversi effetti – fatti giuridici, ma non può far venir meno la rilevanza particolare degli effetti collegati al verificarsi del presupposto di fatto<sup>15</sup>. Ne consegue, ad esempio, che solo in riferimento al presupposto e non agli altri fatti collegati ad esso procedimentalmente, può esaminarsi la rilevanza ai fini della ca-

---

*Definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, p. 30; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, p. 67; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, p. 145.

Fanno inoltre riferimento al presupposto di fatto N. D'AMATI, *Il presupposto dell'imposta complementare*, in *Giur. imp.*, 1968, pp. 693-698; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 172; J. GARCIA ANOVEROS, *Natura, lena juridica del presupuesto*, in *Estudios en homenaje a ordana de Pozas*, Madrid, 1962, pp. 435-543; A. FEDELE, *Lineamenti delle imposte ipotecarie*, Milano, 1968, pp. 67-77; F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, pp. 204 ss.; G.A. MICHELLI, *Corso di diritto tributario*, cit., pp. 150 ss.

<sup>14</sup>Per quel che riguarda un esame del presupposto di fatto come fonte diretta dell'obbligazione d'imposta, vedasi, oltre a A.A. GIANNINI, *I concetti*, cit., pp. 274 ss., e CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in questa *Rivista*, 1966, I, p. 122; più recentemente BASCIU, *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Milano, 1967, p. 74 ss.; LONGOBARDI, *La nascita della obbligazione tributaria*, Napoli, 1966; A. HENSEL, *op. cit.*, p. 155; VINCENTE ARCHIE DOMINGO, *op. cit.*; TESORO, *op. cit.*, p. 178; P. RUSSO, *Diritto e il processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1967, p. 90.

Per le argomentazioni dei sostenitori degli effetti del presupposto sul rapporto e non sull'obbligazione vedasi A. BERLIRI, *Principi*, cit., p. 21; ALLORIO, *Diritto processuale*, cit., pp. 65 ss.; C. MAGNANI, *Il processo tributario, contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 41, nota 4.

<sup>15</sup>Per una nozione di procedimento amministrativo vedasi SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940, voce *Procedimento amministrativo*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1966

M.S. GIANINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1936; VALENTINI, *Osservazioni in tema di procedimento*, in *Giur. cast.*, 1962, p. 1246; FRAGOLA, *Gli atti amministrativi*, Napoli, 1964; CATALDI, *Il procedimento amministrativo nei suoi attuali, orientamenti giuridici e non giuridici*, Milano, 1967.

Per le applicazioni del procedimento in campo tributaria vedasi tra gli altri MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965; A. FEDELE, *Il presupposto*, cit., e *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributaria*, in questa *Rivista*, 1971, I, 433 ss.; *Lineamenti delle imposte ipotecarie*, cit., p. 78; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; A. COGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Forlì, 1967; *Note sul procedimento*; P. RUSSO, *op. cit.*, pp. 341 ss.; C. MAGNANI, *op. cit.*, p. 58; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 151, nota 1.



pacità contributiva. Inoltre sotto lo stesso aspetto strutturale l'equiparazione del presupposto con altri fatti potrebbe generare equivoci sia in riferimento all'applicazione delle sanzioni sia per quanto riguarda il regime dei privilegi, sia per l'ambito di applicazione delle esenzioni. Il presupposto di fatto nella nozione qui accolta, può essere quindi considerato, con riferimento ad una categoria elaborata in teoria generale del diritto, come una fattispecie legale<sup>16</sup>, così qualificata in riferimento alla produzione di effetti che l'ordinamento attribuisce al suo verificarsi<sup>17</sup>, e che si sostanziano, in ultima analisi, nella nascita della obbligazione d'imposta.

La soluzione della rilevanza funzionale del presupposto appare ancora oggi valida in quanto rilevante sul piano giuridico; altre infatti che cercano di sostituire alla teoria degli effetti quella dei valori<sup>18</sup>, introducono elementi metagiuridici nella valutazione del presupposto ed appaiono ancora legate al contrasto ordinamento-fattispecie.

6. Fatta questa breve premessa di carattere generale sul presupposto in genere, occorre vedere quale sia (o quali siano) in concreto, nel sistema dell'ivi, i fatti cui attribuire la qualifica, appunto, di presupposti di imposta.

È già stato osservato che la cessione dei singoli beni o la prestazione dei singoli servizi (nonché le importazioni), appaiono, *prima facie*, come il naturale presupposto del tributo<sup>19</sup>. Se tale identificazione fosse esatta l'IVA andrebbe costruita come imposta d'atto, soggetti passivi della quale apparirebbero i singoli soggetti che effettuano le varie operazioni imponibili.

A tale costruzione – alla quale, sia detto fin d'ora, si ritiene aderire – possono opporsi diverse argomentazioni fondate sul particolare sistema di deduzioni pre-

<sup>16</sup> Per la definizione della fattispecie legale vedasi fra gli altri MAIORCA, voce *Fattispecie*, in *No-viss. Dig. it.*, Torino, p. 61 e Autori ivi citati.

<sup>17</sup> Per un sommario esame delle fattispecie qualificate per l'aspetto funzionale vedasi fra gli altri: MAIORCA, *op. cit.*; R. SCGNAMIGLIO, *Il fatto giuridico e la fattispecie complessa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1954, 331 ss.; M. AMARA, *Vicende del rapporto giuridico, fattispecie, fatti giuridici*, Torino, 1941, p. 125; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1964; F. SANTORO PASSARELLI, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1952; PUGLIATTI-FALZEA, *I fatti giuridici*, Ferrara-Messina, 1945; GASPARRI, *Studi sugli atti giuridici complessi*, Pisa, 1939; CAMMARATA, *Il significato e la funzione del fatto nell'esperienza giuridica*, in *Annali della R. Università di Macerata*, 1929; V. SANDULLI, *Procedimento*, cit.; MACCHIA, *Dal fatto giuridico all'obbligazione*, Roma, 1934; RURINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1931; FALZEA, voce *Efficacia giuridica*, in *Encicl. dir.*, XIV, Milano, 1965; P. CORDERO, *Studi sulle dottrine generali del processo penale – Le situazioni soggettive nel processo penale*, Torino, 1956.

<sup>18</sup> A tale proposito vedasi A. CATAUDELLA, *Note sul concetto di fattispecie giuridica*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1962, 433 e voce *Fattispecie*, in *Encicl. dir.*, Milano, 1965.

<sup>19</sup> “Le operazioni imponibili costituiscono pertanto gli elementi necessari per la produzione di effetti giuridici”, AMATUCCI, *op. cit.*, p. 585.

viste dalla legge ovvero sul meccanismo della rivalsa. Si tratta, indubbiamente di due aspetti di grande rilevanza nel sistema dell'IVA: ma non possono considerarsi quali *elementi* della fattispecie imponibile, poiché la deduzione riguarda non la nascita di una obbligazione ma un fenomeno di compensazione di una *obbligazione già sorta* e la rivalsa l'esercizio di un obbligo successivo<sup>20</sup>.

La tesi che vede nelle singole operazioni il presupposto del tributo trova intanto conforto nel disposto degli artt. 5, n. 5 e 6, n. 4 rispettivamente della la e 2a direttiva C.E.E. 21 aprile 1967 ("il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuata la cessione"; "Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuato il servizio), ancorché si tratti di disposizioni non aventi natura di fonti normative nell'ambito dell'ordinamento italiano<sup>21</sup>.

Un argomento di carattere testuale – ovviamente non vincolante ma pur sempre di rilievo per l'interprete – è dato dal disposto dell'art. 1 del d.P.R. n. 633 ("L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi...") e da quello dell'art. 7 ("Le cessioni di beni... sono soggette alla imposta").

Ancora più decisiva appare poi la constatazione che, ove intervenga un cambiamento di aliquota, la nuova aliquota si applica alle operazioni poste in essere successivamente alla variazione.

Un argomento di carattere sistematico può trarsi infine dal rilievo che, in base all'art. 1, l'imposta si applica sulle importazioni (da chiunque effettuate) e che in tal caso, a mente degli artt. 67 e 68, sono le singole importazioni a costituire il vero e proprio presupposto dell'imposta. Ciò è fuori di dubbio almeno quando, ad esempio, importatore sia un soggetto che non riveste la qualità di imprenditore o professionista (ovvero che effettui l'importazione non in tale qualità), poiché non può certo negarsi che, in tali ipotesi, dal verificarsi del fatto – importazione – nasca l'obbligazione d'imposta *stricto sensu*. Ma allora, se nell'ipotesi di importazione, il presupposto dell'imposta – istantaneo – è il fatto dell'importazione, bisognerebbe ove si volesse negare alla cessione di beni e alla prestazione di servizi la stessa natura di presupposto – dimostrare l'assunto, cioè che non solo nel caso delle importazioni il presupposto materiale è diverso, ma che diversa è l'intera struttura del tributo.

---

<sup>20</sup> Deduzione e rivalsa rientrano indubbiamente nell'istituto giuridico "Iva", attribuendosi all'espressione istituto il significato "di un complesso di norme giuridiche unificate ed ordinate a sistema in funzione della *ratio* unitaria in ciascuna di esse si ispira" (così A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, pp. 170 e 171) ma al momento "indagine è diretta alla individuazione della obbligazione d'imposta, vale a dire ad un aspetto ben preciso dell'istituto.

<sup>21</sup> Salvo per il disposto dell'art. 5 della legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825 giusta il quale 4 (la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto sarà informata alle norme comunitarie...". Ma si tratta appunto di una legge delega.

Il che non sembra agevole, ove si consideri che, ad esempio, anche l'IVA pagata sulle importazioni è deducibile ai sensi dell'art. 19: e che il legislatore non ha ritenuto di fare, per l'IVA, quel che invece aveva fatto per l'IGE, vale a dire creare – sempre per le importazioni – una diversa imposta, sia pure di pari ammontare. Di qui la conclusione che l'IVA sulle importazioni altro non è – sia pure con una disciplina formale in parte diversa – se non la stessa IVA sulle concessioni e le prestazioni di servizi. Discorso in parte diverso, per contro, andrebbe fatto per l'imposta che grava i contribuenti soggetti a IVA in misura forfettaria. A parte quest'ultima ipotesi, che verrà esaminata in altra sede, sembra doversi concludere che il presupposto di fatto dell'ira sia costituito:

- a) dalle cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuati dai soggetti di cui all'art. 4;
- b) dalle prestazioni di servizi, effettuate da professionisti;
- c) dalle importazioni, da chiunque effettuate.

Ora, come si è detto, nel caso delle importazioni (ovvero di alcune di esse) non pare dubbio si sia in presenza del vero e proprio presupposto del tributo; viceversa nelle altre ipotesi esaminate, le cessioni di beni (o le prestazioni dei servizi) sono state considerate da una parte della dottrina come elemento di una più complessa fattispecie<sup>22</sup>, ovvero come fatti dai tali non sorgerebbe (o non sempre) una obbligazione d'imposta.

Si deve invero aggiungere che se si esclude, come si dirà subito appresso, che l'IVA abbia natura di imposta di periodo, i presupposti ora elencati vanno considerati come fonte diretta della obbligazione (di imposta).

Il punto appare abbastanza pacifico: anche quella dottrina che ravvisa la nascita dell'imposta solo nel passaggio del bene (o nella prestazione del servizio) da

---

<sup>22</sup> Per AMATTUCCI, *op. cit.*, p. 593 ss., presupposto dell'Iva è una fattispecie complessa a formazione successiva, in quanto la nascita delle obbligazioni tributarie collegata alle operazioni realizzate a favore di soggetti passivi è sottoposta a condizione sospensiva. Difatti, se il bene o il servizio non raggiunge il consumo finale, pur restando operanti gli effetti delle operazioni imponibili precedenti, le obbligazioni tributarie risultano come mai sorte. Viene annullato l'incasso realizzato dallo Stato con tutti i versamenti effettuati, in conseguenza della detrazione esaminata, sulle operazioni precedenti. L'operazione imponibile resa al consumatore finale, contrariamente a tutte le altre effettuate nei confronti di soggetti passivi, oltre a produrre gli stessi effetti nei confronti di chi la pone in essere, costituisce perciò la condizione a che la fattispecie si verifichi completa e che pertanto assurga a presupposto di imposta.

Gli effetti prodotti dalle operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti passivi sono preliminari ed assolvono la funzione mediata di assicurare la produzione degli effetti definitivi, che sono prodotti dall'ultima operazione del ciclo, la quale è effettuata nei confronti del consumatore finale. Le prime operazioni danno vita ad un rapporto giuridico preliminare, composto dalle obbligazioni singole sorte sotto condizione, mentre la seconda al definitivo, cui inerisce ormai completa l'obbligazione tributaria parziaria”.

un assoggettato ad un non assoggettato non nega che dal compimento delle singole operazioni imponibili sorgano direttamente dalle obbligazioni. Se si ritiene che tali obbligazioni, quindi, abbiano natura di obbligazioni di imposta, consegue che l'ira va considerata fra i *tributi senza imposizione*.

Vi è invece chi ha voluto ravvisare il presupposto dell'IVA in un fatto complesso e cioè nell'"insieme delle operazioni imponibili attive e passive realizzate da un assoggettato nel periodo d'imposta"<sup>23</sup>. La tesi è suggestiva, non tanto per i riflessi d'ordine costituzionale – in relazione alla capacità contributiva – che comporta quanto perché sembra essere confortata dalle disposizioni in tema di accertamento. È vero che nel decreto n. 633 è scomparso ogni espresso riferimento al *periodo d'imposta*, (considerato però "indifettibile sotto il profilo logico" dalla dottrina in questione, mentre non avrebbe avuto rilevanza alcuna il fatto che il periodo d'imposta fosse mensile, annuale o altro)<sup>24</sup>; ma le disposizioni in tema di dichiarazione e di accertamento sembrano in effetti considerare l'IVA come imposta di periodo.

Tuttavia, ad una più attenta analisi, non risulta che vi siano altri argomenti, se non quelli poggiati su norma formali, a sostegno di queste tesi: anzi, le norme sostanziali sono per certo in senso contrario. Basti osservare che se il presupposto fosse la ricordata differenza fra le operazioni attive e passive, sarebbe davvero inspiegabile l'applicazione delle *diverse aliquote alle singole operazioni*, e non già alla differenza stessa.

In realtà, si potrebbe pensare all'IVA come imposta di periodo se si fosse adottato il sistema a "deduzione imponibile da imponibile" anziché quella "imposta da imposta": se cioè l'IVA fosse una vera e propria imposta sul valore aggiunto. Ma nel sistema "deduzione imposta da imposta", così come è attuato nell'ordinamento positivo, il decorso del tempo, non appare come un elemento costitutivo della fattispecie, bensì assolve la stessa funzione che ha, ad esempio, nel conto corrente<sup>25</sup> quella cioè di porsi semplicemente come momento di riferimento per calcolare il *saldo delle compensazioni* verificatesi nel periodo stesso. Il punto andrebbe adeguatamente sviluppato: qui vi si fa cenno unicamente al fine di precisare che l'esistenza di un sistema di dichiarazione e di un procedimento di accertamento conseguente non presuppone necessariamente l'esistenza del periodo di imposta quale elemento della fattispecie.

<sup>23</sup> FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'Ira*, in *Dir. prat. trib.* 1972, I, 731. *Contra v.* anche AMATUCCI, *op. cit.*, 19à2: che ritiene "... elemento della fattispecie, cioè del presupposto, cui la legge ricollega la nascita dell'obbligazione, la singola operazione e non la massa di operazioni risultanti dalla dichiarazione di ciascun contribuente".

<sup>24</sup> Per una confutazione, sul piano sostanziale, della tesi che vede l'Ira una imposta di periodo cfr. BERLIRI, *Problematica*, cit., pp. 35 ss.

<sup>25</sup> L'analogia fra l'art. 17 del decreto istitutivo dell'Iva e l'art. 1823 del codice civile è stata rilevata, ad es., anche dal BERLIRI, *Problematica*, cit., pp. 32-33.

7. Muovendo invece dalla premessa che l'IVA sia una imposta di consumo, una autorevole dottrina ne trae la conseguenza che presupposto del tributo sia la immissione in consumo del bene, pur ponendosi il problema della qualificazione delle somme che i singoli operatori economici versano allo Stato in occasione delle operazioni (imponibili) effettuate<sup>26</sup>.

Presupposto del tributo sarebbe quindi la vendita da un assoggettato ad un non assoggettato, mentre i versamenti effettuati prima di tale momento andrebbero configurati come dei versamenti in acconto. Versamenti che costituirebbero l'adempimento di una obbligazione – tributaria, ma non di imposta<sup>27</sup> – il cui fatto generatore sarebbe pur sempre costituito dal compimento delle singole operazioni imponibili.

Siffatta costruzione poggia su due considerazioni: essere l'IVA una imposta sul consumo e il non potersi rilevare le caratteristiche proprie dell'imposta nei versamenti che effettua l'assoggettato. Di tali considerazioni, la prima non sembra avere rilievo decisivo, almeno sul piano giuridico formale, per le ragioni accennate sopra, mentre maggiore attenzione merita la seconda. L'argomento fondamentale è che i versamenti dell'IVA non avrebbero l'effetto caratteristico dell'imposta "l'arricchimento dell'ente impositore e l'impoverimento del soggetto passivo"<sup>28</sup>.

V'è intanto da osservare che siffatta qualificazione dell'imposta non è forse del tutto pacifica: ma, in ogni modo, –ciò che occorre considerare che il versamento da parte dell'assoggettato (nell'ipotesi normale costituisce l'adempimento di una obbligazione. Ora, ai fini qualificatori proposti, ciò che conta non è l'*adempimento* ma l'individuazione dell'*obbligazione* ed è in relazione a questa che potrà vedersi se si sia in presenza o meno di una obbligazione d'imposta. L'indagine,

---

<sup>26</sup> BERLIRI, *Problematica*, cit., p. 30.

<sup>27</sup> Non si può negare che, in astratto, possano configurarsi obbligazioni tributarie diverse da quella di imposta. Per tale distinzione vedasi A. HENSEL, *op. cit.*, pp. 155 e 183; BLUMENSTEIN, *op. cit.*; BERLIRI, *op. cit.*; BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, Padova, 1972, p. 219; ZINGALI, voce *Obbligazione tributaria*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1965, p. 686, che ammette possano coesistere accanto a quelle che definisce obbligazioni tributarie — che nella distinzione che si propone dovrebbero corrispondere a quelle classificate d'imposta — altre obbligazioni da essa diverse; TESORO, *op. cit.*, pp. 93 ss., distingue secondo le indicazioni della teoria tedesca qualsiasi obbligazione tributaria da quella d'imposta.

Una considerazione a parte meritano ALESSI-STAMMATI, *op. cit.*, p. 77, che affrontano il problema dei due tipi di obbligazioni soprattutto con riferimento alla figura del sostituto d'imposta, distinguendo sul piano sostanziale l'obbligazione a questi riferibile da quella del contribuente, in quanto solo a questi è riferibile il presupposto di fatto; INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli; 1956, pp. 100 e 583 ss., che affrontando anch'egli il problema dal punto di vista soggettivo equipara le due posizioni del contribuente *de iure* a quello *de facto* qualificandone come momenti diversi di un'unica obbligazione.

<sup>28</sup> BERLIRI, *Appunti*, cit., p. 214.

quindi, deve riguardare le singole obbligazioni nascenti dalla effettuazione delle operazioni imponibili (cessione di beni, prestazioni di servizi e importazioni). Ora, tali obbligazioni anche seguendo l'impostazione della dottrina in questione, sembrano rivestire tutte le caratteristiche della obbligazione d'imposta. Invero, con l'importazione o la cessione del bene, il soggetto diviene debitore dell'intero importo (dell'imposta) e lo Stato ne diviene, a sua volta, creditore.

Né può negarsi che si verifichino gli effetti dell'impoverimento dell'uno e dell'arricchimento dell'altro: quanto al primo, esso è presente, poiché la effettuazione dell'operazione ha determinato l'effetto del sorgere di una obbligazione a suo carico (non si dimentichi che è la nascita dell'obbligazione, e non il suo *adempimento*, a determinare l'impoverimento): effetto che, eventualmente, non si produrrà in conseguenza del diritto (o obbligo) della rivalsa. Ma non sembra che si possa escludere la natura di imposta ad una obbligazione sol perché la legge prevede l'esercizio della rivalsa (ed appare irrilevante, a questo proposito, che la rivalsa sia obbligatoria o facoltativa).

Tuttavia ciò che conta è che vi sia un soggetto il quale, compiendo una certa operazione, diviene debitore verso lo Stato: e – che la legge gli riconosca un diritto (che poi è un obbligo) di rivalsa. Se lo schema normativo si fermasse qui, probabilmente, nessuno avrebbe dubitato della qualificazione da dare alla operazione, salvo il vedere se si fosse o meno in presenza di una sostituzione di imposta. Viceversa i dubbi sono sorti perché accanto a questo schema ne opera un altro: quello della *deduzione*. Così il soggetto che ha effettuato l'operazione non versa tutto l'importo (dell'imposta) allo Stato, ma detrae l'IVA che gli è stata addebitata. Ora, a ben vedere; è in virtù di tale principio che si evita l'impoverimento; ma l'impoverimento sarebbe stato causato, in assenza della deduzione, non dall'aver effettuato una operazione imponibile, ma dall'aver subito la rivalsa in relazione a operazioni effettuata da altri. Ma non pare che la qualificazione di una obbligazione nascente da un fatto (compimento di una operazione imponibile) possa essere in qualche modo influenzato dalla esistenza o meno di un'altra obbligazione – di segno opposto – nascente da un altro fatto (addebito dell'IVA).

Inoltre non può dirsi che ciò che acquisisce lo Stato venga acquisito a titolo provvisorio, come accade nelle ipotesi di versamento di ritenuta d'acconto, tanto che la stessa dottrina non si pone il problema di qualificare il titolo giuridico (*deposito irregolare, cauzione, ecc.*) in base al quale avviene l'attribuzione patrimoniale. Tuttavia si è ritenuto che lo Stato “nel momento stesso in cui incassa una somma da un assoggettato per una vendita ad un altro assoggettato diviene debitore della stessa somma verso l'acquirente e quindi il suo patrimonio non si arricchisce in alcun modo”<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> BERLIRI, *Appunti*, cit., p. 214, nota 20 in fine.

È questo probabilmente, il punto centrale del problema. Giova intanto osservare che non par lecito affermare che lo Stato diviene senz'altro debitore verso l'acquirente della somma che ha incassato. In primo luogo sembrerebbe più esatto, in questa logica, affermare che lo Stato diviene debitore non già della somma incassata ma dell'importo dell'IVA addebitata all'acquirente (il venditore, proprio in virtù delle deduzioni spettantegli, può avere *versato* una somma minore.) In secondo luogo non è affatto certo che, anche in un rapporto fra assoggettati, lo Stato divenga debitore verso l'acquirente, poiché la legge prevede ipotesi in cui la deduzione non opera (basti ricordare l'ipotesi del soggetto che effettui servizi esenti). Ora, se è vero che si tratta di casi tutt'affatto eccezionali e che addirittura si pongono come deviazioni rispetto al modello razionale di applicazione del tributo, sui quali non può fondarsi una ricostruzione sistematica dell'istituto, non è meno vero che di essi si deve pure tenere conto.

In ogni modo, anche nella ipotesi che può definirsi normale, il debito dello Stato sorge non già dal versamento ma *dall'addebitamento* dell'IVA a *titolo di rivalsa effettuato dal cedente*. Ciò si evince dal disposto dello stesso art. 19, primo capoverso, giusta il quale "Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del 1° comma dell'art. 17 è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativo alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa...".

Quindi il fatto generatore del debito dello Stato è diverso – e andrà di conseguenza separatamente considerato – dal presupposto di fatto dell'obbligazione d'imposta.

La stessa dottrina ha – ed esattamente – configurato il diritto di deduzione del contribuente (a questo punto della esposizione par lecito usare siffatta qualificazione per il soggetto che compie operazioni imponibili) come un *credito di imposta*<sup>30</sup>. Ma se il credito (di imposta) è caratterizzato dal fatto d'essere destinato a compensarsi (salvo il rimborso delle eventuali eccedenze) con un debito (d'imposta), cioè con una vera e propria *obbligazione d'imposta*, ne consegue, per necessità logica, che vi è una obbligazione d'imposta (e non una diversa obbligazione tributaria) che sorge dal compimento di una determinata operazione imponibile.

---

<sup>30</sup> Il credito verso lo Stato pone un problema di terminologia. Se si ritiene (così F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 194) che la l'espressione credito di imposta non sia utilizzabile se non nell'ipotesi dei tributi pagati all'estero (art. 18 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597; art. 9 d.P.R. 2 settembre 1975, n. 598), il credito in questione non può ovviamente essere qualificato così. Poiché però non si può negare che esistano situazioni in cui si ha un credito verso lo Stato destinato a compensarsi con un debito di imposta (rinvio sul punto alle mie brevi osservazioni ne *Il prelievo alla fonte*, cit., p. 137) resterebbe da vedere se tali obbligazioni non possano ricondursi ad un *genius* comune e se non sia, tutto sommato, lecito utilizzare in tale caso l'espressione "credito d'imposta", fra l'altro già entrata largamente in uso.

S'aggiunga che gran parte della dottrina dà per scontato che, con la deduzione, si sia in presenza di una *compensazione legale*<sup>31</sup>.

Sembra fin troppo ovvio osservare che, se esiste compensazione, devono esistere pure due obbligazioni distinte, le quali vanno distintamente considerate e che pertanto (gli eventuali) versamenti e (gli eventuali) rimborsi non costituiscono sotto il profilo giuridico formale altro che l'adempimento di preesistenti obbligazioni.

8. Dalle considerazioni fin qui svolte possono trarsi intanto alcune conclusioni. In primo luogo essere l'IVA imposta istantanea, cioè imposta d'atto e non di periodo, inquadrabile fra le imposte indirette: imposta, a ben guardare, non così lontana da quello che era l'ige, almeno per quanto concerne il presupposto, avendo per oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi, singolarmente considerate.

Dal verificarsi di uno dei presupposti sorge, una obbligazione: alla quale, sia sotto il profilo giuridico formale, sia sotto il profilo sostanziale, deve riconoscersi la natura di obbligazione d'imposta. Normalmente, poi, il soggetto ha diritto (o l'obbligo) di rivalsa: che gli compete – com'è logico – per l'intero ammontare dell'imposta.

L'obbligazione può estinguersi col pagamento: ma l'ipotesi più frequente è un'altra. Infatti il contribuente può divenire creditore, nei confronti dello Stato, per il verificarsi di un *altro presupposto*, quando cioè gli viene addebitata l'imposta sul valore aggiunto.

Si è quindi in presenza, in tal caso, di un *credito*: in altre parole il contribuente, in dipendenza di due diversi presupposti, sarà debitore o creditore ad un tempo verso lo Stato. Opererà a questo punto l'istituto della compensazione: ed il contribuente verserà quanto del suo debito non compensato o otterrà il rimborso del suo credito, sempre per la parte non compensata. Vi sono quindi due distinte obbligazioni da considerare, sia che si ritenga che confluiscono ambedue nel rapporto giuridico d'imposta sia che si preferisca considerarli come due rapporti diversi.

L'effetto finale di siffatto meccanismo sarà in generale quello che la dottrina ha già messo in luce, vale a dire un prelievo sul consumo<sup>32</sup>: ma *l'imposta* (o l'obbligazione di imposta) resta sempre e solo quella che sorge per aver ceduto

<sup>31</sup> GALLO, *Profili*, p. 52; BERLIRI, *op. cit.*, p. 326 ss.; MICHELLI, *op. cit.*, p. 521.

<sup>32</sup> "Il consumatore finale è l'unico soggetto sottoposto al depauperamento effettivo..."

Questi pertanto è preso in considerazione solo indirettamente alla normativa istitutiva dell'Iva, nel senso che l'operazione in cui egli appare come committente o cessionario rende il prezzo o corrispettivo relativo comprensivo di imposta e provoca la definitività degli introiti realizzati dallo Stato, anche se cumulativamente con altri, in relazione alle precedenti operazioni inerenti al medesimo bene o servizio". AMATUCCI, *op. cit.*, p. 595.



un bene, prestato un servizio, effettuata una importanza. Ed è ad essa che occorre far riferimento, ad esempio, per valutarne la conformità al dettato costituzionale in tema di capacità contributiva: è essa che è accompagnata dall'obbligo della rivalsa.

In effetti, portando il ragionamento al limite, lo stesso risultato il legislatore avrebbe potuto ottenerlo sopprimendo dalla legge sull'IVA ogni riferimento al credito di imposta e prevedendo invece, con un distinto provvedimento legislativo, la concessione ad ogni imprenditore o professionista di un contributo – a fondo perduto – da commisurarsi all'IVA addebitata per rivalsa in un certo periodo.

9. Gli elementi costitutivi del rapporto nel quale si inserisce il credito del contribuente (cioè l'IVA deducibile) vanno ora visti più da vicino. Come si è detto, i due rapporti sono distinti ma collegati: ed è appunto da tale reciproco collegamento che nasce, in sostanza, il “sistema “dell'IVA.

Anche qui, e per le stesse ragioni viste a proposito dell'imposta, è opportuno muovere dalla identificazione del presupposto.

Il credito sorge quando: *a*) il soggetto abbia *assolto* (cioè corrisposto) l'IVA all'importazione; *b*) il soggetto abbia ricevuto *l'addebito* di IVA a titolo di rivalsa; *c*) il soggetto sia *debitore* dell'IVA ai sensi del 3° comma dell'art. 17. Dispone tale comma: “... l'imposta relativa alle concessioni di beni e alle prestazioni di servizio effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero ed alle prestazioni di servizi di cui al n. 2 dell'art. 3 rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, è dovuta da concessionari o committenti...”.

Com'è facile rilevare, nella prima ipotesi occorre che vi sia stato il pagamento dell'imposta; nella seconda è sufficiente l'addebito, cioè la emissione della fattura, mentre nella terza, infine, il cessionario o committente può detrarre l'IVA alla sola condizione che sia sorta l'obbligazione relativa. Ora, poiché l'obbligazione d'imposta nasce indipendentemente dalla esplicazione di qualsiasi attività da parte del soggetto ne consegue che il cessionario o committente, nell'ipotesi di cui al 3° comma dell'art. 17 diviene immediatamente debitore e creditore insieme.

Si è qui in presenza di una fattispecie che produce, al suo verificarsi, effetti contrapposti ed in sostanza elidentesi a vicenda.

Il soggetto titolare della ‘situazione attiva è tenuto poi comunque, nella ipotesi normale all'osservanza di obblighi formali (che possono qualificarsi come obblighi connessi). Gli adempimenti formali sono, in sostanza, gli stessi preordinati per il pagamento dell'imposta: anche se si potrebbe dubitare che si tratti di veri e propri *obblighi* anziché di oneri. Infatti manca nella legge una specifica sanzione per omessa registrazione della fattura nel registro previsto dall'art. 25 (la emissione della fattura quale obbligo connesso con la nascita del credito di imposta – è ipotizzabile solo nell'ipotesi di cui all'ultimo comma dell'art. 17). Non solo: per

quanto concerne la *dichiarazione* delle deduzioni spettanti pare certo che si tratti non già di un *obbligo* per il contribuente, bensì di un *onere* ovvero di una *conditio iuris* il che si giustifica agevolmente ove si consideri che si tratta di dar vita ad un credito per il contribuente.

Se e così, si ha l'impressione che la *ratio* delle norme che impongono obblighi formali in relazione a fatti concernenti le operazioni – per così dire – passive non sia da ravvisarsi nella necessità logica di consentire la deduzione dell'IVA addebitata<sup>33</sup>. Pare piuttosto che gli obblighi in questione siano dettati in funzione della necessità di più generale portata – che ogni soggetto tenga una ordinata contabilità.

Non si spiegherebbe altrimenti la necessità di conservare e registrare le fatture che non danno luogo a *credito di imposta* o che comunque non contengono addebiti di IVA<sup>34</sup>. Viceversa, tali obblighi, si giustificano senz'altro con la necessità di fornire all'azione accentratrice della Finanza tutti gli elementi utili per la individuazione delle operazioni effettuate dal cedente e per evitare, sempre per mezzo del controllo "incrociato", che si possano costituire dei crediti di imposta non giustificati.

Il credito del contribuente è, per questi, un diritto che, al contrario di quanto è sancito per la rivalsa, può non essere esercitato.

In altre parole, con il verificarsi della fattispecie prevista per la detrazione, sorge una obbligazione che, al contrario dell'obbligazione d'imposta, è sicuramente disponibile almeno nel senso che il creditore può rinunciarvi. L'assunto sembra confermato sia dall'assenza di sanzioni per la mancata dichiarazione di deduzione sia dalla espressa previsione legislativa concernente la perdita del diritto alla detrazione nell'ipotesi di cui agli artt. 27, ultimo comma e 28, penultimo comma; in realtà la espressione usata dal legislatore a il contribuente *perde* il diritto alle detrazioni "potrebbe addirittura far pensare che il credito d'imposta fosse già sorto e che il conseguente comportamento del contribuente costituisse causa di estinzione del diritto stesso.

Quindi il contribuente può rinunciare ad avvalersi della detrazione: e tale conclusione è confermata dal disposto dell'art. 28, ultimi due commi ("Il contribuente perde il diritto alle detrazioni non operate nei mesi di competenza e non indicate nella dichiarazione annuale. La dichiarazione annuale deve essere pre-

---

<sup>33</sup> Ciò trova conforto nella seconda Direttiva Comunitaria dell'11 aprile 1967 che all'art. 11 stabilisce che "nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati per i bisogni della sua impresa, soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore...".

Secondo tale disposizione la deduzione è considerata Come una facoltà del contribuente.

<sup>34</sup> Come disposto dall'art. 23 in base al quale: "per le fatture relative alle operazioni non imponibili o esenti di cui al comma 6 dell'art. 21 devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di esso e la relativa norma".

sentata anche ai fini del rimborso previsto nel 6° comma dell'art. 19”), e dell'art. 19 ultimo comma (“Ai soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili, salvo il disposto del terzo comma, compete, in luogo della detrazione, il diritto al rimborso”).

Certamente se il contribuente non si avvale del diritto alla detrazione viene ad essere danneggiato patrimonialmente: ma ciò che più conta osservare è che la mancata detrazione sembra contrastare con tutto il sistema dell'IVA, che diviene in tal modo un *costo* per il soggetto che subisce la rivalsa. È vero che l'ipotesi – a parte il caso di errore da parte del contribuente – è di scuola e quindi, sul piano applicativo, non desta eccessive preoccupazioni.

10. La complessità del meccanismo di applicazione dell'IVA, così come rende difficile la individuazione del presupposto, determina, per le stesse ragioni, non poche perplessità in ordine alla individuazione dei soggetti. Certamente, una volta identificato il presupposto con l'operazione imponibile, ne consegue che soggetti passivi del tributo sono *ex necesse*, tutti e soltanto coloro che realizzano le operazioni imponibili; e, del pari, soggetti attivi del “credito IVA” sono tutti e soltanto coloro nei confronti dei quali si realizza il fatto generatore del credito stesso.

In altre parole, l'analisi dei rapporti effettuata sopra consente di ritenere risolto il problema dell'identificazione dei soggetti – intesi quali categoria – dei rapporti stessi. Né a diverse conclusioni del resto, si perverrebbe ove si riconoscesse alle varie fattispecie, costituenti le operazioni imponibili, la più riduttiva qualifica di situazione base, giacché anche in tale prospettiva i titolari delle situazioni soggettive passive (e attive, si aggiunga, per quanto riguarda il credito IVA) sarebbero pur sempre i soggetti che compiono operazioni imponibili. In aderenza, inoltre, alla costruzione già delineata, si deve altresì escludere che i soggetti in questione abbiano natura di *sostituti* di imposta, ancorché in un sistema di sostituzioni a catena; ovvero che la qualifica di soggetto passivo vada riconosciuta solo a chi effettua l'operazione imponibile nei confronti del non assoggettato.

Non pare invero possibile ravvisare l'istituto della sostituzione nelle successive situazioni soggettive che si manifestano nell'applicazione dell'IVA ai vari “passaggi” (l'espressione viene qui usata in senso puramente descrittivo) verso il consumatore finale<sup>35</sup>. Com'è noto, l'esistenza della rivalsa, di per sé, non è sufficiente a concretare una ipotesi di sostituzione tributaria: soprattutto manca, nel caso in

---

<sup>35</sup> Parla di sostituzione a catena MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 196. Anche il BERLIRI, *Appunti*, cit., p. 211, accenna alla sostituzione, affermando, nell'illustrare la dinamica dell'Iva, che “il soggetto passivo del debito di imposta viene ad assumere quasi la veste di un sostituto “Ma precisa subito in nota 13 che non si tratta t sul piano giuridico di un vero sostituto d'imposta”.

esame, la caratteristica qualificante della sostituzione<sup>36</sup>, quella cioè di pagare una imposta per fatti o situazioni riferibili ad altri.

Già è stato osservato che non può considerarsi sostituito “il soggetto sottoposto all'imposta sul valore aggiunto, perché egli risponde del tributo, in relazione a presupposti d'imposta distinti e non riferibili ad altro soggetto, nei cui confronti egli può ottenere il rimborso del tributo”<sup>37</sup>. Non solo: la fattispecie della sostituzione, così come delineata dall'art. 64 del d.P.R. n. 600, appare obiettivamente diversa dall'ipotesi che qui si esamina. Non vi è, nell'IVA, la possibilità dell'intervento del cessionario (o committente) nel procedimento di accertamento: possibilità che è forse l'aspetto, sul piano concreto, più significativo della sostituzione.

Il presupposto soggettivo della fattispecie è determinato dagli artt. 1, 4 e 5 del decreto istitutivo del tributo. In relazione alle diverse operazioni imponibili – importazioni, cessioni di beni, prestazioni di servizi – va senz'altro detto che, per le importazioni, non nascono particolari difficoltà per quanto concerne la individuazione del presupposto soggettivo, dal momento che la norma dichiara la imponibilità di tutte le importazioni, da *chiunque* effettuate. Né pare il caso di attardarsi qui sul più ampio problema della soggettività tributaria.

Per quanto concerne le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese – ed accantonando per ora le prestazioni di servizi rese da professionisti e artisti – può essere opportuno muovere, per una più completa visione, del problema, dalle disposizioni comunitarie. La particolare struttura dell'IVA<sup>38</sup> richiede che tutti i soggetti che operano nel ciclo produttivo acquisiscano la soggettività ai fini IVA; conseguentemente la seconda direttiva C.E.E. stabilisce all'art. 4 che “si considera ‘soggetto passivo’ chiunque compia, in modo indipendente ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi”.

Ora il legislatore italiano, per attuare nell'ordinamento interno tale direttiva, poteva procedere ad una autonoma qualificazione degli operatori economici (in senso lato) cui attribuire la soggettività passiva dell'IVA ovvero far riferimento a categorie giuridiche già esistenti nell'ordinamento.

Questa seconda soluzione sembra sia stata prescelta, essendosi fatto espresso riferimento a categorie come quelle di imprenditore, professionista, artista, che trovano nel diritto privato la loro collocazione, anche se, come si vedrà, si può

---

<sup>36</sup> Si osserva, *per incidens*, che anche all'art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il legislatore, così come aveva fatto con l'art. 14 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, ha accomunato sotto il concetto di sostituzione, il vero e proprio sostituto e l'obbligato alla ritenuta d'acconto.

Vedansi sul punto BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 41; BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, p. 216 ss.

<sup>37</sup> MICHELI, *op. cit.*, p. 129.

<sup>38</sup> Cfr. sul punto CECAMORE, *L'imprenditore come soggetto passivo di imposta*, in *Aspetti*, cit., p. 48 ss.

fondatamente dubitare che, in definitiva, siano state veramente recepite, sia pure con adattamento, dal legislatore tributario. Al punto che si potrebbe ritenere che siffatto rinvio si sia risolto, se le osservazioni che seguono sono esatte, in una operazione meramente concettualistica.

Dispone l'art. 4, comma 1°, che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni relativi all'impresa e le prestazioni di servizi – rientranti nell'attività propria dell'impresa fatte da imprenditori, compresi i piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 e gli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c.

Quindi tutti gli imprenditori si presentano come soggetti passivi del tributo, senza che abbia rilievo che trattasi di imprenditori commerciali, agricoli, o piccoli imprenditori. Anzi, per queste categorie (imprenditori agricoli e piccoli) si è osservato che la precisazione della legge è, in definitiva, superflua<sup>39</sup>.

Del pari si può osservare che ove si ammetta l'esistenza dell'impresa civile, anche l'imprenditore civile rientrerebbe nella previsione della legge tributaria.

La formulazione della norma non lascia comunque dubbi nel senso che condizione sufficiente per acquisire la soggettività passiva ai fini dell'IVA sia lo *status* di imprenditore in base alla legge civile. Condizione però non necessaria, giacché la soggettività in parola è subito attribuita, dall'art. 4 a tutte le società – d'ogni tipo – indipendentemente dal fatto che siano o meno titolari di impresa, nonché ad altri soggetti per i quali – come si vedrà – la qualità di imprenditore è, in base alla legge civile, da escludersi.

Il rinvio al concetto civilistico di imprenditore rende da un canto sostanzialmente superfluo – se non come specificazione del dettato normativo del primo comma – la disposizione di cui al n. 2 del 2° comma, relativo agli “enti pubblici o privati, diversi dalle società di cui al n. 1, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole”.

La norma, è stato osservato<sup>40</sup> “pare chiaramente attinta dall'art. 2201 c.c. e – come questa – presuppone... che si tratti di attività agricole o commerciali esercitate con le caratteristiche dell'impresa”.

D'altro canto, invece, l'aver stabilito che siano imponibili tutte le operazioni compiute da società (quelle di cui agli artt. 2200, 2507 e 2546 c.c. e 278 cod. nav.) – con una presunzione assoluta – comporta l'attribuzione della qualifica di soggetto passivo anche a soggetti non imprenditori: e che le società possano non essere tali è ormai punto fermo<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> MINERVINI, *Il presupposto soggettivo dell'obbligazione iva*, in questa *Rivista*, 1973, I, p. 616.

<sup>40</sup> MINERVINI, *op. cit.*, p. 619.

<sup>41</sup> Osserva il MINERVINI, *op. cit.*, p. 618: “In primo luogo, non è vero che le società di cui al precedente n. 1 siano sempre imprenditori. Si ritiene, p. es., generalmente che la *societas unius negotiis* non sia imprenditore, per difetto della *requisitio* della professionalità. D'altra parte, è pa-

Non solo: esclusa l'ipotesi di cui al primo comma – che si riferisce ai soli imprenditori persone fisiche – resta il problema della imponibilità nei confronti delle società e degli enti di cui al n. 2 di tutte quelle operazioni che siano estranee all'impresa: problema che è tale solo sotto il profilo della costituzionalità<sup>42</sup>, essendo l'imponibilità in base alla legge fuori discussione.

Ma allora la nozione di impresa come momento di riferimento dell'assoggettamento ad imposta, sotto il profilo soggettivo, sembra sfumare.

Resta infine l'ultima ipotesi, quella degli stessi enti di cui al n. 2 che non abbiano per oggetto esclusivo o prevalente l'esercizio di attività commerciali o agricole e ai quali quindi non si può riconoscere la natura civilistica di imprenditori: per tali enti l'imponibilità è limitata – e la soluzione è certamente razionale – alle operazioni fatte nell'esercizio di tale attività.

---

rimenti opinione largamente diffusa che l'inizio e la fine della società non coincidano necessariamente con l'inizio e la fine dell'impresa sociale, nel senso che la società nasce normalmente prima del sorgere dell'impresa sociale, e si estingue dopo la sua cessazione (fasi rispettivamente dell'attività di organizzazione dell'impresa, e della sua liquidazione, volontaria o forzata, fallimento, [liquidazione coatta]).”

<sup>42</sup>MINERVINI, *op. loc. ult. cit.*

## L'ATTUAZIONE DELLE DIRETTIVE COMUNITARIE IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: L'ESPERIENZA ITALIANA \* (\*)

Sono trascorsi 25 anni esatti dalla introduzione dell'IVA in Italia e circa 20 anni dalla emanazione della VI direttiva, che innovando rispetto alla II, che molto si ispirava alla TVA francese del 1954, ha dato un assetto sostanzialmente definitivo al sistema. L'IVA italiana, peraltro, era già molto vicina al modello delineato dalla VI direttiva: ciò nonostante il legislatore italiano ha dovuto emanare non poche norme di adeguamento: e continua ad emanarne.

Le ultime sono recentissime. Ritengo però che l'elencazione di questa normativa non possa presentare un interesse particolare per i colleghi stranieri, mentre i colleghi italiani la conoscono benissimo. Rinvio dunque alla Relazione Assonime 1995-1996 per una illustrazione dei provvedimenti più recenti (importanti quelli relativi alle operazioni bancarie e finanziarie, ai beni immateriali e ai servizi di telecomunicazione), mentre per quanto riguarda la delega contenuta nella legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 66 segnalo il d.lgs. n. 313 appena emanato dal Governo italiano.

I principi della direttiva comunitaria sono ben noti. L'IVA quale imposta sulla cifra d'affari va qualificata come una imposta generale sui consumi, proporzionale al prezzo di beni e servizi che, pervengano al consumatore, senza effetti di cumulo in virtù del principio della detrazione, che grava sul consumatore finale. Tale aspetto è stato più volte affermato dalla Corte di Giustizia e ribadito da ultimo con la sentenza del 26 giugno 1997 (sez. V). Ricordo, per completezza, che è invece dubbia la natura – nonostante il nome – dell'IVA come imposta sul valore aggiunto: natura che sarebbe invece certa se la direttiva avesse optato per il sistema deduzione imponibile da imponibile anziché per quello imposta da imposta.

Si è detto che la legge italiana del 1972 (d.P.R. n. 633) è sicuramente in linea con la direttiva. Il che consente, a questo punto, di verificare se, sotto il profilo

---

\* *Riv. dir. trib.*, 1997, pp. 705-712.

(\*) Il presente articolo riproduce il testo della relazione tenuta dall'Autore al Convegno di Studi su "L'attuazione delle direttive comunitarie in materia tributaria: l'esperienza dell'imposta sul valore aggiunto", tenutosi a Bologna nei giorni 26 e 27 settembre 1997.

giuridico, l'IVA comunitaria, così come l'IVA italiana, possa essere qualificata come imposta di consumo.

Se si considera l'effetto finale dell'imposta la risposta deve essere positiva; se si ritiene invece che una imposta debba essere qualificata in relazione al fatto generatore (uso di proposito la terminologia comunitaria) la risposta deve essere negativa. Ed invero sotto questo aspetto, non v'è dubbio che l'IVA si configura come una imposta sugli scambi.

Tuttavia, rettificando parzialmente una opinione in precedenza espressa, ritengo che la qualificazione dell'IVA come imposta sul consumo non abbia solo un valore meramente descrittivo: poiché la tassazione del consumo non è tanto la finalità dell'imposta (che come tale potrebbe essere non rilevante) quanto la funzione dell'imposta stessa; di essa si dovrà quindi tenere conto – e la giurisprudenza della Corte di Giustizia l'ha fatto – sia in sede di interpretazione tanto delle direttive quanto delle leggi dei singoli Stati, sia in sede di emanazione di norme da parte dei singoli Stati stessi. Una interpretazione giurisprudenziale che non tenesse conto della funzione di tassare il consumo non sarebbe corretta, così come non lo sarebbe una norma nazionale che producesse un effetto diverso. Passo ora ad esaminare alcuni aspetti di rilievo dell'imposta.

Il tema della soggettività rileva sotto un duplice profilo: quello della tassabilità delle operazioni poste in essere da soggetti passivi in quanto tali e quello della detraibilità dell'IVA addebitata ai soggetti passivi in quanto tali. La direttiva comunitaria consente di ricomprendere fra i soggetti passivi anche chi eserciti alcune attività a titolo occasionale (art. 4, n. 3) e gli enti pubblici, per determinate attività (allegato D) ovvero quando la non soggettività (tassabilità) provocherebbe distorsioni alla concorrenza. Più in generale la VI direttiva determina la soggettività passiva sulla base dell'esercizio di attività economica, eventualmente anche concretantesi in operazioni isolate, purché svolta in modo indipendente.

La legge italiana per realizzare tale principio ha fatto riferimento da un canto alla categoria giuridica codicistica dell'impresa, dall'altro all'esercizio di arti e professioni. Ora secondo l'art. 2082 c.c., l'imprenditore è "chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi".

Tale scelta è stata probabilmente determinata anche da motivi di certezza (giuridica e forse anche psicologica), essendo la figura dell'imprenditore già ben individuata nella legislazione e nella giurisprudenza e soggetta anche a precisi obblighi formali, sia civilistici, sia contabili, sia fiscali. Tuttavia tale scelta ha anche dato origine a non pochi inconvenienti.

Il legislatore tributario ha in parte riformulato la nozione di impresa (e di imprenditore) e in parte ha voluto ampliarla, per ragioni di tutela del Fisco. Non solo: la natura di soggetto "commerciale", quale la veste di società (di persone o di capitali), è stata considerata, con presunzione assoluta, attributiva di soggettività ai fini IVA.



Si è così creata una vasta problematica applicativa che ha avuto la sua massima espressione nel caso delle società (aventi veste commerciale) senza impresa, sia in ordine alla tassazione di talune operazioni da queste compiute sia e soprattutto in ordine alla detrazione – o meno – dell’IVA assolta a monte.

Viceversa sarebbe stato forse più opportuno disciplinare la materia senza riferimento a categorie formalizzate (nella impossibilità di recepirle integralmente); mentre in via interpretativa avrebbe potuto essere utilizzato più intensamente il criterio contenuto nella VI direttiva, di guisa che il termine impresa venisse a indicare, in definitiva, l’attività economica indipendente (e proprio in tal senso il termine è utilizzato nella VI direttiva). Tanto più che la Corte di Giustizia ha espressamente, in più di una occasione, ritenuto ininfluenza la natura giuridico-formale del soggetto, (mi limito a ricordare la nota sentenza Polysar del 20 giugno 1991) ai fini della attribuzione della soggettività.

La legge italiana, inoltre, proprio perché l’esercizio di arti e professioni, nel sistema giuridico italiano, è incompatibile con lo *status* di imprenditore, ha dettato – specie agli inizi – un regime diverso fra imprenditori e professionisti, riproponendo in tema di IVA una ulteriore problematica relativa all’inquadramento – nel settore dei servizi – di determinate attività fra le attività professionali o fra quelle di impresa: problematica a volte assai complessa, e assolutamente non necessaria.

Un cenno merita anche la questione della soggettività degli enti pubblici, anche perché una importante sentenza della Corte (del 17 ottobre 1989) trae origine da una questione che è sorta non lontano da qui, cioè da Bologna (il Comune di Carpaneto Piacentino).

Si trattava di una attività del Comune svolta in vesti di pubblica autorità ma non inclusa nell’allegato D della direttiva. In realtà la norma interna italiana (art. 4, commi 4 e 6) non aveva recepito con esattezza la disposizione comunitaria, avendo fatto soprattutto riferimento alla natura giuridica delle attività, privilegiando il dato formale su quello sostanziale.

Resta comunque il fatto che la tecnica normativa italiana, concretandosi nella qualificazione delle varie ipotesi come attività commerciali (cioè di impresa non agricola) collegate al sistema delle attribuzioni presuntive di soggettività, non appare delle più felici.

La lettura dell’art. 4 della legge sull’IVA è, a dir poco, sconcertante: esempio, fra l’altro, di normativa ispirantesi contemporaneamente al concettualismo e alla casistica.

Il presupposto oggettivo, nella VI direttiva, è individuato nella cessione di beni e nelle prestazioni di servizi (si omette di considerare le importazioni), che vengono indicate dall’art. 10 con l’espressione “fatto generatore”: espressione che nella terminologia giuridica italiana è sinonimo di “presupposto di fatto”, “fattispecie imponibile” e altre simili espressioni. Il punto era già chiaramente de-

lineato nella legge italiana del 1972, tanto che ancora negli anni '70 avevo potuto ricostruire l'IVA come imposta d'atto esclusivamente sulla base del dato normativo italiano, senza utilizzare cioè il dato normativo della direttiva. Del pari, dal sistema della direttiva si può arguire che è l'atto inteso come fenomeno giuridico – ovvero le assimilazioni all'atto di determinati fatti economici – al quale occorre fare riferimento. Fra l'altro anche tutta la terminologia usata nella direttiva induce a tale conclusione (terminologia squisitamente giuridica): anzi sembra potersi affermare, forse un po' arditamente, che il fenomeno del fatto generatore abbia come *noumeno* proprio il contratto. Tanto più che nel sistema della direttiva appare essenziale la presenza di un corrispettivo, concetto questo rigorosamente giuridico.

Fra l'altro la mancanza di corrispettivo ha consentito alla Corte di Giustizia (5 febbraio 1981 e luglio 1982) di escludere la soggettività in capo a chi presta abitualmente servizi a titolo gratuito, essendo la onerosità essenziale per l'esistenza di operazioni imponibili.

Direttiva e leggi italiane, su questo punto, coincidono: ciò che rileva quindi è l'atto inteso come atto giuridico.

Mentre la norma comunitaria è logica e di agevole interpretazione, la norma nazionale italiana, proprio a causa dell'aver privilegiato l'aspetto formale (impresa, società, ecc.) del soggetto passivo, non appare di agevole applicazione. La sentenza della Corte di Giustizia nel caso *Apple and Pear*, che ha sancito la non tassabilità dell'attività di un ente che sia stato finanziato con contributi fissati per legge (e quindi comunque dovuti) ha con chiarezza risolto il problema semplicemente constatando che non si è in presenza di prestazioni di servizi a titolo oneroso.

Viceversa nella giurisprudenza e nella prassi italiana tale principio stenta ad affermarsi. Cessioni di beni, prestazioni di servizi (e importazioni) costituiscono, nel sistema dell'IVA, le operazioni: categoria questa che in Italia è stata suddivisa in operazioni imponibili (che danno luogo alla applicazione dell'imposta), non imponibili (che non danno luogo all'applicazione dell'imposta ma non incidono sul diritto alla deduzione), esenti, escluse (che non rilevano o non dovrebbero rilevare ai fini IVA) e infine operazioni non soggette ad imposta (categoria che dovrebbe ricomprendere tutte le precedenti, tranne le operazioni imponibili).

Tale distinzione non si riscontra nella direttiva comunitaria: in particolare non vi è traccia delle operazioni escluse previste dall'art. 2, comma 3, del d.P.R. n. 633. La questione rileva soprattutto per quanto attiene alle attribuzioni di soggettività passiva a chi effettua solo tale tipo di operazioni e in relazione al diritto di deduzione.

Ma nel sistema italiano appare grave la confusione che, anche in sede legislativa, consegue dall'aver considerato operazioni (ancorché escluse) dei fatti che operazioni non sono. Non è una operazione, ai fini IVA, la trasformazione di società (né

la fusione o la scissione: per i conferimenti il discorso è ovviamente diverso potendo questi essere considerati come cessioni a titolo oneroso, come riconosciuto dalla Relazione della Commissione alla proposta dalla sesta direttiva) ovvero il risarcimento del danno. Viceversa trasformazioni o fusioni sono state espressamente e inopinatamente considerate dalla legge come operazioni, ancorché escluse.

La questione poi, in Italia, è di particolare attualità, avendo il recentissimo decreto n. 313 emanato in attuazione della delega della legge n. 662/1996, fissato il principio della indetraibilità analitica dell'imposta afferente le operazioni escluse.

Ed ecco allora la necessità di vedere se un determinato fatto è una operazione (esclusa o comunque non soggetta) ovvero non è una operazione. In altre parole non vi è dubbio che l'IVA afferente una trasformazione o una fusione di società può essere egualmente dedotta: non solo perché la norma lo consente espressamente ma proprio perché queste non sono operazioni, ancorché escluse. Il fatto è che la legge italiana si va orientando verso una deduzione (meglio: una non deduzione) analitica, fermo restando il principio del pro-rata per le operazioni esenti: ma a questo punto una radicale revisione della normativa viene ormai richiesta da più parti.

Ancora in tema di deduzione va segnalato che l'art. 2, n. 4 del decreto n. 313, attuativo della citata delega, ha sancito "Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o come estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione". Qui il legislatore italiano è caduto in un errore grossolano, non giustificato da esigenze di qualsivoglia genere. Non ha infatti considerato che la Corte di Giustizia con la sentenza dell'11 luglio 1991 – Lennartz – ha stabilito che in caso di utilizzazione promiscua non viene meno il diritto alla integrale deduzione ma sorge l'obbligo dell'imponibilità dell'utilizzazione della destinazione ad uso privato (non indetraibilità a monte, ma imposizione a valle). Tanto più che, inspiegabilmente, il legislatore italiano non ha neppure fatto ricorso alla procedura dell'art. 27 della VI direttiva.

Il contrasto fra le norme italiane e quelle comunitarie appare sotto questo profilo più grave di quello conseguente alla assoluta indetraibilità sancita per alcuni determinati beni o servizi già previsti all'art. 29 del decreto n. 633. Ricordo inoltre che altri casi di contrasto, totale o parziale, fra direttiva e norma italiana sono stati rilevati specialmente in tema di esenzioni.

L'art. 10 della VI direttiva riconduce al verificarsi del fatto generatore la nascita dell'obbligazione d'imposta. La legge istitutiva dell'IVA italiana, disciplinando il momento di effettuazione delle operazioni (art. 6), è sostanzialmente nella logica della direttiva.

Inoltre, nel più volte citato decreto n. 313 attuativo della delega del 1996, si è detto qualcosa di analogo, modificando il comma 5 dell'art. 6, e introducendo il concetto di esigibilità dell'imposta.

Sul piano sostanziale, comunque, il sistema italiano è conforme ai principi della direttiva. Così è stato accolto il sistema dell'art. 22 secondo il quale "In materia di imposta sul valore aggiunto, malgrado il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta si verificano ad ogni atto di cessione di beni o di prestazioni di servizi considerati separatamente, non è possibile in pratica per l'amministrazione fiscale individuare ed accertare una quantità di operazioni imponibili mano a mano che esse si verificano. Pertanto è stata prevista la redazione, da parte del contribuente, di una dichiarazione globale delle operazioni effettuate in un certo periodo, che consenta all'amministrazione fiscale di accertare il debito fiscale, di esigerne il pagamento e di verificarlo a posteriori". (Relazione della Commissione alla VI Direttiva). Il che altro non è se non il principio della cd. gestione contabile dell'IVA. Sempre in tema di obblighi contabili va ricordato che l'introduzione dell'IVA produsse un grande cambiamento in Italia, per quanto concerne i professionisti; i quali vennero assoggettati per la prima volta ad obblighi contabili, che fino ad allora non avevano né ai fini civilistici né ai fini fiscali (successivamente vennero introdotti altri obblighi fiscali ai fini dell'imposizione sul reddito). Fu una novità che incontrò qualche opposizione: poi i contribuenti (professionisti) finirono con l'accettarla.

L'IVA comunitaria si incentra sulla fattura: e la fattura costituisce, anche nel sistema italiano, il documento base.

Nel meccanismo impositivo dell'IVA essa è lo strumento che consente la deducibilità dell'imposta (che con l'emissione della fattura diventa esigibile). Nel sistema italiano la fattura è altresì lo strumento mediante il quale si esercita la rivalsa dell'imposta, vale a dire il trasferimento dell'imposta. La quale, in Italia è obbligatoria mentre di tale obbligatorietà non vi è cenno nella VI direttiva, che richiede solo la indicazione in fattura.

L'obbligatorietà della rivalsa è, tutto sommato, una *factio iuris*. Essa consiste, come ho già osservato in altri tempi, nell'obbligo di costituirsi creditori dell'imposta, non già di ottenerne il pagamento. E allora? In realtà il trasferimento dell'imposta avviene sotto il profilo economico: e il diritto alla deduzione assicura la neutralità del sistema. La direttiva infine non si occupa né dell'accertamento – cioè della procedura – né del sistema sanzionatorio. Tuttavia l'uno e l'altro aspetto dovranno in futuro essere presi in considerazione, ai fini di una effettiva armonizzazione. Nel complesso, e pur considerando i punti di contrasto sopra ricordati, la legge italiana ha recepito – nella sostanza – i principi della direttiva. Tuttavia ciò non significa che la situazione possa essere considerata del tutto positivamente.

Una delle più diffuse pubblicazioni in tema di IVA (MANDÒ, *Manuale dell'Iva*, Ipsoa, 1996) riporta circa 4500 massime di interpretazioni ministeriali e giurisprudenziali. Sono troppe.

La formulazione della legge è pessima: il numero dei provvedimenti legislativi assolutamente eccessivo; la tutela giurisdizionale – affidata in Italia ad una giurisdizione speciale tributaria, le Commissioni tributarie – appare inadeguata soprattutto in relazione ai tempi: i processi durano troppo. L'amministrazione finanziaria italiana incontra molte difficoltà ad amministrare una imposta che è europea.

Pur conoscendo la riluttanza degli Stati a cedere anche la più piccola particella di sovranità fiscale devo auspicare un più intenso intervento dell'Unione Europea. Sul piano della normativa, in primo luogo: ma anche su quello di una azione amministrativa comune.

Per non parlare poi – ma prima o poi se ne dovrà parlare – della necessità di istituire un ordinamento giudiziario europeo in questa materia. Concludo.

Il tema del presente convegno è dedicato ad un aspetto di quel più vasto fenomeno che è la formazione di un diritto uniforme a livello europeo, fino ad ora realizzatosi ad opera dei trattati, delle direttive e dei regolamenti.

Tale fenomeno – specialmente nel diritto dell'economia – ha ormai dimensioni molto rilevanti. Ed è possibile – io me lo auguro – che esso contribuisca al rinnovarsi di uno *ius commune* europeo, prevalente sullo *ius proprium* degli Stati nazionali e degli altri Enti (regioni, ad esempio) nei quali si articola l'unione. Prevalente, ma non escludente: così come fu nel passato fino a quando la codificazione nazionale del diritto segnò la fine dello *ius commune*.

Diritto uniforme e diritto comune europeo sono forse concetti distinti, dai quali va distinto ancora il diritto unico europeo. Ma è poi il diritto comune che per risorgere richiede ancora qualcosa di più; ma è qualcosa che, io penso, già si intravede.

E qui il merito maggiore va alla Corte di Giustizia; la quale si va affermando come erede della Corte di Westminster, del Parlamento di Parigi e della Reichskammergericht, cui si deve non solo il principio della diretta applicabilità delle direttive, ma l'elaborazione di categorie comunque valide anche in rapporto al diritto degli Stati nazionali. Perché è solo con l'esistenza di categorie concettuali comuni che può rinascere lo *ius commune*. Concetti questi che riprendo dall'illuminato saggio di A. PADOA SCHIOPPA, (*Il diritto comune in Europa ecc.*, in *Il Foro it.*, 1996, IV, 14): con l'auspicio di un nostro maggior impegno.

L'IMPOSTA DI REGISTRO  
E GLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI



Nei contributi in tema di imposte “sui trasferimenti: registro e successioni (e tributi accessori)”, Furio Bosello riesce ad esprimere al meglio la sua concezione della materia fiscale quale disciplina di “secondo grado” intesa non in senso dete-riore bensì quale *summa* e sintesi delle conoscenze di diritto civile, commerciale e tributario. L’interprete della norma tributaria deve infatti possedere una perfetta conoscenza delle discipline di “primo grado”, anche per quanto attiene le posi-zioni e le evoluzioni dottrinali e del diritto vivente, per poter tentare di elaborare soluzioni fiscali coerenti.

Negli scritti selezionati, Furio Bosello affronta talune importanti problemati-che dell’epoca con un approccio ermeneutico che rappresenta un modello di rife-rimento anche per gli odierni studiosi. Da una parte, la precisione ricostruttiva dei concetti e degli istituti civilistici; dall’altra, la propensione all’interpretazione sistematica ed evolutiva della norma tributaria, quale strumento essenziale per superare le antinomie, le lacune e gli anacronismi della legislazione fiscale.

Lo stile di Bosello, anche in questi scritti, è facilmente riconoscibile: metico-losa ed analitico, elegante ma senza fronzoli, chiaro ed essenziale. Diversi studio-si di oggi, giovani e meno giovani, avrebbero molto da imparare da queste letture.

I temi societari sono quelli che Furio Bosello maggiormente prediligeva, co-me si può notare nell’articolo del 1961 su *Il regime fiscale dei trasferimenti e delle espropriazioni di quote di società a responsabilità limitata* e nel lungo (soprattutto per i suoi parametri) articolo del 1965 dedicato agli *Aspetti fiscali dell’emissione di azioni con sovrapprezzo e del conguaglio dividendo*. La tematica della tassazione dei sovrapprezzi azionari, della loro riconducibilità ai conferimenti e della distinzione da fattispecie contigue – come i conguagli dividendi ed i rimborsi spese versati dai soci – è ripresa e sviluppata nell’articolo del 1966 sugli *Aspetti fiscali dei rim-borsi spese versati dai soci alla società per la costituzione o le modificazioni dell’atto costitutivo* e nella nota a sentenza del 1968 *Verbale di assemblea di società per azio-ni ed enunciazione di convenzione agli effetti dell’imposta di registro*.

Anche le tematiche immobiliari sono state oggetto di particolare interesse da parte di Furio Bosello come dimostra l’articolo del 1959 *Il vincolo pertinenziale e l’imposta di registro* e la nota a sentenza del 1961 *La valutazione automatica dei fondi rustici*. Nello scritto del 1993 *La valutazione degli immobili sotto il profilo fi-scale*, Furio Bosello riesce a delineare in poche pagine la rilevanza del “valore” e le sfumature delle diverse formulazioni normative, ai fini delle imposte patrimoniali e sui trasferimenti. Nel mettere in rilievo le contraddizioni legislative, Furio Bo-sello giunge ad auspicare “un catasto, terreni e fabbricati, attuale e ben fatto” per razionalizzare il sistema delle valutazioni immobiliari, nella logica della certezza applicativa e della giusta imposizione. Si tratta di una idea, estremamente attuale,



che Furio Bosello ha in diverse occasioni elaborato, proponendo una dimensione non meramente procedimentale ma sostanziale della valutazione automatica immobiliare.

Particolarmente rilevante è, infine, il contributo rappresentato dal capitolo su *L'imposta sulle successioni e donazioni*, pubblicato nel 1994 nel Trattato Amatucci e poi aggiornato nel 2001, poco prima delle modifiche recate dalla legge n. 342/2000 che ha, tra l'altro, soppresso l'imposizione sull'asse globale netto del *de cuius*. Si tratta di un saggio molto conosciuto e citato in dottrina, che ripercorre gli elementi strutturali del tributo – chiaramente collocato nell'ambito delle imposte sui trasferimenti e non sul patrimonio – e le principali questioni teoriche ed applicative.

## IL VINCOLO PERTINENZIALE E L'IMPOSTA DI REGISTRO \*

1. Da quando il codice civile, abolita la categoria degli immobili per destinazione, vi ha sostituito la nuova e diversa categoria, delle pertinenze, la disciplina tributaria delle pertinenze medesime, agli effetti dell'imposta di registro (artt. 46 e 47 l. registro 30 dicembre 1928, n. 3260) e ipotecaria, ha dato origine ad una delle più tormentate questioni in tema di interpretazione di leggi fiscali.

L'interrogativo che si pone all'interprete concerne l'aliquota da applicarsi, nei trasferimenti immobiliari, alle pertinenze di beni immobili, per le quali si sia pagato un prezzo separato. L'art. 46 l. registro così dispone: "L'atto traslativo a titolo oneroso di proprietà o usufrutto o di altro diritto reale, quando si riferisca a beni mobili e immobili, è soggetto alla tassa proporzionale di registro stabilita per le trasmissioni degli immobili, eccetto che siasi stipulato un prezzo particolare per gli oggetti mobili e questi non siano dalla legge civile parificati agli immobili". Prosegue l'art. 47, comma 4°: "Quando beni mobili considerati dalla legge civile come immobili per destinazione vengono alienati con atto separato al proprietario dell'immobile cui quei mobili furono annessi, la tassa è determinata nella misura stabilita per la trasmissione degli immobili". Resta dunque da decidere se le norme tributarie relative agli immobili per destinazione possano venire applicate alle pertinenze ovvero se, con la mutata disciplina della materia, esse siano venute a cadere.

La dottrina non sembra avere dubbi in proposito e, con la sola eccezione del Rastello, è concorde nel ritenere, seppure con varie argomentazioni, l'inapplicabilità alle pertinenze delle norme relative agli immobili per destinazione<sup>1</sup>.

---

\* *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, pp. 1165-1171.

<sup>1</sup> Cfr. AVEZZA, *Fondamenti di diritto positivo in tema di imposte di registro*, Milano, 1947, p. 105; BERLIRI, *La legge di registro*. Milano, 1949, p. 172 ss.; UCKMAR, *La legge del registro*, II, Padova, 1958, p. 232 ss. *Contra*, RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 336 ss. Per un'ampia ed esauriente confutazione della tesi di questo autore, vedasi la nota redazionale in *Giur. imp.*, 1956, p. 265 ss. con ampi richiami di giurisprudenza e dottrina.

Sullo stesso argomento, fra gli scritti più recenti, vedansi: FERRARRESI, *Il regime fiscale delle pertinenze*, in *Nuovo dir.*, 1952, p. 184; ARONE, *Regime delle pertinenze secondo il codice vigente e presunzione di cui all'art. 47 della legge di registro*, in *Giust. civ.*, 1953, p. 3174; GRIZIOTTI, *Il regime delle pertinenze nel c.c. vigente e gli immobili per destinazione secondo l'art. 47 della legge di registro e*

Maggiori perplessità ha dimostrato invece la giurisprudenza: o meglio, mentre le corti di merito e la Cassazione erano orientate nello stesso senso della dottrina, la Commissione centrale aveva optato in un primo tempo per l'opposta tesi (seguita di regola dalle Commissioni provinciali) e solo successivamente mutava avviso accogliendo la soluzione più favorevole al contribuente<sup>2</sup>. L'Amministrazione finanziaria tuttavia non recedeva dalle sue pretese, che trovavano finalmente accoglimento da parte della S.C. la quale, con la sentenza che qui si annota<sup>3</sup>, ha ripudiato interamente la sua precedente giurisprudenza. Di fronte a tale *revirement*, che pone la Cassazione in contrasto con la più recente prassi della Commissione centrale e con la dottrina, non sembra inutile soffermarsi ad esaminare se gli argomenti addotti dal supremo Collegio appaiano effettivamente tali da giustificare l'indirizzo giurisprudenziale: e a tal proposito valga il raffronto, sia pure sommario, con le opposte argomentazioni della Commissione Centrale qual risultano dalla decisione in data 30 gennaio 1957, n. 89039<sup>4</sup>.

2. La Commissione centrale ha ritenuto infatti senz'altro che la mutata disciplina civilistica della materia abbia necessariamente influito anche nel campo tributario e pertanto ha deciso che se le pertinenze sono mobili, vanno sottoposte all'aliquota propria di questi beni non potendo più trovare applicazione l'inciso dell'art. 46 l. registro "questi non siano dalla legge civile parificati agli immobili", sempre per esse pertinenze si sia pattuito un prezzo distinto da quello dell'immobile. Il massimo organo della giustizia fiscale ha così accolto la tesi per cui l'aliquota immobiliare stabilita per gli immobili per destinazione trovava la sua giustificazione nel fatto che dati beni essendo considerati immobili dalla legge

---

la legge di successione, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1953, II, p. 112; ROTONDI, *Il regime fiscale delle pertinenze*, in *Dir. e prat. trib.*, 1953, I, p. 210; GORLA, *in tema di regime fiscale delle pertinenze*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1954, V, p. 504; GRIZIOTTI, *L'imposizione delle pertinenze separata da quella degli immobili*, *ivi*, p. 502; RASTELLO, *Le pertinenze: aspetti civilistici e aspetti tributari*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1954, I, p. 354; CANINO, *Ancora sulla disciplina delle pertinenze in relazione all'imposta di registro* ( rassegna ), in *Arch. fin.*, 1958, p. 361; RAVAGLI, *Ancora sulle pertinenze nei riguardi dell'imposta di registro*, in *Nuova riv. trib.*, 1958, p. 156; ecc.

<sup>2</sup> Per l'autorità giudiziaria ordinaria, cfr.: Trib. Brescia, 20 febbraio 1954, in *Riv. trib.*, 1954, p. 336; Trib. Milano, 14 maggio 1956, in *Giur. it.*, 1956, 2, c. 568, Cass., 27 luglio 1956, in *Riv. leg. fisc.*, 1956, c. 1588. Della Commissione centrale possono qui ricordarsi le decisioni del 1° luglio 1955, nn. 73718 e 73720, in *Riv. leg. fisc.*, 1957, c. 1342; nonché quella in data 6 giugno 1956, n. 82956, *ivi*, c. 271, Va, peraltro, rilevato che il giudicato della suprema Corte che qui si annota non ha mancato di produrre i suoi effetti: la Commissione centrale infatti, con decisione in data. 30 gennaio 1958, n. 1100, in *Giur. imp.*, 1959, p. 130, richiamandosi espressamente al Dettato della Cassazione ed accogliendone *in toto* le argomentazioni, ha modificato di nuovo la propria prassi più recente, mutando così radicalmente indirizzo.

<sup>3</sup> Cass., sez. un., 14 marzo - 3 luglio 1957, n. 2599, in *Riv. leg. fisc.*, 1957, c. 1716.

<sup>4</sup> In *Riv. leg. fisc.*, 1958, e. 1677.

civile, dovevano necessariamente essere considerati come tali a tutti gli effetti, e quindi anche nei riflessi tributari. Di contrario avviso s'è invece dimostra la Cassazione secondo la quale "la legge tributaria ha voluto sancire espressamente l'applicazione della aliquota più onerosa per i trasferimenti cumulativi di mobili e immobili pur nella esistenza di prezzi separati non per la ragione di ordine formale che i mobili fossero, nello schema della vecchia legge civile, parificati agli immobili (è ovvio che in tal caso non sarebbe stato necessario sancirlo espressamente, discendendo quell'applicazione dai principi generali), ma perché invece fosse nella realtà di fatto sussistente il particolare vincolo o legame tra due beni di diversa natura".

Logicamente diversa risulta tutta l'impostazione del problema: la Commissione centrale afferma che, trattandosi di determinare l'aliquota; "non entrano in giuoco le presunzioni di cui all'art. 47" e risolve il problema sulla base del disposto dell'art. 46, mentre la Cassazione sostiene il suo assunto sulla scorta dell'art. 47, affermando che è proprio l'espressa menzione dell'aliquota più gravosa per gli immobili per destinazione che esclude la "ragione di ordine formale che i mobili... fossero parificati agli immobili ... a fondamento della norma". Di conseguenza il S.C. ravvisa la *ratio* della norma medesima nell'entità unitaria costituita, sotto il profilo economico, dalla cosa mobile e da quella immobile: entità che diviene rilevante anche sul piano giuridico, cosicché "anche eliminato lo schema dell'immobilizzazione rimane sempre la ragione sostanziale, ispiratrice dello speciale precetto".

3. Tuttavia, tali argomentazioni della S.C. non appaiono senz'altro convincenti, particolarmente per due ordini di ragioni: *a*) è quantomeno dubbio che la *ratio* dell'art. 47 l. registro sia proprio quella indicata dalla Cassazione (come si vedrà più oltre); *b*) la funzione -unitaria, il collegamento, di cui parla la Cassazione, fra alcuni beni mobili ed immobili, che la vecchia legge civile realizzava con il criterio della immobilizzazione, non coincide affatto con il rapporto pertinenziale. In altre parole, non sembra esatto ritenere che la categoria delle pertinenze abbia *sic et simpliciter* sostituito quella degli immobili per destinazione, come invece ritiene il S.C. il quale, pur ammettendo che il vincolo pertinenziale conservi ai beni la loro reale natura, afferma che ciononostante le pertinenze formano sempre con la cosa principale una unità economica e giuridica, oggettivamente esistente; di conseguenza, prosegue la Cassazione, così come in campo civilistico i rapporti concernenti la cosa principale si estendono alle sue pertinenze, non sarebbe lecito non operare tale estensione anche sotto il profilo tributario (giusta il disposto dell'art. 47 l. registro, comma 4°).

Ma se è vero, come ricorda la S.C. nella sentenza in rassegna, che la relazione al codice civile dichiara che la categoria delle pertinenze, ha sostituito quella degli immobili per destinazione; è altrettanto vero che la stessa relazione prosegue:

“ma la categoria ha una sfera di applicazione più ampia in quanto abbraccia più generalmente il rapporto tra cosa principale e cosa accessoria”<sup>5</sup>.

Immobili per destinazione e pertinenze sono infatti due istituti profondamente diversi, tanto per l'oggetto cui possono riferirsi, quanto per la loro intrinseca natura<sup>6</sup>: in ordine al primo punto, mentre gli immobili per destinazione erano necessariamente mobili per natura, le pertinenze invece possono essere; nonostante alcuni autori siano di contrario avviso, beni mobili (*quod plerumque accidit*) ovvero immobili. A questo proposito, a prescindere da ogni questione dottrinale, non pare possa contrastarsi al preciso disposto della legge che afferma inequivocabilmente l'esistenza di pertinenze immobiliari<sup>7</sup>.

L'altro punto che induce a ritenere la diversità di struttura fra l'istituto pertinenziale e quello dell'immobilizzazione è che, nel secondo, il collegamento fra i due beni si attua, giuridicamente, col trasformare la natura della cosa secondaria da mobiliare in immobiliare, concretando così “nella sfera giuridica un'unità che, al contrario, non esiste nella sfera economica, in quanto le cose destinate al servizio possono venir trattate come mobili ed indipendenti”<sup>8</sup>. In altri termini: mentre l'immobilizzazione realizzava un'unità giuridica fra i beni, la categoria pertinenziale, viceversa, stabilisce soltanto una *relazione giuridica* fra i beni stessi.

Inoltre, nel nostro diritto positivo acquista rilevanza, per la sussistenza del rapporto pertinenziale, la qualità giuridica del destinante a servizio (se non anche quella del *dominus* del bene mobile), il che appare in contrasto con quanto afferma la Cassazione nella sentenza in esame, allorché pone a fondamento della sua decisione proprio la c.d. unità economico-giuridica costituita dalla cosa principale e dalla pertinenza. Se si intende infatti per unità in senso economico il semplice fatto che una cosa sia posta al servizio di un'altra, tale unità dovrebbe sussistere anche nel caso delle scorte del fondo concesso in affitto, ogniqualvolta esse siano di proprietà dell'affittuario. Epperò, in tal caso le scorte non pos-

---

<sup>5</sup> Relazione del guardasigilli, n. 390.

<sup>6</sup> Cfr. BIONDI, *I beni*, nel *Trattato di diritto civile*, diretto da Vassalli, Torino, 1956, p. 110. Questo principio era stato già affermato esplicitamente, più d'una volta, in giurisprudenza; veda, oltre a quella citata in precedenza, anche App. Brescia, 27 ottobre 1954, in *Foro pad.*, 1955, I, c. 771 (“Ai fini dell'imposta di registro le cose mobili, pertinenze di un immobile, non corrispondono agli imm. per dest. che cruna regolati dall'abrogato codice”).

<sup>7</sup> Si veda, ad es., l'art. 8 r.d. 18 agosto 1940, n. 1741, sulle requisizioni, che si riferiva testualmente alle “cose immobili che costituiscono pertinenze di un immobile requisito”; ovvero l'art. 29 del codice della navigazione, il quale sancisce che “le costruzioni... sono considerate come pertinenze del demanio stesso. In dottrina sono per la possibilità di pertinenze immobiliari: CONTURSI LISI, *Le pertinenze*, Padova, 1952, p. 23 ss., e *Accessori o pertinenze*, in questa rivista, 1952, p. 227 ss.: BIONDI, *op. cit.*, p. 116; *contra* DE MARTINO, in *Commentario al codice civile* diretto da Scialoja e Branca, III, Roma, 1946, p. 38.

<sup>8</sup> CONTURSI LISI, *op. cit.*, pp. 15 e 16.

sono considerarsi pertinenze del fondo, benché sussista l'elemento economico, oggettivo, della durevole destinazione a servizio. Ma, fra l'altro, è sufficiente che un bene sia destinato al servizio di un bene diverso perché possa aversi un'unità in senso economico? In effetti, per quel che riguarda il vincolo pertinenziale, ciò è quanto meno dubbio dal punto di vista dell'economia moderna, giacché oggidi si tende "a considerare il fondo e il capitale che lo istruisce come due beni o valori o capitali *distinti*"<sup>9</sup>.

Constatazione questa suffragata dal diritto positivo vigente, che riconosce alla cosa-pertinenza tutta la sua individualità: infatti una vera e propria unità in senso giuridico, se poteva aversi col precedente regime dell'immobilizzazione, non sembra sussistere con la disciplina oggi in vigore: "la legge abrogata, dopo aver disposto l'immobilizzazione, nelle altre norme derivate (artt. 876, 1471, 1967) prevedeva l'estensione del negozio giuridico alla cosa secondaria nei vari rapporti contrattuali. Pertanto nell'ambito della legge abr. può dirsi che il legislatore prevede effettivamente una relazione *economico-giuridica unitaria*"<sup>10</sup>, il che non accade con l'odierna legislazione, che dichiara in modo esplicito l'indipendenza del bene secondario (art. 818 c.c.).

Di conseguenza non pare che l'attuale disciplina dell'istituto pertinenziale si presti a suffragare le affermazioni della S.C., particolarmente per quanto concerne la funzione unitaria del medesimo che, come s'è visto; è anzi autorevolmente negata.

4. Una volta accertato dunque che pertinenze ed immobili per destinazione sono due istituti diversi, si comprende che porre il problema, così come è solita

---

<sup>9</sup> GORLA, *op. cit.*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1954, V, p. 304.

<sup>10</sup> CONTURSI LISI, *op. cit.*, p. 60 ss. Troppo lungo sarebbe riportare tutti gli argomenti di cui la Contursi Lisi si avvale per dimostrare che il rapporto pertinenziale non realizza un'unità, argomenti suffragati da una acuta analisi delle norme che regolano l'Istituto. La conclusione di quest'autrice è che la qualifica pertinenziale non è sinonimo di unità giuridica pertinenziale e che il vincolo pertinenziale sta ad indicare un rapporto tra cose e non te formazione di un'unità. Del resto, su questo pulito, dottrina civilistica è sostanzialmente concorde. La Cassazione, invece, dà per scontata l'esistenza di una entità unitaria, giuridica ed economica, costituita dalla cosa principale e dalla cosa-pertinenza. Sempre su questo tema è interessante un altro studio della CONTURSI LISI (*Pertinenze e trascrizione dell'acquisto*, in *Foro pad.*, 1953, I, c. 234) ove è detto, e dimostrato, che nel nostro diritto positivo "regime pertinenziale non equivale a unità pertinenziale". Del medesimo avviso è anche il BIONDI, *op. cit.*, p. 125. Il quale anzi critica espressamente l'interpretazione che la finanza è solita dare agli artt. 40 e 47 l. registro, ritenendola (ed esattamente, a sommessimo avviso di chi scrive) un residuo della precedente impostazione: infatti, sotto l'impero dell'abrogato codice il collegamento pertinenziale, concretandosi nell'immobilizzazione, era considerato di valore reale (v. ANDRIOLI, *Le pertinenze*, Padova, 1936, p. 263 ss.). In effetti un riesame delle norme contenute negli artt. 40 e 47 l. registro al fine di coordinare le disposizioni del nuovo codice con la legge fiscale, avrebbe evitato una situazione di incertezza che si prolunga ormai da troppo tempo e sarebbe tuttora auspicabile.

fare parte della dottrina, in ordine al punto se il mutamento di nomenclatura da immobili per destinazione a pertinenze debba o no produrre i suoi effetti anche nel campo tributario, significa muovere da premesse inesatte perché il nuovo codice, s'è, visto, non ha cambiato solo dei nomi. Ma si è sostenuto (e la Cassazione ha fatto sua questa tesi) che, pur essendo cambiata la disciplina giuridica dell'istituto, la *ratio* della norma tributaria permane comunque, e per questo motivo la norma stessa deve continuare a venire applicata. Se ciò fosse esatto la prima conseguenza sarebbe che la nuova disciplina civilistica, data la maggiore ampiezza della categoria pertinenziale rispetto a quella degli immobili per destinazione tassativamente stabilita dall'art. 417 c.c. abr., amplierebbe addirittura la portata della norma tributaria, salvo voler distinguere fra le pertinenze che rientrano nella categoria degli immobili per destinazione e quelle che per così dire si sono aggiunte. È ovvio che una siffatta discriminazione non sarebbe possibile.

Inoltre, e questo appare veramente il punto più debole di tutte le argomentazioni della Cassazione, se la *ratio* dell'art. 47 l. registro risiedesse, come sostiene il S.C., nella destinazione a servizio ("...rimane sempre la ragione sostanziale ispiratrice dello speciale precetto, della. stabile e durevole destinazione a servizio del bene mobile rispetto all'immobile e precisamente la sussistenza di quel rapporto pertinenziale..."), allora dovrebbe ritenersi, secondo quanto già accennato, che l'aliquota immobiliare fosse da applicarsi anche ai trasferimenti delle scorte del fondo appartenenti all'affittuario (le quali scorte, si noti, non erano in tal caso considerate mobili per destinazione nemmeno dal codice del codice del '65). È chiaro che una siffatta interpretazione sarebbe estensiva oltre misura, ma d'altra parte, se le premesse da cui muove la Cassazione fossero esatte, non si vedrebbe per qual motivo dovrebbe essere ripudiata, poiché, anche nel caso più sopra ipotizzato, sussisterebbe "...nella realtà. di fatto... il particolare vincolo o legame fra i due beni di diversa natura"; né si potrebbe affermare che, per il semplice fatto che titolare di un diritto reale sopra una cosa è una persona anziché un'altra, debba mutare la realtà di fatto o il c.d. particolare vincolo, dal momento che la funzione oggettiva della cosa secondaria rimane del tutto immutata sul piano economico, quale che sia la qualità giuridica del titolare del diritto.

Viceversa, se è esatto quanto precede, la *ratio* della norma di cui al comma 4° dell'art. 47 l. registro poteva ben risiedere nella necessità di evitare una frode, perché, vendendo separatamente gli immobili da quei beni che erano considerati immobili per destinazione, questi ultimi sarebbero venuti a sottostare, riacquistando momentaneamente la loro vera natura mobiliare, all'aliquota meno gravosa. Che la *ratio* della norma in esame consistesse proprio in questo lo si evince senza possibilità di dubbio dalla relazione del guardasigilli alla legge di registro ove è detto: "Nell'art. 47 del nuovo testo sono state riunite le varie disposizioni

legislative adottate successivamente a *difesa dell'erario*<sup>11</sup>. Pertanto la coordinazione fra la norma generale dell'art. 46 l. registro e la disposizione dell'art. 47, comma 4°, deve intendersi di questa stregua, e ben si comprende, di conseguenza, come non sia esatto affermare che tale norma sarebbe stata superflua se si fosse ispirata alla natura immobiliare dei beni (mobili) posti a servizio degli immobili. Cioè, e la relazione non lascia adito a dubbi, la norma di cui trattasi trovava la sua ragion d'essere nella natura giuridicamente immobiliare di quei beni, con l'impedire che le parti, mediante un facile espediente, "trasformassero" tale natura da immobiliare in mobiliare: per cui, in séguito al disposto dell'art. 46, non sarebbero state necessarie le disposizioni dell'art. 47 se la legge civile non avesse parificato gli oggetti mobili agli immobili. Di conseguenza l'art. 47, comma 4°, non può ritenersi ancor oggi in vigore poiché, abolita l'immobilizzazione, non si comprende da che cosa dovrebbe difendere l'erario, e deve quindi considerarsi abrogato per mancanza di oggetto.

Concludendo, la tesi della S.C. sulla *ratio* dell'art. 47 l. registro non coincide col pensiero del legislatore (v. la relazione cit. alla l. registro), ed è in contrasto col preciso disposto dell'art. 818, comma 1°, c.c. (per cui le parti contraenti possono derogare al principio che i beni mobili pertinenziali devono seguire la sorte del bene principale). A ciò aggiungasi che le premesse giuridico-economiche da cui muove la Cassazione meglio s'adattavano alla precedente disciplina civilistica dell'istituto che non a quella odierna; ed infine che l'interpretazione data dalla Corte stesa alla norma dell'art. 47 l. registro è comunque una interpretazione estensiva, e come tale non lecita per una norma d'eccezione che deroga al disposto dell'art. 46 ed al principio generale sancito dall'art. 8 l. registro.

---

<sup>11</sup> Relazione del guardasigilli alla legge di registro, in *Le leggi del regno*, coll. *Celerifera*, Roma, 1924, p. 148.



## IL REGIME FISCALE DEI TRASFERIMENTI E DELLE ESPROPRIAZIONI DI QUOTE DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA\*

1. Con una sentenza in data 16 gennaio 1961<sup>1</sup>, la Cassazione ha per la prima volta affrontato, e correttamente risolto, il tormentato problema della tassazione delle quote di società a responsabilità limitata. La questione è nota: da un canto la finanza assumeva la tassabilità con l'imposta proporzionale dei trasferimenti di quote di società a resp. lim., dall'altro si replicava che la disciplina fiscale di questi trasferimenti non poteva divergere da quella stabilita per i trasferimenti di azioni (tesi questa che la Cassazione ha fatto propria). La legge di registro non fa espressa menzione delle quote di società a resp. lim., ed invero l'art. 108 della tariffa all. A alla legge di registro prevede l'applicabilità della sola tassa fissa agli atti scritti portanti trasferimenti di azioni e gli artt. 10 e 11 della tabella all. E alla stessa legge prevedono l'esenzione dalla registrazione per le operazioni di negoziazione di *azioni, obbligazioni e altri titoli* non effettuate con atto separato dai titoli. Il supremo Collegio ha esplicitamente affermato l'inapplicabilità dell'imposta proporzionale alle quote: ed infatti, pur decidendo su di un caso sorto quand'era ancora in vigore l'oggi abrogata imposta di negoziazione, ha avuto cura di precisare che "... le esposte considerazioni varrebbero anche in applicazione del sistema ora vigente che non prevede più l'imposta di negoziazione ma prevede, in sua vece, l'imposta sulle società, applicabile anche alle società a responsabilità limitata". Questo autorevole insegnamento viene a confortare un indirizzo giurisprudenziale che s'era andato formando da parte delle corti di merito e di molte fra le stesse commissioni provinciali<sup>2</sup>, indirizzo invero contrastante con quello affer-

---

\* *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1961, pp. 688-695.

<sup>1</sup> In *Foro it.*, 1961, I, c. 221.

<sup>2</sup> Nello stesso senso si erano già pronunciate alcune corti di merito, quali l'App. Milano, 3 luglio 1959, in *Foro pad.*, 1959, I, e. 1794 e 18 dicembre 1959, in *Giur. it.*, 1960, I, 2, c. 611, nonché la Comm. prov. di Catania in data 27 giugno 1959, in *Giur. sic.*, 1960, p. 1052, con nota adesiva di PALMIERI, Comm. prov. La Spezia. 24 luglio 1958, in *Dir. prat. trib.*, 1959, II, p. 98 e, da ultimo, Comm. prov. Napoli, 30 giugno 1960, con una decisione (inedita, a quanto ci consta) veramente pregevole. La tesi dell'assoggettabilità a tassa proporzionale era stata invece ripetutamente affer-

mato dalla Commissione centrale, che si era più volte pronunciata nel senso della tassabilità. Peraltro, le argomentazioni della Commissione erano state vivamente contrastate dalla prevalente dottrina che ne aveva rilevato l'intrinseca infondatezza. La tesi della tassabilità con l'imposta proporzionale era propugnata dall'amministrazione finanziaria principalmente sulla scorta della non cartolarità delle quote, e su di una interpretazione, degli artt. 108 tar. A e 10 tab. E, tanto restrittiva quanto insoddisfacente. È superfluo e inutile ricordare tutte le obiezioni che sono state mosse a questo assunto, obiezioni poi riprese dalla stessa Cassazione; peraltro è bene precisare, ancora una volta, che le disposizioni del codice, in materia di azioni di società, vanno integrate con quelle del r.d.-l. 23 ottobre 1941, n. 1148, e del r.d. 29 maggio 1942, n. 239, sulla nominatività dei titoli azionari, disposizioni queste che hanno fatto sì che la diversità fra quote e azioni, in ordine ai trasferimenti, divenisse piuttosto "evanescente"<sup>3</sup>. Il che porta ad escludere che la ratio dell'esenzione risiedesse nella cartolarità delle azioni. Inoltre non si poteva dubitare della natura surrogatoria dell'imposta di negoziazione, e di conseguenza l'intassabilità dei titoli ad essa soggetti s'imponeva, a rigor di logica e di diritto, al fine di evitare una palese duplicazione. Anche oggi, abolita l'imposta di negoziazione e istituita quella sulle società, queste considerazioni conservano tutto il loro valore: e l'importanza della sentenza in rassegna consiste appunto nella esplicita affermazione di questo principio.

2. Era già stato rilevato da più parti come il mancato accenno alle quote nel testo degli artt. 108, tar. A, 10 e 11, tab. E, aggiornati con l'art. 36 della legge 6 agosto 1954, n. 603, non potesse venir spiegato se non per un "banale errore di formulazione della norma"<sup>4</sup>, errori dei quali la nostra legislazione tributaria malauguratamente abbonda. Anche sul piano logico, la tesi della tassabilità avrebbe

---

mata dalla Commissione centrale: vedansi, fra l'altro, le decisioni 10 dicembre 1956-29 gennaio 1957, in *Foro it.*, 1957, III, c. 140, e 24 marzo 1958, *ibid.*, 1959, III, e. 19, ambedue con irta contraria di BERLIRI, rispettivamente *L'imposta di registro sugli atti di cessione di quote di società a responsabilità limitata*, e *Ancora sull'applicazione dell'imposta di registro sugli atti di cessione di quote di società a responsabilità limitata*. La prevalente dottrina è per l'inapplicabilità della tassa proporzionale. Così BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, p. 229 ss.; ANTONINI, *Imposte di registro sulle cessioni delle quote di società a res. lini.*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, p. 291; CESAREO, *La cessione delle quote nelle società a responsabilità limitata e l'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1959, II, p. 98; CATTI, *Il regime fiscale della quota di società a responsabilità limitata*, in *Temi trib.*, 1960, p. 147; ID., *Ancora sul regime fiscale della circolazione di quote di società a responsabilità limitata*, *ibid.*, 1961, p. 226; GUIDI, *L'interpretazione delle leggi tributarie e il problema dell'imposta di registro nella cessione di quote di società a responsabilità limitata*, in *Riv. soc.*, 1960, p. 272; ID., *Applicazione dell'imposta di registro sui trasferimenti di quote di società a responsabilità limitata*, in *Giur. it.*, 1961, I, 1, c. 511.

<sup>3</sup>In *Foro it.*, 1959, cit.

<sup>4</sup>FORTE, *Sulla politica fiscale nei confronti delle piccole società di capitali*, in *Temi trib.*, 1959, p. 54.

portato a conseguenze assurde: non si comprenderebbe, ad esempio, perché il trattamento delle azioni dovrebbe divergere da quello delle quote se il trasferimento avesse luogo per scrittura privata o atto pubblico, mentre tale diversità non si avrebbe facendo uso del fissato bollato. Qualora poi il contratto di cessione avvenisse verbalmente *sic et simpliciter*, la annotazione sul libro dei soci non sarebbe del pari, a nostro avviso, assoggettabile ad imposta<sup>5</sup>. La Cassazione, ha fondato il suo assunto su quello che è l'argomento basilare, sufficiente di per sé a risolvere correttamente la questione, cioè sull'analogia: poiché infatti nella legge di registro non sono contemplate le quote di società a responsabilità limitata, il loro regime fiscale deve essere determinato in base all'art. 8, che prescrive appunto il ricorso dell'analogia.

Qui il problema si fa, addirittura, di teoria generale del diritto: affermava l'amministrazione finanziaria che le società a r.l. presentavano maggiori analogie con le collettive che non con le azionarie, e le loro quote, di conseguenza, avevano più delle quote di quelle che non dei titoli di queste – cioè delle azioni. Tesi palesemente assurda. È insegnamento tradizionale, costante, indiscusso, che le società commerciali si distinguono in due categorie, di persone e di capitali (e ciò a prescindere dal tormentato problema dell'autonomia patrimoniale e della personalità giuridica): e che fra queste ultime s'han da porre sia le società per azioni sia quelle a responsabilità limitata. Col che il discorso potrebbe ritenersi chiuso, come in effetti è. Ma val la pena di spendere qualche altra parola sull'argomento. Le tesi sostenute dall'amministrazione finanziaria sono infatti in flagrante contraddizione con quanto, in altre occasioni, la stessa amministrazione ha più volte affermato. Sostiene invero la Finanza che “la disciplina tributaria di questa particolare forma di società si è da tempo orientata, nel silenzio della legge, verso il trattamento riservato alle società di persone”: tuttavia non è affatto chiaro quando e come ciò si verifichi, se si tien conto che agli effetti della imposta di ricchezza mobile, di quella sulle società, della dichiarazione dei redditi, accade proprio il contrario. Ma non basta: si confronti quanto afferma lo stesso massimo collegio tributario a proposito della netta differenza fra società di persone e società di capitali in tema di ricchezza mobile<sup>6</sup>, e ci si renderà conto della insanabile frattura esistente fra le due impostazioni date allo stesso problema, frattura ingiustificata anche se si tratta di applicare due imposte diverse.

Quel che stupisce maggiormente è che la Finanza abbia insistito su di una tesi, giuridicamente insostenibile, pur riconoscendone l'iniquità, posto che in tal mo-

---

<sup>5</sup>In questo senso, per una fattispecie relativa a cessione a carature sociali, già assoggettate a imposta di negoziazione, annotata sul libro dei soci di una società in acc. sempl., cfr. Comm. centr., 1° maggio 1940, n. 25931, in *Riv. leg. fisc.*, 1941, e. 24.

<sup>6</sup>Comm. centr., sez. un., 15 giugno 1956, n. 83320, in *Riv. leg.* 1957, p. 715. Si veda anche la circolare ministeriale 29 maggio 1950, n. 303170.

do si venivano ad avvantaggiare le grandi società (di regola azionarie) nei confronti delle più modeste società a responsabilità limitata<sup>7</sup>. Nemmeno si può credere che si sia voluta seguire una simile linea di condotta per motivi di carattere economico: l'accoglimento della tesi dei contribuenti avrebbe dato all'Erario un minor gettito di pochi milioni all'anno. Benché un calcolo esatto non sia possibile, vien da pensare che l'affermazione della applicabilità della tassa proporzionale sia costata ben di più, in tempo e lavoro, di quanto non abbia reso<sup>8</sup>. Queste considerazioni vanno anch'esse formulate, quantunque non siano di carattere giuridico, giacché nel nostro caso servono a completare il quadro di una situazione che si era trascinata fin troppo a lungo<sup>9</sup>.

3. Viceversa, non sembra esatto il secondo assunto contenuto nella sentenza in rassegna, secondo il quale l'esenzione non competerebbe quando le quote formino oggetto di espropriazione. Com'è noto, le quote di società a responsabilità limitata possono venire espropriate, mediante ordinanza, ai sensi dell'art. 2480 del codice civile. Questo articolo, invero non troppo felicemente formulato ed eccessivamente laconico, ha dato origine a interessanti questioni<sup>10</sup>. Peraltro, ai

---

<sup>7</sup> Cfr. Comm. centr., 24 marzo 1958, n. 3338, cit. Si legge infatti nel testo di questa decisione: "Ed in verità il Collegio non può esimersi dall'esprimere la speranza che con un nuovo provvedimento legislativo si dia alla materia un assetto più razionale, eliminando la sperequazione che attualmente si verifica a danno delle numerose modeste società a r.l. in confronto delle più grandi società di capitali, quali le anonime". Peraltro, come rileva il FORTE, *Sulla politica ecc.*, cit., la tesi della tassabilità è infondata sotto un profilo sia storico sia logico.

<sup>8</sup> Esiste da tempo una proposta di legge, d'iniziativa parlamentare, recante il n. 2192, presentata alla Camera, per l'equiparazione del regime fiscale delle quote di società a rese. lim. a quello delle azioni. In un primo tempo si era detto che l'accoglimento di questa proposta avrebbe portato all'erario una minore entrata di tre miliardi. In seguito il governo ha calcolato che il minor gettito sarebbe stato di circa 600 milioni. E probabilmente è ancora troppo. Per maggiori ragguagli sull'argomento, vedasi *Temi trib.*, 1961, p. 200, nella rassegna dei lavori parlamentari in materia tributaria diretta dal Ricci; ivi richiami.

<sup>9</sup> Naturalmente, una volta ammessa l'assoggettabilità alla sola tassa fissa dei trasferimenti delle quote, il problema dell'aliquota non ha più ragione di sussistere: tuttavia, anche ammettendo, in via d'assurdo, che la tesi della finanza fosse esatta in ordine al primo punto, non lo sarebbe mai in ordine al secondo (tassazione cioè con l'aliquota mobiliare e immobiliare a seconda della natura dei beni costituenti il patrimonio della società). Anche qui, bisogna rilevarlo, la tesi propugnata dall'amministrazione è frutto dello stesso equivoco che induce ad affermare la tassabilità con l'imposta proporzionale, e cioè la collocazione delle società a responsabilità limitata accanto a quelle di persone. In merito poi all'interpretazione da dare all'art. 27 della legge di registro, rinviando alle conclusive osservazioni del BERLIRI (*loc. cit.*) dalle quali emerge come la regola dettata dall'art. 27 non sia una regola generale, ma una normativa di tutte le ipotesi possibili al tempo dell'emanazione della legge.

<sup>10</sup> La problematica civilistica e processualistica in proposito è vasta e complessa. Di recente vi ha dedicato un ampio e approfondito esame il BONSIGNORI, *L'espropriazione della quota di società*

fini tributari, ciò che conta, e che nessuno contesta, è il momento conclusivo dell'esecuzione, la quale può terminare o con l'assegnazione o con la vendita. Secondo la Cassazione, il verbale d'aggiudicazione, contenente la vendita giudiziale della quota, non può godere dell'esenzione dalla tassa proporzionale di trasferimento – ancorché le quote, come aveva rilevato il supremo Collegio poco innanzi, godano dello stesso regime fiscale delle azioni. La Cassazione, infatti, pur ammettendo espressamente l'analogia fra quote e azioni, nega alle vendite giudiziali di essere ricomprese fra gli atti agevolati: dal che deriva, per inciso, che la conclusione non sarebbe diversa anche se oggetto di espropriazione fossero azioni invece che quote. Tuttavia le argomentazioni usate per giungere all'esclusione dall'esenzione non convincono. Afferma in primo luogo il supremo Collegio, a proposito dell'imposta di negoziazione, che “questo tributo, infatti, colpisce i trasferimenti di ricchezza attuati con la vendita o con altri contratti a titolo oneroso, atti nei quali si concreta il commercio dei titoli e che non sono suscettibili di essere colpiti di volta in volta, non già gli atti di donazione o i trasferimenti operati dalle sentenze, che invece non costituiscono una negoziazione e ben possono essere assoggettati di volta in volta all'imposizione. Per essi pertanto non varrebbe il motivo dell'esenzione consistente nell'esigenza di evitare una doppia imposizione, né quella della impossibilità pratica di assoggettare il trasferimento all'imposta”. In realtà l'imposta di negoziazione, surrogatoria del registro, non era altro che la liquidazione annuale, in via forfettaria, dell'imposta proporzionale sui trasferimenti, a nulla rilevando che gli stessi titoli venissero o no negoziati in concreto. Quindi, pagata l'imposta di negoziazione, il trasferimento dei titoli era esente da ogni altro tributo, né poteva verificarsi l'ipotesi di trasferimenti onerosi che sfuggissero all'imposta, già scontata. Quanto poi al secondo motivo menzionato dalla Cassazione, quello cioè dell'impossibilità pratica di colpire i trasferimenti, va appena ricordato (a parte ogni considerazione sul valore giuridico di simili argomentazioni) che l'art. 108 tar. A assoggetta a tassa fissa anche i trasferimenti effettuati per atto pubblico, rispetto ai quali l'inconveniente della pratica impossibilità di tassarli non sussisterebbe: fra l'altro è la stessa suprema Corte ad affermare nel testo della sentenza, che *l'imposta fissa ha un valore pressoché simbolico*. Orbene, sentenze e atti pubblici presentano, in ordine gli aspetti tributari, non lievi analogie e non v'è dubbio che un atto pubblico abbia le stesse possibilità di una sentenza di sfuggire alla tassazione: cioè nessuna. Se le argomentazioni sopra riportate fossero valide, non si comprenderebbe per qual motivo i trasferimenti operati per sentenza o per atto pubblico dovrebbero divergere in ordine al trattamento fiscale. Per contro, l'esclusione dell'esenzione per le sentenze e per gli atti a titolo gratuito, ha altri e più fondati motivi. È evidente che, essendo gli

---

*a responsabilità limitata*, Milano, 1960, con ricchi richiami di dottrina (anche straniera) e giurisprudenza, al quale si rinvia *in toto*.

atti di liberalità assoggettati ad imposta progressiva, non possa farsi luogo ad esenzione dall'imposta proporzionale. L'imposta di negoziazione, infatti, era surrogatoria di quella proporzionale sui trasferimenti onerosi, onde non poteva (e non può) ritenersi assolto l'obbligo di imposta relativamente agli atti gratuiti con il pagamento dell'imposta di negoziazione (ora imposta sulle società). Lo stesso ragionamento vale anche per le sentenze. Queste, invero, sono soggette a tassa graduale (o fissa), non a proporzionale<sup>11</sup>, tassa giudiziale che si giustifica, quanto meno storicamente, come il corrispettivo dovuto allo Stato per il servizio di rendere giustizia. Oggetto della sentenza è il diritto, esistente sul bene, non il bene stesso; ed infatti, per lo stesso motivo, la nota marginale degli artt. 10 e 11, tab. E, esclude dall'esenzione tutti quei contratti nei quali i titoli non sono l'oggetto diretto della negoziazione. Pertanto, il pagamento dell'imposta di negoziazione giustifica l'esenzione dall'imposta proporzionale di trasferimento, non da quella graduale sulle sentenze, o da quella progressiva sugli atti a titolo gratuito. Questa interpretazione appare avvalorata anche dalla dizione della legge: se infatti fosse esatta la tesi della Cassazione, l'articolo 10 tab. E avrebbe dovuto riferirsi ai "trasferimenti per sentenza o a titolo gratuito", mentre si riferisce a titoli che "formino oggetto di sentenze o di trasferimenti a titolo gratuito".

4. Comunque, anche a voler prescindere da questi brevi rilievi, le conclusioni cui perviene la sentenza in rassegna appaiono errate sotto altri aspetti.

Nel giudizio d'espropriazione, com'è noto, la vendita ha luogo per ordinanza: e giacché le ordinanze, introdotte dal nuovo codice di procedura civile, non sono previste dalla legge di registro, che risale al 1923, la Cassazione ha ritenuto di dover far ricorso all'analogia, assimilando le ordinanze di vendita alle sentenze di vendita. In primo luogo, però, va ricordato che la sentenza di vendita, anche sotto l'abrogato codice di procedura, riguardava il procedimento di espropriazione immobiliare, non quello mobiliare; inoltre, se le ordinanze<sup>12</sup> erano ignote al legislatore del 1923, altrettanto non può dirsi per il legislatore del 1954, che ha riformato gli artt. 10 e 11 della tab. E: il quale doveva poi ben sapere che, col nuovo ordinamento processuale, le sentenze di vendita non esistevano più. Tutto ciò fa sorgere seri dubbi sulla liceità del ricorso all'analogia operato dalla Cassazione in questa sede. Tuttavia, anche ammesso per il momento, in via d'ipotesi, il ricorso alla analogia, la questione è ben lontana dall'essere risolta nel senso voluto dal-

---

<sup>11</sup> Non esistono infatti sentenze che possano venire assoggettate a imposta proporzionale, oggi che il codice di procedura non contempla più quelle di vendita. Su di che vedasi BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, p. 339 ss.

<sup>12</sup> La dottrina, in realtà, si è poco preoccupata del regime fiscale di questi atti: qualche accenno in UCKMAR, *La legge di registro*<sup>5</sup>, II, Padova, 1958, p. 525, e, più ampiamente, in RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1960, p. 392.

la suprema Corte, poiché il trasferimento di quota, infatti, avrebbe dovuto egualmente ritenersi esente da imposta proporzionale. In realtà la tassa proporzionale, nelle sentenze di vendita, non colpiva la sentenza, bensì il trasferimento (*tassa di titolo*)<sup>13</sup>. Né va dimenticato che un'autorevole dottrina affermava che la sentenza di vendita non era una sentenza vera e propria, ma si limitava a contenere il contratto di vendita concluso innanzi al tribunale<sup>14</sup> e in ogni caso il regime fiscale di tali sentenze era quello proprio delle compravendite volontarie<sup>15</sup>.

5. Comunque, la questione si può senz'altro risolvere, e molto più semplicemente, senza dover far appello all'analogia. Analogia tanto più dubbia quanto più si riferisce ad un istituto estinto (sentenza di vendita), proprio di un diverso procedimento esecutivo (quello immobiliare), e contrastante con la lettera della legge che non parla di *trasferimento per sentenza* ma di titoli che formino *oggetto di sentenza*. In realtà, ciò che rende del tutto ingiustificato il ricorso all'analogia è che l'atto di cui trattasi è previsto dalla tariffa. Com'è noto, il regime tributario delle esecuzioni mobiliari è, senza alcun dubbio, il seguente: "l'ordinanza che dispone la vendita non è soggetta a registrazione, trattandosi di un atto di procedura in funzione preliminare della successiva vendita agli incanti, di un atto cioè meramente preparatorio. L'imposta proporzionale, *propria dei trasferimenti onerosi*, si renderà, peraltro, applicabile sulla vendita di cose pignorate ai sensi dell'art. 121 della stessa tar. A"<sup>16</sup>.

L'ordinanza che dispone l'assegnazione non è dunque tassata in quanto ordinanza, ché come tale sarebbe esente da registro ai sensi dell'art. 5 tab. E, ma in quanto atto che contiene un trasferimento, e ciò ai sensi dell'art. 121 tar. A (atti e convenzioni giudiziarie comportanti trasferimenti). Il problema invero che la Cassazione era chiamata a risolvere si riduceva a vedere se anche alle vendite giudiziali dovesse applicarsi l'esenzione di cui agli artt. 10 e 11 tab. E.: e non v'è nessun motivo per credere il contrario. L'Uckmar<sup>17</sup> scrive testualmente in tema di vendite giudiziali che "se si tratta di azioni di società o obbligazioni non è dovuta quella [l'imposta] di trasferimento"<sup>18</sup>, e ciò, stando alle stesse esatte premesse da cui muove la Cassazione, varrà naturalmente anche per le quote di società a responsabilità limitata.

<sup>13</sup> UCKMAR, *La legge di registro*, cit., II, p. 530.

<sup>14</sup> CHIOVENDA, *Sulla natura della espropriazione forzata*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, I, p. 5.

<sup>15</sup> Conf. Cass., 15 dicembre 1932-30 gennaio 1933, in *Riv. leg. fisc.*, 1933, c. 215.

<sup>16</sup> BATTISTA-IAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino, 1959, p. 431. Così anche UCKMAR, *La legge di registro*, cit., II, p. 287, per il quale l'ordinanza che dispone l'assegnazione è soggetta a imposta ai sensi dell'art. 1 della legge.

<sup>17</sup> *Loc. cit.*

<sup>18</sup> La stessa Cassazione ritenne che non si potesse distinguere tra vendita coattiva e vendita consensuale in tema di beni soggetti ad aliquota di favore (navi, bestiami, prodotti agrari). Cfr. in proposito, con ampi richiami di dottrina e di giurisprudenza, UCKMAR, *op. cit.*, II, p. 290. Per

D'altra parte il disposto dell'art. 121 della tar. A. è chiaro e non dovrebbe lasciar adito a dubbi. Esso recita testualmente: "atti e convenzioni giudiziarie della natura di quelle specificatamente designate nella parte prima della tariffa per una tassa proporzionale o graduale e non comprese nelle esenzioni né altrimenti indicate in questa parte della tariffa (le stesse tasse fissate rispettivamente nella prima parte della tariffa)". Ora non v'è dubbio che il verbale d'aggiudicazione sia un atto o convenzione giudiziaria, che pone in essere una convenzione contemplata nella prima parte della tariffa, cioè una vendita, la quale, nella specie, è assoggettabile all'imposta fissa di cui all'art. 108 tar. A. ed esente da quella di trasferimento<sup>19</sup>. Infatti, questa vendita non può ritenersi esclusa dall'esenzione, poiché non rientra né fra i trasferimenti a titolo gratuito, né fra le sentenze.

---

quanto concerne poi il noto problema della natura della vendita giudiziale, cfr., per tutti, SATTA, *L'esecuzione forzata*, nel *Trattato di dir. civ.* diretto dal Vassalli, Torino, 1954. Comunque, contrattuale o no, vendita pur sempre è: e come tale rientra nella previsione dell'art. 121 tar. A.

<sup>19</sup>In questo senso, sostanzialmente, anche App. Milano, 31 luglio 1959, in *Foro it.*, 1959, I, c. 1749. Concordano invece con la Cassazione il GUIDI, *Applicazione ecc.*, cit., in *Giur. it.*, 1961, I, 1, c. 511, il quale però non nasconde le sue perplessità sul ragionamento svolto dalla suprema Corte e il PICCATI, *Ancora sul regime ecc.*, cit., in *Tem. trib.*, 1961, p. 226, che accoglie il principio dell'analogia.



LA VALUTAZIONE AUTOMATICA  
DEI FONDI RUSTICI AI SENSI DELLA L. 20-10-1954, N. 1044  
E LA TASSAZIONE DELLE SCORTE\*  
(nota a Comm. Centr., 11 luglio 1960, n. 31393)

COMMISSIONE CENTRALE, 11 luglio 1960, n. 31393.

**Imposta di successione – Fondi rustici – Accertamento di valore – Scorte – Criteri di valutazione.**

**Imposta di trascrizione – Scorte dei fondi rustici – Assoggettabilità.**

*I criteri di valutazione automatica dei fondi rustici caduti in successione fanno richiamo solo a quelli adottati nel primo comma dell'art. 9 del T.U. delle imposte straordinarie sul patrimonio, con esclusione quindi delle scorte, la cui valutazione è regolata dal citato T.U. in una disposizione successiva. Le scorte sono pertanto soggette ai normali criteri di valutazione dettati dall'art. 16 del D.L. 7-8-1936, n. 1639.*

*Le scorte dei fondi rustici sono soggette ad imposta di trascrizione in quanto pertinenze di immobile e quindi soggette al medesimo regime giuridico del bene cui accedono. (1)*

(*Omissis*). La Commissione Provinciale ha affermato nella sua pronunzia che il rinvio alle tabelle compilate dalla Commissione Censuaria Centrale ai fini dell'applicazione dell'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio, contenuto nell'art. 1 della legge 20-10-1954, n. 1044, deve intendersi come mero riferimento di fatto, e da ciò ha tratto la conseguenza secondo cui, in materia di valutazione di fondi rustici caduti in successione, non deve applicarsi il sistema organico previsto per la valutazione dei beni da assoggettare all'imposizione diretta.

Sebbene l'illazione non appaia troppo chiara, poiché l'Ufficio non ha mai affacciato una pretesa del genere, conviene osservare che il richiamo normativo operato dalla legge n. 1044 non costituisce un mero riferimento di fatto da servire magari come elemento indicativo della valutazione, una specie di parametro – per dirla in altre parole – cui ispirarsi nella ricerca del valore tassabile dei fondi rustici. Al con-

---

\* *Temi tributaria*, 1961, pp. 564-570.

trario, il Collegio è persuaso che le tabelle in parola sono assunte dalla legge n. 1044 come l'unica e verace espressione della entità economica tassabile, avendo già in precedenza, in consimili occasioni, affermato che il cosiddetto sistema automatico di valutazione, introdotto dalla suddetta norma, ha radicalmente modificato quello vigente fino alla sua entrata in vigore disciplinato dagli artt. 15 e seguenti del R.D.L. 7-8-1936, n. 1639, (veggasi, fra le altre decisioni, quella del 22-4-1959, n. 15834, e la successiva del 24-7 s.a., n. 19809) limitatamente ai fondi rustici caduti in successione, con esclusione dei boschi e delle aree fabbricabili.

Ciò posto, deve però aggiungersi che siffatto richiamo agli indici o coefficienti stabiliti dalla Commissione Censuaria Centrale concerne la valutazione dei beni rustici di cui tratta il primo comma dell'art. 9 del D.P. 9-5-1950, n. 203, che approvò il T.U. in materia di imposizione diretta straordinaria, con assoluta esclusione – quindi – delle scorte comprese in una disposizione successiva dello stesso articolo e per la valutazione delle quali, ovviamente, restano ferme le norme dell'art. 16, 4° comma, del citato decreto n. 1639.

E questo sia perché la legge n. 1044 nulla dice in proposito, onde la sua applicazione non può estendersi ai casi in essa non preveduti, sia perché il richiamo al T.U. suddetto è limitato, come si è visto, al primo comma dell'art. 9, rimanendo, perciò, esclusa dalla legge n. 1044 la disciplina normativa che le successive disposizioni contenute nello stesso articolo dettano per la valutazione di altri beni direttamente connessi con i fondi stessi (scorte e fabbricati rurali). Sicché, mentre per tutti questi beni ai fini della valutazione per la imposta straordinaria sul patrimonio sorregge l'art. 9 del ripetuto T.U., per la valutazione dei fondi rustici – soltanto dei fondi rustici caduti in successione, si applica sostanzialmente il più volte citato primo comma dell'art. 9, con aggiornamento attraverso il coefficiente annuale.

#### nota

1. La legge 20-10-1954, n. 1044, che stabilisce il principio della valutazione automatica dei fondi rustici, si compone di soli tre articoli. Di questi, il terzo si limita a fissare il momento di entrata in vigore della legge stessa e il secondo disciplina i ricorsi contro la rispondenza dei terreni alle risultanti catastali. Ciò nonostante ha già dato origine ad una copiosa, e contrastante, casistica giurisprudenziale e la dottrina è tutt'altro che concorde sulla sua interpretazione. In realtà, l'unico punto sul quale sono tutti d'accordo, giudici e studiosi, è nel criticare la formulazione della legge, che è stata ritenuta ora "affetta di imperfezione formale", ora "infelicitamente espressa"<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Per quanto concerne le critiche che sono state mosse a questa legge sotto l'aspetto sostanziale cfr., per tutti, LAULETTA, *Della valutazione automatica dei fondi rustici caduti in successione*, in

Com'è noto, detta legge ha introdotto, per i fondi rustici caduti in successione, un sistema di valutazione automatica, stabilendo che per determinare il valore dei medesimi si moltiplichi per un coefficiente (fissato annualmente con decreto del Ministro delle Finanze) il valore risultante dalle tabelle della Commissione centrale ai fini della applicazione dell'imposta sul patrimonio<sup>2</sup>. In teoria tale sistema si presenta allettante, non fosse altro per motivi di certezza e di semplicità: ma la sua realizzazione pratica, con la legge *de qua*, non è stata delle più felici, tanto che si è discusso (e si continua a discutere):

a) se sia compatibile o meno col precetto, contenuto nell'art. 77 della Carta costituzionale, la delega di cui all'art. 1 della legge con cui si demanda al Ministro delle Finanze di fissare il coefficiente di valutazione, in quanto delega *permanente*<sup>3</sup>;

b) se il valore determinato in base al procedimento di valutazione automatica debba costituire la base di corresponsione dell'imposta in ogni caso<sup>4</sup>;

---

*Rass. tasse*, 1956, 666. Peraltro, nonostante le perplessità della dottrina, il legislatore, con legge 27-5-1959, n. 355, ha esteso la valutazione automatica anche ai trasferimenti *inter vivos* dei fondi rustici. In effetti, come ha osservato il FORTE, *Sul sistema di valutazione automatica dei fondi rustici ai fini dell'imposta di successione*, in *Giur. it.*, 1950, III, p. 213, ci si discosta in tal modo dall'odierna tendenza legislativa all'accertamento analitico, che è quello più aderente alla realtà.

<sup>2</sup> Art. 9 d.l. 9-5-1950. Il valore attribuito ai fondi, ai fini della imposta straordinaria progressiva sul patrimonio, viene moltiplicato ora per il coefficiente di tre. Ovviamente, molte cose sono cambiate dal 1947; e l'impiego di un coefficiente fisso per tutto il territorio porta a degli squilibri notevoli, onde ne risultano avvantaggiati, in concreto, i fondi "ricchi" di pianura, mentre il contrario si verifica per quelli di montagna.

<sup>3</sup> Almeno sotto questo profilo la Comm. Prov. di Siena, con ordinanza 9-4-1959 (in *Riv. dir. trib.*, 1960, II, 135, con nota contraria questo riguardo di RAVAGLI) ha ritenuto di rinviare gli atti innanzi alla Corte Costituzionale. Viceversa la Commissione Centrale (COMM. CENTR., 8-6-1959, n. 17712, in *Foro pad.*, 1960, I, 701) ha ritenuto manifestamente infondata l'eccezione di anticostituzionalità *ex art. 77 Cost.* I contribuenti, comunque, avevano exceptio la legittimità costituzionale della legge in esame anche nei confronti degli artt. 23, 53, 76 e 113. Per quanto riguarda l'art. 23, e cioè il contenuto minimo della legge d'imposta compatibile col principio della legalità tributaria, vedasi, in relazione al caso in esame, BERLIRI, *Appunti sul contenuto e sul fondamento dell'art. 23 della Costituzione*, in *Jus*, 1958, p. 348 ss.; nonché UCKMAR V., *Principi di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959.

<sup>4</sup> È stata affermata l'applicabilità dei criteri automatici solo quando il valore dichiarato del fondo risulti pari o superiore a quello risultante dalla valutazione automatica (Comm. Prov. Firenze, 26-11-1957, in *Giur. it.*, 1959, III, p. 214) con nota adesiva di Forte, *Sul sistema ecc.*, cit., nonché Trib. Firenze, 2-9-1959, in *Foro pad.*, 1959, I, p. 386. Del medesimo avviso si è dichiarato anche PICARELLI, *Considerazioni sulle recenti modifiche alla imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1959, I, pp. 242-243, commentando la legge 27-5-1959). Viceversa l'Amministrazione finanziaria sostiene la tesi che tali criteri si applicano solamente quando il contribuente dichiara un valore inferiore a quello cui si perviene con la valutazione automatica: mentre da ultimo la Commissione centrale ha stabilito che la valutazione automatica opera qualunque sia il valore dichiarato dal contribuente (COMM. CENTR., 22-4-1959, n. 15834, in *Riv.*

c) se il valore delle pertinenze vada calcolato a parte e in qual modo<sup>5</sup>.

2. Con la decisione in rassegna la Commissione centrale ha escluso che le scorte siano comprese nel valore del fondo, accertato con i criteri automatici, ed ha ritenuto ad esse applicabili le norme dell'art. 16, quarto comma, del decreto n. 1639 del 7-8-1936<sup>6</sup>. Nel silenzio della nuova legge tale soluzione si presenta, a prima vista, come la più logica ed ovvia: ma ad un più attento esame non può non dar luogo a notevoli perplessità. Niun dubbio che le scorte vadano calcolate a parte, giacché non rientrano fra le componenti del reddito dominicale che viene considerato ai fini della valutazione automatica dei terreni, e l'art. I della legge 1044 non contiene nulla che possa far pensare ad una esenzione; ciò che invece non convince è che le scorte, anche dopo l'entrata in vigore della legge sulla valutazione automatica, debban essere valutate con altri criteri. Due, infatti, sono gli argomenti che vi si oppongono: la *ratio* della legge 1044 e la natura del rapporto che lega le scorte col fondo, cioè il vincolo pertinenziale.

3. Lo scopo principale della legge *de qua* (se non l'unico che la giustificasse) era quello di eliminare i numerosi contrasti tra contribuente e finanza sulla determinazione del valore imponibile<sup>7</sup>; orbene, se si addivene al principio che le scorte di appartenenza del proprietario, cioè le pertinenze del fondo, vadano valutate con procedimento diverso da quello automatico, si viene in sostanza a frustrare proprio lo scopo della legge stessa. Non è del pari esatto ritenere che, valutando le scorte come "derrate" o c merci o generi di commercio" (di cui al quarto comma del già citato art. 16) si verrebbero ad eliminare i contrasti sulla determinazione del valore imponibile (per tali beni, infatti, la legge prescrive di far ricorso, per determinarne il valore, a listini, mercuriali, etc.), poiché nell'ipotesi, peraltro probabile, che il contribuente non provveda a dichiararne l'esistenza, si dovrebbe applicare l'art. 73 della legge sulle successioni, sulla cui complessità è qui

---

*leg. fisc.*, 1960, p. 1414; Id., 8-6-1959, n. 1771, 2, in *Foro pad.*, 1960, I, 700; Id., 24-7-1959, n. 19809, ivi, 1960, I, 701). Vedasi inoltre lo scritto di RAVAGLI, in *Giur. agr. it.*, 1959, pp. 515 e 599, ed ivi richiami).

<sup>5</sup> Si confronti, per la situazione anteriore all'entrata in vigore della legge n. 1044, FRASSOLDATI, *Le scorte del fondo e i loro particolari riflessi fiscali*, in *Riv. dir. agr.*, 1951, p. 92 s. Per quanto concerne poi il regime fiscale delle pertinenze e per il concetto stesso di pertinenza, si veda la bibliografia (peraltro incompleta) del nostro scritto *Il vincolo pertinenziale e l'imposta di registro*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, p. 1159 ss. Per il concetto di pertinenza agraria cfr. BASSANELLI, *Corso di diritto agrario*, Milano, 1946, p. 103 ss. Infine, per la nozione di azienda agricola, vedasi da ultimo RAVAGLI, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, II, p. 145.

<sup>6</sup> In questo senso, in dottrina, VINCI, *Le successioni nella teoria e nella pratica*, Milano, 1956, p. 140.

<sup>7</sup> Vedasi, inequivocabilmente, la relazione governativa al disegno di legge - atti n. 447 e 112 del Senato - citata dalla Comm. CENTR., 22-4-1959, n. 15834, in *Rasa. tasse*, 1960, p. 206.

inutile soffermarsi<sup>8</sup>. Inoltre, la classificazione delle scorte fra i generi di commercio può lasciare un po' perplessi<sup>9</sup>, potendo dubitarsi che vadano ricomprese nella più vasta categoria dei mobili in genere. Se, infatti, non v'è dubbio *che* il sistema dei listini sarebbe, in ipotesi, applicabile alle sementi e, con una certa forzatura, al bestiame<sup>10</sup>, altrettanto non può dirsi, ad esempio, per le pompe di irrigazione, che pure sono anch'esse pertinenze del fondo.

Il Bavagli, invece, annotando questa stessa sentenza<sup>11</sup>, approva la tesi della Commissione. Peraltro questo A. si preoccupa soprattutto di criticare il sistema del giudizio in contraddittorio, per la valutazione delle scorte, mediante notifica dell'avviso di accertamento. Giustamente il Ravagli nega che alle scorte possa applicarsi l'art. 26 del d.l. 7-8-1936, n. 1639, (che possa cioè farsi luogo a giudizio di congruità) ma non possiamo concordare là ove afferma che le scorte rientrano fra le "derrate, merci, generi di commercio". In realtà, anche a volere intendere nel senso più lato la dizione "generi di commercio", non è lecito forzare oltre un certo limite il significato proprio delle parole. Oltre al caso delle pompe irrigue, già accennato, si potrebbero ricordare altri beni che, pur potendo essere scorte di un fondo, mai potrebbero venir classificati come generi di commercio: da una trebbiatrice ad un vaso contenente una pianta ornamentale. Fra l'altro, non sapremmo proprio da quali listini o mercuriali potrebbe risultare il valore di tali beni. In realtà, l'espressione "derrate, merci, generi di commercio" presuppone l'esistenza dei listini dei prezzi cui far ricorso, ed in tal senso è chiaro il disposto dell'art. 16: "ove si tratti di derrate, merci e generi di commercio, l'imposta è applicata sul valore risultante o da mercuriali... o dalle scritture e dai libri dei mediatori ecc.", per cui è evidente che, almeno ai sensi di questa legge, possono considerarsi "generi di commercio, ecc.", solo quei beni che siano contemplati nei listini dei prezzi all'ingrosso. Ovviamente vi possono anche essere dei beni, fra le scorte del fondo, che sono merci, derrate o generi di commercio; ma sarebbe del pari inconcepibile valutare le scorte che rientrano fra le merci, derrate ecc. in un modo, e quelle che non vi rientrano in un altro: adottare cioè un sistema, quello dei listini, per le sementi e il bestiame; un altro per le macchine agricole e gli attrezzi.

---

<sup>8</sup> Questo punto è stato ben messo in luce dal RUBINO, *Alcune osservazioni sulle scorte nella valutazione automatica dei fondi rustici caduti in successione*, in *Riv. dir. agr.*, 1958, I, p. 80 ss., cui si rimanda. Il Rubino conclude il suo scritto osservando che, allo stato attuale delle cose, e le scorte sfuggiranno legalmente all'imposizione fiscale"; il che è indubbiamente esatto se si accede alla tesi della tassazione delle medesime *ex decreto* del 1936.

<sup>9</sup> Cfr., in senso affermativo, FRASSOLDATI, *op. cit.*, p. 99. L'UCKMAR, viceversa, ritiene che alle pertinenze debbano applicarsi i criteri relativi ai beni mobili in genere, e quindi non quelli propri delle derrate, etc. (*La legge di registro*, Padova, 1958, I, p. 355).

<sup>10</sup> FRASSOLDATI, *op. loc. cit.*

<sup>11</sup> In *Rass. tasse*, 1961, p. 152.

4. L'altra obiezione concerne il rapporto che lega le scorte col fondo, cioè il vincolo pertinenziale. Del tutto valide, a questo proposito, sono le osservazioni che il Rubino formulava in merito alla tesi della natura immobiliare delle pertinenze, obiezioni che si adattano perfettamente al nostro caso: e D'altra parte, *de jure condito*, il voler sostenere da parte della Finanza, che si possa applicare il decreto del 1936 (giudizio di estimazione in contraddittorio, per intenderci) mentre per il fondo si applica un altro sistema, *porterebbe proprio, agli effetti della valutazione, alla rottura del vincolo pertinenziale*, per cui gli accessori non seguirebbero più la cosa principale. In altri termini: l'immobile fondo avrebbe una procedura di valutazione diversa dall'accessorio mobile<sup>12</sup>. Tant'è vero che la stessa Commissione afferma, nella citata sentenza, che "la pertinenza costituisce, con la cosa cui è destinata, una entità unitaria, e, come tale, non può essere svincolata dal regime fiscale cui soggiace la cosa principale". Ora, anche il sistema di valutazione rientra nel "regime fiscale"; onde non si comprende perché il rapporto pertinenziale debba ritenersi operante ai fini dell'imposta di trascrizione (ed anzi in tal caso si potrebbero formulare dei fondatissimi dubbi) e non ai fini del modo di valutazione.

5. La legge n. 1044, dunque, non fa espressa menzione delle scorte: ma ciò, naturalmente, non porta senz'altro ad escludere che queste rientrino nel suo ambito normativo. Al contrario, l'opposta soluzione porta, s'è visto, ad inconvenienti d'ordine sistematico non facilmente superabili. Tanto più che se la legge non dice nulla *expressis verbis*, ciò non significa che le scorte non possano ugualmente rientrare nella previsione legislativa. Infatti, se da un canto la norma fa riferimento ai *fondi rustici* ed ai *terreni*, rinviando per la determinazione del valore alla legge sull'imposta patrimoniale del 1950, dall'altro esclude espressamente i boschi e le aree fabbricabili dalla valutazione automatica. Orbene, l'art. 9 del d.l. prevede appunto la valutazione *dei terreni, delle scorte, dei fabbricati, dei boschi ed aree fabbricabili*. Posto che i fabbricati son fuori dall'ambito della legge 1044 *natura propria*, l'esplicita menzione dei boschi e delle aree fabbricabili non avrebbe avuto senso se non si pensasse *che* il legislatore ha richiamato *in toto* l'art. 9, con inclusione quindi delle scorte. Se anche la legge, cioè, dichiara che restano ferme le disposizioni degli artt. 15 e segg. del d.l. 7-8-1936, n. 1639, per quanto concerne i boschi e le aree fabbricabili, se ne arguisce, *a contrario*, che tali disposizioni *non* restano ferme per le scorte.

---

<sup>12</sup>RUBINO *Alcune osservazioni ecc.*, cit., pp. 83-84. La tesi della natura immobiliare delle pertinenze è stata ormai abbandonata: anche la Cassazione, nella sentenza a sezioni unite del 14-3-1957 - 3-7-1957, in *Riv. leg. fisc.*, 1957, p. 1746, pur affermando il principio, tanto discusso e deprecato in dottrina, che le pertinenze soggiacciono all'aliquota degli immobili, ne ha riconosciuto la natura mobiliare, come del resto la stessa decisione in rassegna.

D'altra parte non deve stupire che, stando così le cose, la legge non faccia menzione dei ricorsi contro la valutazione delle scorte: anche ai fini dell'imposta sul patrimonio, pur mancando una norma in tal senso, non si è mai dubitato che per le scorte si dovesse far ricorso alla norma dettata per i terreni.

6. Occorre dunque concludere che anche le scorte vanno valutate con i criteri automatici.

Ma poiché non v'ha dubbio che la capitalizzazione del reddito dominicale dia il valore del fondo senza scorte – e ciò in quanto, com'è noto, tale reddito rappresenta la parte dominicale del reddito medio ordinario (art. 52 del T.U. sulle imposte dirette), vale a dire il reddito del capitale fondiario, cioè del terreno e di quanto in esso stabilmente incorporato la valutazione automatica delle scorte non può effettuarsi che capitalizzando il reddito agrario.

Questo è, in sostanza, giusta il disposto dell'art. 65 del T.U. sulle imposte dirette, il reddito prodotto dal capitale d'esercizio e dal lavoro direttivo. Ma allora è evidente come, per ottenere il valore delle scorte, basti capitalizzare il reddito agrario depurato della parte riferibile al lavoro direttivo. Il che è quanto dispone appunto l'art. 9 della legge istitutiva dell'imposta straordinaria sul patrimonio. In definitiva, dunque, la soluzione più logica e al tempo stesso più aderente al sistema della legge è quella di applicare, per la valutazione dei fondi caduti in successione, tutto il disposto dell'art. 9 che ad essi può riferirsi: il 1° comma se si tratta di un fondo privo di scorte, il 1° e il 2° comma se si tratta di un fondo corredato di scorte.

Si può naturalmente obiettare che la consistenza delle scorte può essere, dai periodi presi in considerazione dall'imposta patrimoniale ad oggi, molto cambiata: ma, d'altra parte, lo stesso inconveniente si presenta anche rispetto ai fondi. E, del resto, allo stato attuale della legislazione questa è l'unica soluzione possibile. Ed invero, in base alle considerazioni di cui *sopra*:

a) il rapporto pertinenziale non può non operare agli effetti della valutazione, stante il preciso disposto dell'art. 818, cpv., cod. civ., che recita: "Gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto", e nel nostro caso, in effetti, *non* è diversamente disposto;

b) questa interpretazione non contrasta con la lettera della legge, al contrario (v. quanto scritto *sub* n. 4);

c) infine, quello della valutazione automatica delle scorte è il solo modo di rispettare la *ratio legis*<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Viceversa, anche ai fini dell'imposta di registro, il BERLIRI, *Le leggi di registro*, 1960, p. 440, ritiene che, nel silenzio della legge, non si debba applicare alle scorte il sistema di valutazione automatica.

D'altra parte, anche sotto un profilo sistematico, tale interpretazione estensiva (e non analogica) dell'art. 1 della legge 1954, appare pienamente giustificata dall'evidente parallelismo esistente fra questa legge e quella del 1950 istitutiva dell'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio. Beninteso, la valutazione automatica delle scorte opererà soltanto quando sia applicabile al fondo, il che si riporta alla *vexata quaestio* dell'interpretazione dell'art. 1 della legge n. 1044. Indubbiamente, la tesi sostenuta di recente dalla Commissione Centrale, che cioè la valutazione automatica operi in ogni caso, se può essere contrastata su di un piano di stretta esegesi della norma, è tuttavia quella che più si confà alla *mens legis*: ed allora, se è vero che l'"infelice espressione" della legge si presta (come in effetti si è prestata) a tutte le interpretazioni, tanto vale accogliere quella che è maggiormente aderente allo spirito del provvedimento legislativo, quale indubbiamente risulta dalla relazione governativa.



## ASPETTI FISCALI DELL'EMISSIONE DI AZIONI CON SOVRAPREZZO E DEL CONGUAGLIO DIVIDENDO \*

Il sopraprezzo azionario, o premio o aggio di emissione<sup>1</sup> è stato spesso oggetto di dispute: oggi la più vivace polemica riguarda la sua compatibilità, o meno, col diritto d'opzione riservato dalla legge ai vecchi azionisti. Ma non è questa la prima volta, che del sopraprezzo si fa un gran parlare: agli inizi del secolo, infatti, ebbe molta risonanza il problema della sua assoggettabilità all'imposta di ricchezza mobile nei confronti delle società, che lo percepivano. Benché la dottrina, salvo poche eccezioni, avesse escluso che ai sopraprezzi dovesse riconoscersi la natura di reddito, la giurisprudenza, dopo qualche incertezza, si era pronunciata nel senso della tassabilità, ottenendo così l'unico risultato che le società, per il troppo gravoso onere fiscale, eliminarono il sopraprezzo dagli aumenti di capitale. Solo un intervento legislativo (legge 25 ottobre 1925, n. 1802), dichiarando esente il premio dall'imposta mobiliare, riportò questo istituto nella prassi societaria. Fu questa, inoltre la prima volta che il premio ebbe, per così dire, un riconoscimento legislativo, giacché in nessun'altra legge del tempo se ne faceva menzione. Oggi il sopraprezzo è ritornato ad essere oggetto di un'altra controversia,

---

\* *Riv. dir. fin.*, 1965, pp. 55-89.

<sup>1</sup>La dottrina usa indifferentemente tali espressioni, mentre il legislatore, nei casi in cui si è occupato di questo istituto, ha fatto ricorso al termine di sopraprezzo (art. 2430 cod. civ.; art. 83 testo unico sulle imposte dirette; art. 1 legge 29 dicembre 1982, n. 1745). La dottrina francese adopera usualmente l'espressione "prime d'émission": tuttavia non è mancato chi ha fatto rilevare che sarebbe stato preferibile quella di "prime de souscription" (VANDAMME, *De la prime imposée aux souscripteurs d'actions*, Parigi, 1928, n. 13, nota). In questo senso anche JANTON, *Etude financière et juridique sur l'augmentation de capital dans les sociétés anonymes*, Parigi, 1931, p. 71, nota 1. Il quale però non sembra essersi accorto che la questione non è solo terminologica. La VANDAMME infatti nega al premio la natura di conferimento, attribuitagli invece dal JANTON. Sempre in tema di terminologia, va ricordato che il VALENTI (in nota App. Milano, 30 novembre 1909, in *Foro it.* 1910, I, c. 32) osservava che "il prezzo, come quello che è il risultato di un rapporto essenzialmente variabile, non è né sopra né sotto; è il prezzo".

Osservazione in sé ineccepibile: ma, nel caso di chi sottoscrive delle azioni non si dovrebbe allora tanto parlare di prezzo, quanto di conferimento. Sotto questo aspetto, dunque, l'espressione "premio di emissione" è più esatta di quella di sopraprezzo (che andrebbe più correttamente scritto: sopraprezzo, con due p.).

anch'essa di ordine fiscale, quella relativa alla sua assoggettabilità o meno all'imposta di registro prevista per gli aumenti di capitale.

In effetti l'emissione di azioni sopra la pari, benché sia un fatto frequente nella vita delle società<sup>2</sup>, non è stato sinora oggetto di esauriente disciplina legislativa. Il codice di commercio non conteneva, nessuna disposizione in proposito: quello del 1942 ne contiene una sola, all'art. 2430 (divieto alla società di distribuire il sovrapprezzo delle azioni fino a quando la riserva legale non sia stata formata).

Qualcosa di più si può trovare invece nelle recenti leggi tributarie: l'art. 83 del testo unico sulle imposte dirette dispone che il sovrapprezzo azionario e gli interessi di conguaglio non costituiscono proventi soggetti ad imposta (di ricchezza mobile); l'art. 1 della legge 29 dicembre 1962, n. 1475 (c.d. *cedolare*) esclude dalla ritenuta d'acconto l'assegnazione di azioni gratuite effettuata aumentando il capitale con l'utilizzazione del fondo sovrapprezzo azioni.

A questa scarsa normativa, fa riscontro un'elaborazione dottrinale del pari incompleta<sup>3</sup>. Non è che la dottrina non si sia occupata dell'argomento, al contrario, ma, un po' perché l'interesse degli autori si è particolarmente accentrato su uno – forse anche il più importante – aspetto della emissione di azioni sopra la pari, e cioè sul sovrapprezzo: un po' perché ci si è preoccupati di studiare l'istituto rispetto a questioni particolari (diritto d'opzione e sovrapprezzo; imposta di ricchezza mobile e sovrapprezzo; ecc.), quella trattazione organica e sistematica dell'argomento di cui si sentirebbe, proprio a ragione della scarsa normativa, maggiormente la necessità, non si è avuta. Il che costituisce, in sostanza, un grave svantaggio per chi voglia esaminare l'emissione d'azioni sopra la pari dal punto di vista fiscale, poiché viene in parte a mancare la conoscenza del fenomeno civilistico: conoscenza necessaria, perché l'emissione di azioni è un fatto regolato dal diritto commerciale e non può esservi dubbio che il legislatore tributario, quando vi fa riferimento, intenda proprio riferirsi a quel fatto, che trova nella legge civile la sua realtà, e non a un *quid alii*. Questa precisazione può sembrare, a dire il vero, superflua e persino inopportuna se non si considerasse che in materia tributaria è stato sostenuto, e si sostiene ancora, che quando il legislatore tributario si riferisce ad istituto che trova la sua prima qualificazione in un altro ramo del diritto, ad esempio nel diritto civile, può adoperare il relativo termine non per indicare

---

<sup>2</sup> Nel 1959 si sono avuti, riguardo alle società quotate alla Borsa di Milano, quattro aumenti di capitale con sovrapprezzo (EDISON, STET, INVEST, ANIC); nel 1960 tali aumenti sono stati undici (fra i quali quelli della FIAT, PIRELLI s.p.a., MONTECATINI, ecc.; dodici nel 1961 e cinque nel 1962. Nel caso della PIRELLI s.p.a. (1960) l'importo del premio era pari al 565 % del valore nominale; in quello della CARLO ERBA (1961) era il 500 %. In molti altri casi il premio è stato pari o superiore al 100 % del nominale.

<sup>3</sup> Si è invece occupato dell'argomento, tanto sotto il profilo civilistico quanto sotto quello tributario, in maniera sistematica, il SANTINI, *Il premio di emissione sulle azioni di società*, in *Riv. dir. civ.*, 1958, I, p. 385 ss.

quell'istituto ma per indicare il fenomeno che il legislatore civile ha avuto presente quando ha emanato tali norme<sup>4</sup>. Ora, l'emissione di azioni è un istituto proprio del diritto privato: il fatto – di cui interessano qui gli aspetti fiscali – è un fatto giuridico nel senso più ampio del termine: giuridici, infine, debbono essere i criteri dell'indagine. Nel corso della quale, naturalmente, non verranno affrontati quei problemi civilistici la cui soluzione sia irrilevante ai fini del presente studio, ma solo quelli che a seconda della soluzione che vien loro data abbiano un'influenza diretta sul problema fiscale.

Si accennava più sopra che uno degli aspetti della emissione di azioni sopra la pari è quello con sopraprezzo: uno, non il solo, perché ritengo di dovere distinguere l'emissione con sopraprezzo da quella con interessi di conguaglio o con rimborso di spese<sup>5</sup>. Tuttavia il sopraprezzo è il caso da cui conviene prendere le mosse, rinviando al seguito la dimostrazione della cennata distinzione: in parte perché secondo molti aa. l'emissione sopra la pari comporterebbe sempre un caso di sopraprezzo; in parte perché il sopraprezzo è l'ipotesi che ha dato luogo, per l'una ragione o per l'altra, alle maggiori dispute.

2. Non sarà forse inutile ricordare cosa sia, in concreto, il sopraprezzo azionario. Mentre la legge com'è noto non consente alla società di emettere azioni per un importo inferiore al loro valore nominale (art. 2346), nulla vieta che le società emettano azioni contro il versamento di una somma superiore al valore nominale stesso. Questa differenza è appunto il sopraprezzo azionario, salvo (ed è quanto si cercherà di dimostrare *infra*) non venga richiesta ai soci a titolo di *conguaglio dividendo* (o rimborso spese), e ad essa fa riferimento l'art. 2430 cod. civ. dispo-

---

<sup>4</sup>Ed infatti a questo proposito e proprio in tema di sovrapprezzo, scrive il VITALE, *Imposta sui dividendi: distribuzione del sovrapprezzo azionario ed altri trucchi*, in *Riv. dir. fin.*, 1964, I, p. 242, che determinate contraddizioni “si spiegano solo con la confusione tra diritto civile e diritto tributario, con il portare sul piano tributario le conseguenze che i civilisti fanno derivare dall'art. 2430 cod. civ.”. Più oltre: “Far derivare conseguenze decisive sul piano tributario dal semplice art. 2430 è ... cosa metodologicamente scorretta ...” “È dunque questa esigenza di distinguere chiaramente tra i due diritti ...” ecc. la questione è di fondo ed è stata già ampiamente trattata in dottrina. Si veda, da ultimo, per una puntualizzazione del problema, MICHELI, *Diritto tributario e diritto finanziario*, voce in *Enciclopedia del diritto*, 1964, p. 1127 e bibliografia ivi citata.

<sup>5</sup>Il presente studio è limitato all'ipotesi di emissione di azioni con premio e con conguaglio dividendo, escludendo quindi il caso del rimborso spese. È inverosimile che le società si facciano rimborsare le spese di costituzione o di aumento dai soci: ma un rimborso di spese dai soci alla società può aversi anche indipendentemente dalla emissione di azioni, e per fattispecie diverse dalla costituzione o dell'aumento del capitale (come accadde per la conversione dei titoli azionari a seguito dell'introduzione della nominatività obbligatoria: il d.l. 29 marzo 1942, n. 239 all'art. 27 prevede un rimborso spese dei soci alla società per la sostituzione dei titoli).

Spero comunque di avere la possibilità di esaminare, in altra occasione, anche gli aspetti fiscali del rimborso spese.

nendo che le somme introitate a tale titolo non possono essere distribuite ai soci fino a quando la riserva non abbia raggiunto il limite legale.

Il motivo principale per cui le società ricorrono alla emissione con premio in sede di aumento di capitale (è controversa la liceità del sovrapprezzo al momento della costituzione) è l'esistenza di riserve, palesi o occulte, che determinano un valore reale delle azioni superiore a quello nominale. Di conseguenza le società emittenti ricorrono all'emissione con premio per evitare che i nuovi sottoscrittori possano beneficiare, acquistando le azioni al semplice valore nominale, della differenza fra il valore reale e il valore nominale. Ed invero se le nuove azioni venissero emesse senza aggio, i precedenti azionisti vedrebbero ridursi il valore della loro partecipazione sociale, sempréché, beninteso, le azioni non vengano offerte in opzione e sottoscritte da essi medesimi. Un esempio chiarirà meglio.

Si supponga il caso di una società costituita con un capitale iniziale di un milione rappresentato da mille azioni del valore di mille lire l'una. Dopo un certo periodo il patrimonio (netto) della società è di due milioni; è chiaro allora che il valore delle vecchie azioni in base alla situazione patrimoniale della società, non è più mille, ma duemila. Se la società decide di raddoppiare il proprio capitale con la emissione di altre azioni del valore (nominale) di mille lire si avrà il risultato di avere portato il patrimonio sociale a tre milioni (due di capitale e uno di riserva) rappresentati da duemila azioni il cui valore reale sarà non già di duemila ma di millecinquecento lire l'una. In altri termini, per effetto della operazione di aumento i vecchi azionisti vedrebbero deprezzarsi le loro azioni di cinquecento lire l'una, mentre gli eventuali nuovi soci pagherebbero mille per entrare in possesso di un bene che vale millecinquecento. Per ovviare a tale inconveniente, la società emetterà le nuove azioni ad un importo di duemila lire l'una, cioè mille di valore nominale e mille di sovrapprezzo. In tal modo il patrimonio della società verrà portato a quattro milioni, suddivisi fra duemila azioni che, di conseguenza, conserveranno il valore reale di duemila lire l'una. Si eviterà così che i precedenti azionisti subiscano un danno dall'operazione di aumento e che i nuovi si arricchiscano a loro spese.

Questo è, per lo meno, il caso più frequente. Tuttavia, può essere che le società siano spinte ad offrire le azioni con aggio anche per altre ragioni oltre all'esistenza di riserve: comunque tali da determinare un valore *reale* (o di mercato) dell'azione superiore a quello nominale<sup>6</sup>. Orbene, rispetto al vecchio socio ha poca importanza che l'azione valga di più per l'esistenza di riserve o per le buone prospettive dell'impresa: quello che conta è che, se le azioni venissero emesse senza premio, egli *vedrebbe ridursi il valore di quelle che possiede*. Che poi l'ammontare del premio non sia strettamente vincolato alle risultanze del bilancio,

---

<sup>6</sup>Una abbondante casistica in ONIDA, *Le dimensioni del capitale d'impresa*, Milano, 1944, p. 256.

ma dipenda anche dal mercato, ciò non significa che la funzione del sovrapprezzo non sia quello di pareggiare vecchi e nuovi soci<sup>7</sup>.

Questa teoria sulla natura e funzione del sovrapprezzo, accolta in sostanza sia, dalla dottrina italiana sia dalla dottrina straniera, è stata di recente negata dal Castellino<sup>8</sup>. Peraltro le critiche formulate dal C., ancorché acute, non persuadono. Afferma infatti questo A. che se la teoria tradizionale fosse esatta si dovrebbe ritenere che “gli aumenti del capitale senza sovrapprezzo (divenuti abituali prima dell'entrata in vigore del r.d.l. 1925, n. 1802 ed ancor oggi frequentissimi) attribuiscono un ingiusto beneficio ai nuovi soci...”.

Ma le cose stavano proprio così; tant'è vero che, come rilevava l'Einaudi<sup>9</sup>, la pratica degli aumenti di capitale senza sovrapprezzo era causa di turbamento del regolare svolgimento della vita delle società.

Neppure l'altro rilievo, che “in aderenza alla concezione sopra riferita, il sovrapprezzo dovrebbe essere esattamente allineato alla differenza fra il valore di mercato delle azioni vecchie ed il loro valore nominale”, ciò che nella pratica non si realizza mai, è sufficiente a convalidare la critica del C. Se è vero, come credo, che il sovrapprezzo sia giustificato dall'esistenza di riserve o altra situazione che determini un valore reale delle azioni maggiore di quello nominale, ciò non vuol dire necessariamente che il suo ammontare debba essere esattamente ragguaglia-

---

<sup>7</sup> Questa concezione sulla funzione del sovrapprezzo trova una conferma nella disciplina che il legislatore ha dettato per un istituto quanto meno analogo (ma è stato ritenuto anch'esso un vero e proprio sovrapprezzo: GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, p. 488; SANTINI, *Il premio*, cit., p. 401; in senso contrario BRUNELLI, *Commento al codice civile italiano [il libro del lavoro]*, Milano, 1956, p. 835; BRUNETTI, *Trattato di diritto delle società*, III, Milano, 1950, p. 379) e cioè a proposito delle tasse d'ingresso nelle società cooperative. Dispone infatti l'art. 2525, 3° comma del codice civile che i nuovi soci che entrano nella cooperativa debbono versare, oltre al valore della quota, una somma da determinarsi dagli amministratori per ciascun esercizio sociale, tenuto conto delle riserve patrimoniali risultanti dall'ultimo bilancio approvato. L'obbligatorietà di tale versamento e la determinazione del suo ammontare, fissati clan norma, non trovano riscontro nella disciplina dettata per le società azionarie, il che si giustifica per la diversa considerazione in cui son tenute dal legislatore le società lucrative e quelle mutualistiche: ma, senza volere trarre altre conseguenze dall'art. 2525 in ordine alla obbligatorietà del sovrapprezzo ed ai criteri per determinarlo, si può ben sostenere che la funzione che assolvono tasse d'ingresso e sovrapprezzi, anche se si ritiene trattarsi di due istituti distinti, è la stessa e medesima ne è la natura sostanziale.

<sup>8</sup> CASTELLINO, *L'emissione di nuove azioni di società: natura economica e trattamento fiscale (nei riguardi del tributo mobiliare) del sovrapprezzo, del conguaglio dividendo e del rimborso spese*, in *Temi trib.*, 1961, p. 615 ss.

<sup>9</sup> Miti e paradossi della giustizia tributaria, Torino, 1959, p. 91. Ricorda il DE DOMINICIS, *La negoziazione di quote di capitale delle società commerciali*, Torino, 1937, p. 132, nota 1, che “le società in pratica, per sfuggire alle imposizioni fiscali del sovrapprezzo, anziché emettere le nuove azioni con diverso valore... ricorrevano all'espedito di capitalizzare le riserve esistenti, aumentando il valore nominale delle vecchie azioni, e poscia emettere le nuove azioni al nuovo valore nominale”.

to a quello (il che, nota giustamente il C., non è materialmente possibile). Nella differenza di valore bisogna ravvisare la *causa* del sovrapprezzo, così come quella nella compravendita non c'è bisogno che il prezzo corrisponda al valore del bene (basta infatti che non sia irrisorio, cioè che sia un prezzo). Lo stesso dicasi per i sovrapprezzi; è logico che la società chieda un premio che, sommato al valore nominale, sia comunque inferiore al valore di mercato del titolo e per renderne più facile il collocamento delle azioni e per altri motivi<sup>10</sup>. L'entità del premio, sotto il profilo giuridico, non ne muta la natura.

Afferma poi il C. che l'errore fondamentale che compirebbe la dottrina giuridica "nel definire il significato economico del sovrapprezzo consiste nel dimenticare che lo strumento tecnico con cui le stesse parti correggono la sperequazione più volte accennata non è già il sovrapprezzo bensì la cessione contro pagamento del diritto d'opzione" (p. 619). In realtà, diritto d'opzione e sovrapprezzo hanno funzioni ben diverse, il primo tendendo a conservare al socio la sua posizione personale nella società, il secondo quella patrimoniale. Si aggiunga che, eventualmente, la critica del C. sarebbe valida se le azioni di nuova emissione fossero sempre offerte in opzione ai vecchi azionisti: il che può non accadere, nelle ipotesi previste dall'articolo 2441 del cod. civ. Da ultimo la spiegazione che dà il C. della funzione del sovrapprezzo non potrebbe spiegare l'ipotesi di emissione con sovrapprezzo in sede di costituzione della società, ritenendo il C. che il sovrapprezzo abbia lo scopo di permettere, negli esercizi successivi a quello in cui ha luogo l'emissione, la corresponsione di un dividendo unitario immutato.

Lo stesso C. tuttavia ammette che, secondo la sua costruzione, si verrebbe ad avere però una sperequazione quando le azioni di nuova emissione non fossero offerte in opzione ai vecchi soci, ma considera, per così dire, l'inconveniente non rilevante per l'eccezionalità del caso. Inoltre, prosegue il C. "resta tuttavia inaccettabile una teoria che pretende di spiegare la natura di un fenomeno economico-giuridico (il sovrapprezzo delle azioni) facendo riferimento alle sue manifestazioni eccezionali anziché a quelle consuete". Al che si può obiettare che: *a*) una teoria che spiega un fenomeno deve avere riguardo a tutte le manifestazioni di esso e non può liquidare quelle meno frequenti – con detta teoria in contrasto – limitandosi ad affermare che sono ipotesi eccezionali (ma non tanto); *b*) andrebbe comunque dimostrato che la c.d. manifestazione eccezionale (azioni con sovrapprezzo non date in opzione ai vecchi soci) sia proprio eccezionale e non invece l'unica possibile; tant'è che un'autorevole dottrina nega che il diritto d'opzione sia compatibile col sovrapprezzo, per cui questo potrebbe aversi solo

---

<sup>10</sup> Si veda, per una esauriente trattazione dell'argomento DE DOMINICIS, *La negoziazione*, cit., p. 1937, particolarmente a p. 116 ss. ove sono esaminate le molteplici cause che possono influire sulla determinazione del sovrapprezzo, nonché ONIDA, *Le dimensioni del capitale d'impresa*, Milano, 1939, p. 334 ss.

per le azioni sottoscritte da terzi – e non anche per quelle offerte in opzione ai vecchi azionisti<sup>11</sup>. Tuttavia ciò non significa che la tesi del Castellino sulla funzione dei sovrapprezzi (permettere alla società la corresponsione di un dividendo unitario immutato) sia da respingere: tutt'altro. Essa infatti serve benissimo ad illustrare una delle ragioni (non la sola) che inducono la società a fissare la *misura* del premio in una o un'altra cifra<sup>12</sup>.

3. Visto così il fondamento del sovrapprezzo azionario è ora necessario individuare la natura giuridica. L'importanza di questa indagine ai fini del presente studio risiede da un canto nella necessità di discriminare il sovrapprezzo azionario da altri due istituti affini, conguagli dividendo e rimborsi spese, coi quali viene spesso confuso, dall'altro nella rilevanza che può assumere l'aver attribuito al sovrapprezzo questa o quella natura, particolarmente in sede di applicazione della imposta di registro. La prevalente dottrina, e non italiana soltanto, è da tempo orientata a ravvisare nel sovrapprezzo un conferimento<sup>13</sup>, sia pure di tipo particolare: ma non è mancato chi ha negato tale qualifica al sovrapprezzo, ravvisandovi un *onere* o "charge"<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Su di che, da ultimo, MESSINEO, *Sul sovrapprezzo nell'emissione di azioni società secondo il diritto italiano*, in *Riv. soc.*, 1961, p. 197 ss. In senso nettamente contrario, così anche ROTONDI, *È compatibile col diritto di opzione l'emissione di azioni con sovrapprezzo?* in *Riv. dir. comm.*, 1960, I, 81 ss. Sono invece per la compatibilità dei due istituti ASCARELLI, *Diritto d'opzione nell'aumento di capitale ed emissione delle nuove azioni con saggio*, in *Saggi di diritto comm.*, Milano, 1955, p. 429 ss.; GRAZIANI, *Sovrapprezzo delle azioni e diritto d'opzione*, in *Riv. soc.*, 1961, p. 51 ss.; NOBILI, *Contributo allo studio del diritto di opzione nelle società per azioni*, Milano, 1959, p. 175 ss.; SANTINI, *Il premio di emissione sulle azioni di società*, in *Riv. dir. civ.*, 1958, I, p. 394 ss.; VISENTINI, *Compatibilità del sovrapprezzo con il diritto d'opzione*, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 1961, I, 26 ss.

<sup>12</sup> La maggioranza degli AA. è assolutamente concorde nel ritenere che lo scopo del premio sia di *protezione ai vecchi azionisti*; tant'è che, ad esempio, il GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, p. 260, ritiene obbligatoria l'emissione con sovrapprezzo, quando sia escluso il diritto di opzione, se il valore di borsa superi quello nominale.

Si veda, sempre sulla funzione del premio, in aggiunta agli AA. citati in precedenza anche LANDEROIN, *Les augmentations de capital dans les sociétés anonymes*, Paris, 1947, p. 58; MOLIERAC, *Manuel des sociétés*, Paris, 1954, II, p. 327 (il quale osserva che se i nuovi sottoscrittori fossero ammessi a sottoscrivere alla pari profiterrebbero di una situazione che non hanno contribuito a creare). Il SIMONETTO, *Dividendi e acconti dividendo nelle società per azioni*, Padova, 1963, p. 42, ritiene che "nelle emissioni posteriori alla prima il sovrapprezzo ha il significato di proporzionare il sacrificio dei nuovi soci ecc.", mentre, in sede di costituzione (caso per il quale questo A. ammette la legittimità del sovrapprezzo) "quando la società fa pagare di più al socio vuol dire che essa dà al socio una partecipazione di valore almeno convenzionalmente superiore".

<sup>13</sup> Cfr. per tutti SANTINI, *Il premio*, cit. e bibliografia ivi citata, nonché SIMONETTO, *Dividendi*, cit., p. 42 ss.

<sup>14</sup> MESSINEO, *Sul sovrapprezzo*, cit., p. 197 ss.; BERLIRI, in *Giur.* 1961, p. 269 (nota redazionale); VANDAMME, *op. cit.*, p. 192; JANTON, *op. cit.*, p. 80. CAILLARD D'AILLIERES, *La prime d'émission en droit fiscal*, Paris, 1924, p. 26 ss.

Che il sovrapprezzo non abbia natura di utile è ormai pacificamente ammesso dalla dottrina italiana e straniera e vi è ormai a tale proposito una piena concordanza di vedute fra economisti, giuristi e studiosi di scienze contabili. Il che è tanto più significativo quando si pensi che, in realtà, non esiste un concetto unitario di reddito comune a queste discipline; anzi, è stato osservato, il termine "reddito" è usato "per designare cose spesso profondamente diverse"<sup>15</sup>.

Ricorderò soltanto a questo proposito, le osservazioni del De Gregorio<sup>16</sup> per escludere la natura di reddito sociale dei sovrapprezzi:

- 1) che il premio può aversi anche quando la società viene costituita, allorché nessun reddito può essersi ancora prodotto<sup>17</sup>;
- 2) il premio non è un elemento prodotto ma produttore di nuova ricchezza;
- 3) non è neppure, come sosteneva il Quarta<sup>18</sup>, l'equivalente del valore d'avviamento acquistato dalla società (rinvio al De Gregorio per la dimostrazione di quest'ultimo assunto). Del medesimo avviso, seppure con argomentazioni parzialmente diverse, ma altrettanto valide, è la dottrina ragioneristica<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> ONIDA, *Il bilancio delle aziende commerciali*, Milano, 1935, p. 29 ss. con richiami. Bisognerebbe in realtà distinguere fra molte categorie di reddito, a seconda del punto di vista dal quale ci si pone. Così il concetto di reddito in senso giuridico non coincide sempre con quello di reddito contabile o con quello di frutto, naturale e civile, né con quello (o quelli) di reddito economico e neppure con quello di reddito fiscale e così via. Si veda comunque, fra gli altri, FASOLIS, *Il concetto di reddito in finanza e nella legge italiana*, in *Imp. dir.*, 1917, p. 49; ADRIANI, *Il concetto di reddito imponibile nel diritto tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, I, p. 22; L.V. BERLIRI, *Appunti sul concetto nel sistema della imposta mobiliare*, ivi, 1939, III, 11; GOBBI, *Sulla definizione del reddito*, in *Saggi in onore del Prof. Supino*, Padova, 1930, I, p. 335; CECCHERELLI, *Rapporti fra reddito contabile e reddito fiscale*, in *Arch. fin.*, 1950, 73; INGROSSO, *Sul concetto giuridico di reddito mobiliare*, in *Studi per Borgatta*, 1953, II, p. 15; DUS, *Il reddito fiscale*, in *Riv. guardia fin.*, 1963, 295; DENI, *Bilancio e reddito imponibile nelle società per azioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1958, II; MASI, *La ragioneria delle società commerciali*, Padova, 1938, II, pp. 117-143 (ivi ampia bibliografia); ZAPPA, *Il reddito d'impresa*, Milano, 1937, p. 326; GIORGETTI, *Il reddito d'impresa e i problemi della sua imposizione tributaria*, Roma 1958.

<sup>16</sup> DE GREGORIO, *I bilanci delle società anonime*, Milano, p. 408 ss. con richiami.

<sup>17</sup> Alcuni AA., specie il QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta della ricchezza mobile*, Milano, I, p. 239, nota 3, negavano la possibilità di emettere azioni con premio in sede di costituzione. Ma non si vede per quale ragione i soci non possono, quando costituiscono la società, conferire beni per un valore superiore al capitale nominale e dotare sin dall'inizio la società di riserve. La garanzia per i terzi, anzi, ne viene rafforzata: nessuna norma lo proibisce: la volontà dei soci è unanime. E allora perché non potrebbero farlo?

<sup>18</sup> *Op. loc. cit.*

<sup>19</sup> DE DOMINICIS, *La negoziazione*, cit., p. 128 ss. Osservava questo A. che sarebbe assurdo considerare nell'ipotesi di emissioni di azioni di valore nominale di 1000 lire, più 200 di sovrapprezzo, queste ultime come utile mentre "se si emettessero le nuove azioni per un valore nominale di 1200 e quindi senza sovrapprezzo, non si avrebbe più alcuna rendita (p. 132)". Ora, a parte che secondo il nuovo codice tutte le azioni devono essere di equal valore nominale (mentre vi-



Peraltro si è ritenuto da taluni che il sovrapprezzo, pur non potendo venire considerato come utile d'esercizio, costituisca egualmente un utile di bilancio<sup>20</sup>.

Ora, l'appartenenza del sovrapprezzo all'utile di bilancio può venire sostenuta solo ove si escluda che si tratti di un conferimento: giacché quale che sia la concezione che si ha, dell'utile non pare possibile farvi rientrare ciò che è conferito dai soci. Ed invero chi ritiene che il sovrapprezzo rientri nell'utile del bilancio nega

---

gente l'abrogato codice di commercio la questione era controversa) l'osservazione conserva tutto il suo valore. Per non parlare di quegli ordinamenti che consentono l'emissione d'azioni senza valore nominale poiché, come osserva l'ONIDA, *Il bilancio*, cit. p. 496, "la mancata determinazione di un valore nominale non muta, per sé, la natura economica dell'emissione, del prezzo delle azioni e del conferimento di capitale".

Viceversa non persuade la tesi del FOLLIET, *Le bilan dans les sociétés anonymes du point de vue juridique et comptable*, Losanna, 1954, p. 187, il quale così argomenta: se la somma versata a titolo di premio dagli azionisti fosse un reddito per la società, dovrebbe risulterne un aumento della parte di liquidazione degli azionisti. Ma se si ammette, come pure fa il FOLLIET, che l'importo del premio non sia necessariamente agganciato alla consistenza delle riserve sociali, tanto che lo si può richiedere anche in sede di costituzione, nulla vieta di pensare che l'importo del premio stesso superi le riserve e in questo caso si avrebbe proprio un aumento della parte di liquidazione degli azionisti. Ed allora si dovrebbe concludere col PERNOT, *Contribution à la recherche de la nature juridique des primes d'émission*, in *Rev. Sociétés*, 1950, p. 234 che il premio sarebbe un reddito se fosse esagerato.

Merita d'essere ricordata, per la sua semplicità e per il suo rigore, una vecchia circolare del Ministero delle finanze a proposito della c.d. *tassa d'ingresso* (Circolare 1° luglio 1902, n. 11959).

"Indipendentemente dal versamento del capitale azionario, alcune società usano inserire nei loro statuti la clausola, che stabilisce il versamento di una piccola tassa, detta di ingresso, o di ammissione, pei soci che entrano a far parte della società medesima.

"A primo aspetto queste tasse pagate dai soci sembrano rappresentare una partita attiva, da computarsi nell'utile lordo sociale: ma se si considera che tali versamenti sono d'ordinaria destinati ad aumentare il fondo di riserva, il capitale sociale, e che in sostanza non si tratta di entrate vere e proprie della gestione annuale, perché il capitale azionario costituito dai versamenti veri e propri dei soci e dagli accessori di essi, quali sarebbero queste tasse di ingresso, preesiste al movimento dell'esercizio è ovvia la conseguenza che esse non si possano considerare come entrate dell'esercizio. Non diversamente accade quando la società, allargando la sua sfera iniziale di azione ammette altri soci o azionisti, i quali naturalmente apportano la loro quota di capitale sociale e con essa il capitale accessorio, che è la tassa di ammissione.

Logica pertanto la conseguenza che se queste tasse hanno carattere di un apporto di capitale, e lo hanno in ambedue i casi, non possano trattarsi alla stregua del vero utile di esercizio, e quindi non debbano comprendersi nel reddito" (circolare 1-VII-1902, n. 11959) riportata da DE NARDO, SCHEDARIO TRIBUTARIO, voce *Imposta di ricchezza, mobile* (II, 04-47) – *intassabilità – tassa di Ammissione di nuovi soci*, Milano, s.d. ma 1963. Cfr. altresì, sempre in questo tema, BERTELLI, *Le leggi sulla imposta di R.M.*, Torino 1917, II, p. 29.

Ora la prassi di richiedere *tasse d'ingresso* è stata assorbita da quella di emettere azioni con premio: ma anche a considerare le tasse d'entrata come un qualcosa di diverso, dal punto di vista giuridico-formale, dai sovrapprezzi, per quanto riguarda l'aspetto sostanziale le conclusioni non potrebbero essere diverse.

<sup>20</sup> ROSSI, *Utile di bilancio, riserve, dividendo*, cit., p. 72.

che esso sia un conferimento<sup>21</sup>. Le ragioni che hanno indotto parte della dottrina a negare al premio la natura di conferimento risiedono principalmente nel fatto che, essendo il sovrapprezzo distribuibile ai soci, col solo limite stabilito dall'art. 2430, esso è sottratto alla disciplina prevista per i conferimenti. Altro argomento a sostegno di questa tesi è che il sovrapprezzo non entrando a far parte del capitale sociale non sarebbe un conferimento dovendosi considerare tali solo le attribuzioni patrimoniali fatte dai soci alla società, che si riflettano nel capitale sociale.

Questa impostazione, a parte che si limita a dire che cosa non è il sovrapprezzo<sup>22</sup>, senza darne una positiva qualificazione, muove ovviamente dalla premessa che la distribuibilità escluda il carattere di conferimento e che, almeno nelle società di capitali, non possano esistere dei conferimenti che restino fuori dal capitale sociale. Dei conferimenti è stato osservato che "la non restituibilità deriva non dal loro carattere di conferimenti bensì dal loro vincolo a capitale (o a riserva)"<sup>23</sup>. Del pari non sembra possa dubitarsi dell'esistenza di conferimenti in patrimonio oltre che in capitale, vale a dire di conferimenti i quali incrementano il patrimonio sociale senza riflettersi nel capitale sociale<sup>24</sup>.

È dunque da ritenersi che il premio sia un conferimento, e più precisamente un conferimento in patrimonio<sup>25</sup>. Esso è versato dai soci: coloro che lo versano

---

<sup>21</sup> La VANDAMME, *op. cit.*, n. 141, afferma che il premio non è apporto perché violerebbe il principio sull'eguaglianza: mi sembra invece che sia l'emissione senza premio a violare tale principio.

Escludono la natura di conferimento altri Autori: vedasi in proposito SANTINI, *Il premio*, cit. con una imponente bibliografia.

<sup>22</sup> Il PLAISANT (in *Sirey*, 1947, I, p. 88 ss.), ad es., dopo una pur acuta analisi sulla natura del premio, così concludeva: "Nous dirons donc que la prime d'émission constitue une notion *sui generis* nouvelle... nous pensons que la théorie de la prime d'émission a souffert d'assimilations erronées..." (p. 90), e si rifiutava di qualificare il premio. Anche CAILLARD D'AILLIÈRES, *La prime*, cit., giungeva alla sola conclusione che il premio era ... una somma di danaro.

<sup>23</sup> SIMONETTO, *Dividendi*, cit., p. 41.

<sup>24</sup> SIMONETTO, *Concetto e composizione del capitale sociale*, in *Riv. dir. comm.*, 1956, I, p. 211; SANTINI, *Il premio*, cit. Al contrario il BLAISE (*L'apport en société*, Parigi 1955, p. 105 scrive che "sans doute certains apports peuvent figurer en dehors du capital social, tels les apports en industrie dans les sociétés par intérêts, mais cette solution ne peut exister en matière de sociétés à responsabilité limitée, ou dans les sociétés anonymes...". Neppure il Blaise dunque nega l'esistenza di altri conferimenti che non siano quelli in capitale; ma li esclude per la società azionaria.

Ora a parte il facile rilievo che non c'è ragione di escludere che i soci possono incrementare il patrimonio sociale lasciando inalterato il capitale nominale, anche nelle società di capitali è frequente il caso di conferimenti che restano al di fuori del capitale sociale: da quelli in natura il cui valore superi quello nominale, ai versamenti effettuati dai soci per coprire le perdite di un esercizio, ecc.

<sup>25</sup> SANTINI, *op. loc. cit.* La distinzione fra patrimonio sociale, e capitale sociale, è troppo nota perché occorra soffermarvisi. Per il concetto di capitale sociale vedasi comunque, fra gli altri, DE GREGORIO, *Corso di diritto commerciale*, Milano, 1952, p. 167, GRAZIANI, *Diritto delle società*, Na-

hanno la volontà di acquistare per suo mezzo dei diritti sociali: lo versano inoltre su di un piano di eguaglianza; è “corrispettivo della partecipazione sociale che il socio acquista con le azioni”<sup>26</sup>.

Del resto se è conferimento il prezzo dell'azione lo deve necessariamente essere il sovrapprezzo, che è tutt'uno con quello, giacché la “distinzione fra gli elementi che compongono tale cifra (il prezzo complessivo della azione) acquista rilievo solamente nell'interno della società stessa, per distinguere il diverso regime patrimoniale”<sup>27</sup>. Si tratta di un apporto dunque: e lo si può ben definire apporto supplementare rispetto al conferimento in capitale cui è necessariamente collegato<sup>28</sup>. Anche se, rispetto al socio che conferisce, prezzo e sovrapprezzo, apporto principale e supplementare costituiscono in sostanza un'unica prestazione<sup>29</sup>. Il socio che paga il sovrapprezzo non acquista poi per questa sua prestazione;

---

poli, 1960, pp. 140 e 269; GRECO, *Le società nel sistema legislativo italiano*, Torino 1959, p. 216; ROVELLI, *Il capitale sociale*, 1955, p. 5; SIMONETTO, *Responsabilità e garanzia nel diritto delle società*, Padova, 1959, p. 235 ecc. Per la dottrina ragionieristica vedasi, per tutti, DE DOMINICIS, *Lezioni*, cit., p. 33 ss.

<sup>26</sup> SIMONETTO, *Dividendo*, cit. p. 42. Tuttavia ritiene il VITALE, *op. cit.*, p. 243 che “sotto il profilo tributario il problema dottrinale è tutt'altro che risolto: accrescimento patrimoniale o semplice evidenziazione, attraverso il realizzo, di valori patrimoniali non esposti in bilancio?”.

Confesso di non comprendere il dilemma. Sembrerebbe, se ho ben afferrato il pensiero del V., che all'accrescimento patrimoniale si debba contrapporre l'evidenziazione di valori patrimoniali non esposti in bilancio (ma allora già esistenti: altrimenti si ritorna all'accrescimento patrimoniale). Valori che vengono realizzati: ma se è il sovrapprezzo il corrispettivo del realizzo mi sembra che il patrimonio della società, dopo avere incassato quest'ultima il premio, dovrebbe restare immutato. Il che non è.

<sup>27</sup> SANTINI, *Il premio*, cit., p. 399.

<sup>28</sup> Afferma invero il Visentini (*op. cit.*, pp. 39-40, nota 17) che il sovrapprezzo non ha natura di prestazione accessoria, il che è indubbiamente esatto nel senso che l'espressione e prestazione accessoria” è intesa dall'art. 2345 cod. civ.; viceversa non persuade la critica che l'A. fa al LEHMANN (*Das Recht der Aktiengesellschaften*, I, Berlino, 1889, p. 221, riportato dal Visentini) il quale distingue fra una obbligazione principale di conferimento ed una obbligazione accessoria per il sovrapprezzo. Orbene, pur lasciando da parte ogni questione relativa al difficile concetto di accessoria, non si può condividere interamente quanto afferma il VISENTINI, e che cioè anche il sovrapprezzo fa parte del conferimento ed è soggetto a tutte le disposizioni relative ai conferimenti”. Oltre al caso, già visto, dell'art. 2623, n. 2, il quale non è applicabile ai sovrapprezzi, resta da dimostrare che l'obbligo del versamento dei tre decimi vada commisurato anche al sovrapprezzo. Anzi il SANTINI, (*Il premio di emissione*, cit., p. 396; nota 27, con richiami di dottrina conforme) lo esclude espressamente. Osserva ancora il SANTINI (*op. cit.*, 398) che l'azione può essere liberata anche quando il premio deve essere corrisposto. Da rilevare comunque che anche L'AULETTA, *Il contratto di società commerciale*, Milano, 1937, p. 150 accenna ad apporti compiuti dai soci che sono tali per aver effettuato altri apporti valutati in conto capitale e in collegamento con questi ultimi apporti”, e che sono sottratti alle norme dettate per tutelare gli interessi dei terzi.

<sup>29</sup> Secondo HOUPIN-BOSVIEUX, *Traité général des sociétés civiles et commerciales et des associations*, Paris, 1935, I, p. 791 ss. il premio partecipa alla natura degli apporti perché forma, con l'importo nominale dell'azione, la somma versata dal sottoscrittore per essere ammesso a eserci-

nessun particolare diritto, se non quelli derivanti dallo *status* di socio: la sua posizione sarebbe esattamente la stessa se, per ipotesi, l'emissione fosse avvenuta senza sovrapprezzo. (Patito questo che va sottolineato onde distinguere il caso del sovrapprezzo da altri casi di emissione sopra la pari).

Il sovrapprezzo quindi, in quanto conferimento, e conferimento estraneo al capitale sociale, deve essere contabilizzato in un fondo di riserva. Infatti, se il conferimento in capitale o in patrimonio non venisse evidenziato nella parte passiva dello stato patrimoniale, si avrebbe una alterazione dei risultati della gestione economica, poiché se il fondo sovrapprezzo viene utilizzato per coprire spese o altre passività, senza che risulti dal bilancio secondo la sua natura di quota di capitale (in senso non giuridico) si ha ovviamente un accrescimento dell'utile o, al limite, il manifestarsi di un utile che altrimenti non sarebbe esistito ovvero una perdita minore del reale.

Del resto che il sovrapprezzo debba essere contabilizzato in un fondo di riserva lo si desume anche dal disposto dell'art. 2430 del codice. Ed invero, se si ritiene che la società, quando la riserva legale non è ancora costituita, possa utilizzare il fondo sovrapprezzo come meglio crede – eccetto che distribuirlo agli azionisti – senza che detto fondo risulti dal bilancio come riserva, la norma dell'art. 2130 non avrebbe pratica applicazione. Sarebbe sufficiente infatti che la società impiegasse l'importo dei sovrapprezzi per coprire delle spese di esercizio portando il premio al conto perdite e profitti, perché l'utile di bilancio venisse ad aumentare di un importo corrispondente al premio stesso. Ed allora gli azionisti potrebbero ripartirsi sotto la veste di utile l'importo dei sovrapprezzi. Per dare dunque un concreto contenuto all'art. 2430 occorre concludere che il premio – che non ha natura di utile – deve essere evidenziato al passivo dello stato patrimoniale, deve cioè costituire mia riserva. Il che non vuoi dire ovviamente che la società non possa impiegare le somme percepite, ma la creazione di una posta di riserva impedisce che si abbia un fittizio incremento dell'utile.

In altri termini la questione è se il premio debba iscriversi al conto capitale, ad un conto di riserva o al conto perdite e profitti<sup>30</sup>. Scartata la prima e la terza ipotesi, data la natura del premio, non resta che la seconda. Si può considerare anche l'ipotesi che il premio vada a coprire delle perdite: ma anche in tal caso non deve venire imputato direttamente al conto perdite e profitti, bensì deve venire prima regolarmente registrato a riserva e poi passato a coprire le perdite eventuali, col

---

tare i diritti di socio. Il premio non comporta, di per sé, il diritto di partecipare ai dividendi, ma il diritto al dividendo è in funzione del numero delle azioni esistenti e non della somma versata. Anche per HOUPIN-BOSVIEUX il premio è un apporto che non entra nel capitale sociale: in questo senso, sostanzialmente, anche MOREAU, *La société anonyme*, Paris, p. 609.

<sup>30</sup> Così la impostava il DE GREGORIO, *Il bilancio*, cit., p. 405 risolvendola nel senso che il sovrapprezzo va contabilizzato in un fondo di riserva.

fine di impedire che il reale risultato della gestione – la perdita – venga mascherato dal premio.

Non sembra però esatto affermare che il legislatore ha considerato le somme percepite a titolo di sovrapprezzo alla stessa stregua della riserva legale<sup>31</sup>. In realtà, al contrario della riserva legale, il sovrapprezzo è distribuibile, col limite di cui all'art. 2430: piuttosto l'esistenza, della riserva legale funziona come limite esterno alla possibilità di distribuzione. Anzi, il sovrapprezzo non va imputato alla riserva legale<sup>32</sup> il che si spiega anche considerando che la riserva sovrapprezzi costituisce una *riserva di capitale* e non una riserva di utile<sup>33</sup> (come è normalmente quella legale). Riserva obbligatoria – dato il divieto disposto dall'art. 2430 –, fino a quando non si sia formata quella legale per poi divenire facoltativa, nel senso che la società può liberamente disporne.

4. Dalla natura di conferimento che si deve riconoscere al sovrapprezzo azionario deriva dunque la conseguenza che esso non rientra nell'utile di bilancio, quale che sia il contenuto che si intenda dare a questa espressione. Il sovrapprezzo non è utile: né di esercizio, né di bilancio, né di qualsivoglia altra natura. Il che conferma appieno la sua intassabilità con l'imposta di ricchezza mobile, intassabilità che, come si era accennato più sopra, fu dichiarata legislativamente sotto la veste dell'esenzione dalla legge del 1925<sup>34</sup>, mentre ora l'art. 83 del testo unico sulle

---

<sup>31</sup> Così invece il FRÈ, in *Società per azioni*, nel *Commentario del codice civile* diretto da SCIALOJA e BRANCA, Bologna-Roma 1961, p. 568. Diversa formulazione rispetto all'art. 2430 era quella dell'art. 244 *Prog. cod. comm.*, ove era espressamente detto che i sovrapprezzi non costituivano un utile sociale ma dovevano essere versati nel fondo di riserva legale.

<sup>32</sup> SANTINI, *Il premio*, cit., p. 404. La dottrina ragioneristica non sembra avere dubbi sulla possibilità che il premio di emissione possa concorrere a formare la riserva legale: così ONIDA, *Il bilancio delle azioni commerciali*, Milano, 1935, p. 510; MASI, *La ragioneria*, cit., p. 83; CECCHERELLI, *Il linguaggio*, cit., p. 216.

Tuttavia il DE DOMINICIS, *Lezioni di ragioneria generale*, II, Bologna, 1964, p. 399 ha qualificato come *poco corretta* l'imputazione del sovrapprezzo alla riserva legale. Egli infatti ritiene, adducendo valide e persuasive argomentazioni che le c.d. "riserve di capitale" vadano tenute distinte dalle normali riserve d'utili (*op. cit.*, p. 409), il che non sembra contestabile, salvo negare in sostanza resistenza di riserve che non siano d'utili (come fa il Ceccherelli, *op. loc. ult. cit.*). Ma non si vede come potrebbe considerarsi riserva d'utile ad es. anche l'eventuale fondo derivante da riduzione del capitale sociale. Anche il JANTON, *Etude*, cit., p. 94 sia pure per altre considerazioni, afferma che il premio non va imputato alla riserva legale.

Tuttavia, ed è ciò che conta soprattutto ai fini fiscali, la dottrina prevalente non ha dubbi sul fatto che i sovrapprezzi vadano imputati ad un fondo di riserva. In questo senso anche KLEIN, *I recenti sviluppi nella costituzione e nella disciplina delle società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1964, p. 398.

<sup>33</sup> Così anche AMADUZZI, *Le gestioni comuni*, Torino, 1961, p. 270.

<sup>34</sup> Ritiene il VITALE, *Imposta sui dividendi*, cit., 240 che la discussione sulla tassabilità in r.m. del sovrapprezzo fu chiusa con l'entrata in vigore del r.d.l. 15 ottobre 1925, n. 1802 "più dalla forza che dalla ragione". E pur senza prendere posizione sul problema sembra considerare valide le ar-

imposte dirette ha, con maggiore esattezza<sup>35</sup>, qualificato il sovrapprezzo azionario fra i proventi non soggetti ad imposta. Per altro il fatto che al sovrapprezzo non possa riconoscersi la natura di utile di bilancio non è irrilevante ai fini fiscali, dal momento –che la nostra imposta mobiliare colpisce in sostanza anche degli incrementi patrimoniali che vanno oltre il concetto di reddito, inteso come il risultato di una gestione economica. Orbene poiché l'utile fiscale per le società di capitali è anch'esso un particolare utile di bilancio, se si contestasse al sovrapprezzo la natura di conferimento si potrebbe ritenere che la sua intassabilità con l'imposta di r.m. derivi effettivamente dall'esistenza di una norma di esenzione. Ed il problema si porrebbe allora non già per l'imposta di r.m., ma per l'imposta complementare a carico dei soci e per l'imposta sulla società in occasione di una eventuale distribuzione del premio, in quanto anche i redditi esenti dalle singole imposte reali concorrono a formare l'imponibile di questi due tributi<sup>36</sup>. Sempre

---

gomentazioni della giurisprudenza che affermava essere il sovrapprezzo da assoggettarsi alla imposta mobiliare. Il V. non sembra neppure mettere in dubbio che il decreto del 1925 ponesse in essere una vera e propria esenzione. Vale qui ricordare quanto scriveva a tal proposito un illustre autore. con un pensiero del quale il V. introduce il suo scritto, l'Einaudi: che, a proposito della asserita natura di reddito del sovrapprezzo così si esprimeva (*Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, p. 90): "Reddito di chi? Non dei vecchi azionisti, i quali riescono al più, con siffatto avvedimento di conguaglio, a conservare intanto il patrimonio... Non dei nuovi... non delle società ecc.". L'Einaudi cita proprio il caso della esenzione dei sovrapprezzi dall'imposta di r.m. come esempio dell'equivocità del termine esenzione: "non fu forse scritto in un testo legislativo che il sovrapprezzo delle azioni era esente da imposta sui redditi? Ciò che non fu mai reddito può forse logicamente esser soggetto ad un tributo il quale ha assunto il reddito ad oggetto suo specifico?".

<sup>35</sup> Cfr. ALOISINI *Testo unico delle imposte dirette*, Roma, 1959, p. 107, "Con molta precisione linguistica il testo unico distingue i redditi non soggetti all'imposta (art. 83) e quelli esenti dall'imposta". Il che, però, non è del tutto esatto: all'art. 83 la legge parla di proventi, non di redditi. In realtà di questi proventi alcuni hanno certamente natura di redditi, quali le somme percepite a titoli di distribuzione di utili di società (lettera a), altri invece non sembra che abbiano questa natura, come i contributi pagati dallo Stato che non costituiscono concorso in spese di produzione o passività detraibili. Oltre, beninteso il sovrapprezzo dalle azioni (e gli interessi di conguaglio). Cfr. anche, in proposito, BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano 1960, pp. 181, 349, il quale osserva "che l'art. 83 tende non a dichiarare che i dividendi non sono redditi ma ad impedire che gli stessi vengono tassati in testa ai soci dopo essere stati colpiti a carico della società". Onde non sembra esatto quanto afferma il GUIDI, *Inapplicabilità dell'imposta di registro sui conferimenti non destinati ad aumento del capitale di società per azioni e nozione giuridica dei conferimenti*, in *Dir. prat. trib.*, 1961, II, p. 411, per il quale "poiché il successivo art. 84 specifica quali sono i redditi esenti dall'imposta sembra evidente che il sovrapprezzo azionario, come le altre partite enumerate nell'art. 83 costituisca non già un reddito esente, ma una partita che ai fini fiscali non è considerata reddito".

<sup>36</sup> Si veda per una trattazione già generale del problema dei redditi esenti ed esclusi dalle imposte reali ai fini dell'imposizione personale (o dell'imposta sulle società) GALLI, *Esenzioni ed esclusioni tributarie. Conseguenze per l'imposta complementare e per l'imposta sulle società*, in *Giur. imp.*, 1962, p. 539 ss.

ai fini dell'imposta di r.m. è da rilevarsi che il premio deve essere considerato anche ai sensi dell'art. 103 del t.u., che detta le regole concernenti la valutazione dei titoli posseduti dai soggetti tassabili in base al bilancio. Dovendosi invero, giusto il disposto dell'art. 103 citato, procedere alla determinazione del costo dei titoli stessi, costo che "si determina dividendo la spesa complessiva di acquisto per il numero dei titoli posseduti", è chiaro che anche il premio fa parte della spesa complessiva di acquisto. È infine appena il caso di rilevare che il termine acquisto, usato dal legislatore fiscale, non va riferito solo a quei titoli che il soggetto tassabile in base a bilancio abbia acquistato per mezzo di compravendita, ma anche a quelli di cui sia venuto in possesso come corrispettivo di conferimenti effettuati.

Dall'essere il sovrapprezzo non un utile, ma un conferimento che va contabilizzato in un fondo di riserva, discende l'assoggettabilità del sovrapprezzo medesimo all'imposta sulla società per la componente patrimoniale<sup>37</sup>. Non essendo infatti un reddito esente il premio concorre a formare il patrimonio – non il reddito – imponibile.

5. La natura di conferimento che si deve riconoscere al premio comporta inoltre che la distribuzione ai soci del fondo sovrapprezzo non dà luogo a distribuzione di utile tassabile con l'imposta complementare a carico dei soci che lo percepiscono. A questo proposito è bene però avvertire – al fine di evitare equivoci – che quando si parla di distribuzione della riserva sovrapprezzo – o di altre riserve o anche del capitale sociale stesso – si usa una espressione ellittica. In realtà oggetto di distribuzione sono i beni sociali, non già il capitale e le riserve, che sono entità "astratte": l'espressione distribuzione di riserve (o di capitale) significa che alla diminuzione dell'attivo si fa corrispondere una diminuzione – per eguale importo – di una posta del passivo (quota di netto), capitale o riserva che sia.

Fatta questa, pur ovvia, premessa, si può affermare che l'attribuzione ai soci di somme prelevate dal fondo sovrapprezzo non rientra nell'ambito dell'imposta complementare ai sensi dell'art. 135 lettera *d*) del t.u. imposte dirette, norma che assoggetta alla imposta gli utili distribuiti ai soci dalle società. Occorre perché si verifichi l'ipotesi prevista da questo articolo, che le attribuzioni patrimoniali che la società fa al socio non solo risultino un utile per il socio (prima condizione necessaria per la tassazione), ma che avvengano con impiego di utili sociali (seconda condizione necessaria). Ora è evidente, nel caso in esame, che se il primo punto può essere controverso la seconda condizione non sussiste. Tuttavia, e senza voler portare troppo innanzi l'indagine, per quanto riguarda la natura di utile per il socio che percepisce il sovrapprezzo, v'è un caso, almeno, in cui questa natura è

---

<sup>37</sup> BOIDI, *L'imposta sulle società e sulle obbligazioni*, Torino, 1959, p. 131; GIAMBUSSO, *L'imposta sulle società*, Milano s.d., p. 52.

da escludersi *ictu oculi*, quello cioè in cui la società restituisca il premio a chi l'ha corrisposto. Ma anche per gli altri soci – quelli che non hanno pagato il premio – la distribuzione del sovrapprezzo sembra avere tutte le caratteristiche del rimborso del capitale e non dell'utile. Vero che, in tema di complementare, si è a lungo discusso sulla tassabilità della distribuzione di riserve: ma se dei dubbi hanno ragione di esistere questi riguardano le riserve formate con gli utili<sup>38</sup> e non già le riserve di capitale, com'è appunto quella derivante dal sovrapprezzo azionario.

Questa corretta interpretazione dei principi informatori della nostra imposta complementare ha trovato puntuale conferma (per quanto riguarda il sovrapprezzo) nella nota legge n. 1745 che, all'art. 1, comma 2° dispone che “nell'ipotesi di assegnazione di azioni gratuite si considera utile distribuito la parte dell'ammontare complessivo delle riserve e degli altri fondi... che accede il 25 %... Non si comprendono a tale fine i fondi costituiti con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta e con sovrapprezzi di emissione delle azioni versati dai soci...”<sup>39 40</sup>.

Ora senza volere entrare, in questa sede, nella questione se tale articolo abbia riconosciuto alla distribuzione di azioni gratuite la natura di utile per il socio o se siasi limitato a stabilire una presunzione<sup>41</sup> (soluzione che sembra preferibile, dato che si è fissato una percentuale come momento discriminante fra ciò che si deve tassare e no), sulla base del disposto di questa norma non può più dubitarsi

---

<sup>38</sup> Tuttavia è stato osservato (BERLIRI, *Il testo unico*, cit., p. 360) che “non sempre ciò che per la società è distribuzione di utile costituisce percezione di utile per il socio, potendo una stessa somma essere utile per la società e capitale per il socio”.

Il BOIDI, *Imposta complementare progressiva sul reddito*, Torino, 1956, p. 178 ritiene che non si deve generalizzare, ritenendo imponibili tutti i passaggi di ricchezza dell'ente ai portatori dei titoli “ossia ogni attribuzione di utili o benefici sotto qualsiasi forma eseguita, come ad esempio, la distribuzione di azioni gratuite, la distribuzione in natura di beni mobili, la ripartizione di riserve ecc. Questa generalizzazione indiscriminata è assai pericolosa, anche perché non bisogna dimenticare che, molte volte, queste attribuzioni non assumono la figura di reddito, come vuole l'art. 13”.

Anche la Suprema Corte aveva osservato che la distribuzione di dividendi effettuata con fondi prelevati dalla riserva ha caratteristiche diverse da quella fatta mediante utilizzazione degli utili del periodo di gestione cui i dividendi si riferiscono (Cass. 6 luglio 1937, in *Riv. dir. fin.*, 1938, II, p. 139 con nota di VANONI. La. S.C. ritenne tale distribuzione soggetta ad imposta di registro).

<sup>39</sup> Anche il GRILLO, *Il bilancio*, cit., pp. 381-382 escludeva l'applicabilità dell'imposta complementare alla distribuzione ai soci di azioni gratuite in sede di capitale mediante utilizzazione della riserva formata con i sovrapprezzi.

<sup>40</sup> Si deve tuttavia sottolineare come, sulla base di una interpretazione rigorosamente letterale, di questa norma si dovrebbero tassare tutte le azioni gratuite assegnate ai soci in base ad operazioni di imputazioni a capitale di riserve che pure non traggono origine da utili (fondo sovrapprezzo escluso). Il che non può non destare molte perplessità.

<sup>41</sup> Ritiene il PIAZZA, *Ritenuta d'accordo*, Milano, s.d. ma 1963, p. 35 che si tratti di una presunzione assoluta che “esplica la sua efficacia non soltanto in occasione della ritenuta di acconto ma anche in sede di tassazione ai fini dell'imposta complementare”.



che la distribuzione di azioni gratuite, effettuata mediante utilizzazione della riserva sovrapprezzo, sia intassabile con l'imposta complementare.

Ma a questa stessa stregua anche la distribuzione diretta ai soci del sovrapprezzo non può dare luogo ad applicazione dell'imposta, sia per le ragioni d'ordine sostanziale viste più sopra, sia perché a tali distribuzioni non torna applicabile il regime della ritenuta di acconto. Ed invero, quale che sia la portata di tale istituto, è pacificamente ammesso che non vi sono soggette le restituzioni di capitale.

Ora a questi fini non rileva che la legge istitutiva della ritenuta d'acconto abbia o meno ampliato il presupposto di fatto per l'imposta complementare sugli utili distribuiti dalla società ai soci: ciò che conta è che tale legge ha esplicitamente riconosciuto che il fondo sovrapprezzo non ha natura di utile e non è soggetto a ritenuta quando è distribuito sotto la veste di azioni gratuite, il che val quanto dire che anche l'assegnazione diretta di tale fondo non ha natura di distribuzione di utili e non è quindi soggetto al regime della ritenuta e, in definitiva, alla imposta complementare.

Ciò è del resto quanto ha ammesso il Ministero delle Finanze con circolare 2 aprile 1963, n. 110: "restano pertanto esclusi dalla ritenuta... le distribuzioni di riserve costituite con sovrapprezzi d'emissione..."

Peraltro, è stato di recente osservato<sup>42</sup> che qualora la società distribuisca ai soci delle somme, a titolo di distribuzione di riserve (riserva sovrapprezzo inclusa) con contemporaneo accantonamento di utili si avrebbe in sostanza, nella misura in cui tali somme non superano gli utili accantonati, una erogazione di reddito, come tale assoggettabile ad imposta complementare. Indubbiamente l'osservazione ha un suo pregio: e la possibilità che, distribuendo le riserve e mandando invece a riserva gli utili, si eluda l'imposta complementare a carico dei soci esiste. Questa constatazione tuttavia non può portare ad una soluzione nel senso delle tassabilità: in base ad essa si può eventualmente invocare un intervento del legislatore in questo senso. Ma, ora come ora, non si può arrivare a sostenere che quello che è, giuridicamente, una distribuzione di capitale, sia tassabile come distribuzione di utile. Del resto chi sostiene la tesi della tassabilità deve necessariamente muovere dalla premessa che diritto delle società e diritto tributario siano cose affatto diverse: ed ammettere "che quello che da un punto di vista tributario si vuoi definire come distribuzione di utili, camuffato sotto forma di rimborso di capitale conserva, da un punto di vista civile, la natura di rimborso di sovrapprezzo azionario, derivando tale sua natura da una delibera regolarmente approvata nelle forme di legge e dal modo in cui il bilancio, regolarmente approvato, riflette la transazione (*sic*)"<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> VITALE, *op. cit.*, p. 243.

<sup>43</sup> VITALE, *op. cit.*, p. 245.

È noto come siffatta concezione sia già stata di tanto pregiudizio per l'evoluzione del diritto tributario; ma se la si rifiuta, come crede di dover fare, allora anche la tesi cade. Tanto più che non è detto che una operazione, come quella accennata sopra, derivi necessariamente dall'intento di eludere l'imposta: si pensi al caso di una società la quale avendo un capitale esuberante rispetto alle sue necessità, decida di ridurre il proprio capitale nominale e rimborsare i soci, i quali, proprio perché sono stati rimborsati, non hanno più interesse a ripartirsi l'eventuale utile e lo mandano a riserva. Ebbene, i motivi per cui un soggetto segue un determinato comportamento non hanno rilievo fino a quando la legge non dica il contrario: ma come si potrebbe discriminare fra i due casi? Ritengo pertanto che, in mancanza di una norma *ad hoc* l'interprete, pur nel lodevole intento di giungere ad una maggiore giustizia nei casi concreti, non possa sostituirsi al legislatore.

6. Le maggiori dispute, in campo fiscale, sono state comunque originate dal regime fiscale dei sovrapprezzi ai fini dell'imposta di registro sugli aumenti di capitale (non mi risulta la esistenza di controversie per i sovrapprezzi in sede di costituzione: ma la soluzione deve essere la stessa in ambedue i casi). Il punto controverso, in dottrina non meno che in giurisprudenza, riguarda l'applicabilità dell'art. 85 della tariffa allegato A alla legge di registro, che ha per oggetto gli aumenti di capitale, ai sovrapprezzi<sup>44</sup>. Tale articolo è così formulato:

---

<sup>44</sup>Fino a pochi anni or sono, l'amministrazione finanziaria non aveva ritenuto di dover assoggettare i sovrapprezzi all'imposta dell'art. 85, e ciò nonostante che fin dal 1925 questi non fossero più assoggettati all'imposta mobiliare, tanto che il Toso, *La società per azioni*, I, Roma, 1953 poteva con tutta tranquillità scrivere (p. 353) che "il sovrapprezzo non è soggetto all'imposta di registro. Così ha riconosciuto il Ministero delle Finanze ed è ormai prassi amministrativa vigente".

In realtà l'amministrazione, come ricorda il GUIDI, *Inapplicabilità dell'imposta di registro sui conferimenti non destinati ad aumento del capitale di società per azioni e nozione giuridica dei conferimenti*, in *Dir. e prat. trib.*, 1961, II, 408 "non ebbe a prendere una posizione ufficiale fino alla circolare 1° febbraio 1948 n. 115040" quando cioè fu stabilito che il sovrapprezzo doveva essere considerato come parte integrante del conferimento (si trattava, fra l'altro, di aumenti di capitale di società cooperative).

In giurisprudenza si sono pronunciati per la tassabilità Trib. Torino 14 settembre 1953, in *Dir. fall.*, 1953, II, p. 783; Trib. Milano, 2 febbraio 1956, *retro*, 1957, II, p. 11; Appello Milano, 10 novembre 1957, in *Foro pad.*, 1958, I, p. 485; Trib. Milano 17 aprile 1961, *ibid.*, 1961, I, p. 768; Appello Milano, 6 aprile 1962, *ibid.*, 1962, I, p. 786; Trib. Torino, 14 gennaio 1963, *ibid.*, 1964, I, p. 125. Si sono invece pronunciati per l'intassabilità ex art. 85: Cass. 29 giugno 1959, n. 3412, in *Giur. imp.*, 1960, p. 260; Trib. Roma 30 aprile 1960, in *Dir. prat. trib.*, 1961, II, p. 407.

Nella giurisprudenza amministrativa, si è pronunciata per la tassabilità, da ultimo, Comm. Centr., 18 marzo 1963 n. 96730 e 17 luglio 1963, n. 102219, in *Massimario tributario*, a cura dell'Assonime, Milano, voce *Imposte di registro*, III, 1, *Società - Aumento di capitale*, n. 10 e 11; in senso contrario Comm. Centr. 18 luglio 1963, n. 102319, *ivi*, n. 12. In dottrina si sono pronunciati per l'applicabilità dell'art. 85 ai sovrapprezzi, fra gli altri, BOGNIER, *Ancora sulla tassabilità del sovrapprezzo delle azioni di nuova emissione*, in *Dir. prat. trib.*, 1933, II, p. 17; PERRICONE, *Aziende e società nell'imposta di registro*, Milano 1950, p. 306; D'ANGELILLO, *Le frodi fiscali*, Milano, II, p.

“Aumento di capitale in società già, costituite (Tasse dovute). Le stesse tasse indicate all'art. 81”. Ed a sua volta l'art. 81 dispone:

“Costituzioni di società, di qualunque specie e associazioni in partecipazione a) con conferimento in danaro... b) con conferimenti di stabilimenti... c) con conferimenti di altri beni immobili... N.S. La tassa si applica su valore lordo dei beni conferiti in società”.

Ora, l'intassabilità dei sovrapprezzi con l'art. 85 è stata affermata sulla scorta della considerazione che il premio è un conferimento che serve ad incrementare il patrimonio sociale e non dà luogo ad aumento del capitale<sup>45</sup>; e sulla base della ulteriore conseguenza che si avrebbe una duplicazione di imposta, ove il sovrapprezzo venisse successivamente dalla società imputato al capitale sociale, ritenendosi che anche l'aumento per passaggio di riserve a capitale dia luogo alla applicazione della tassa proporzionale<sup>46</sup>.

Per contro la tassabilità dei sovrapprezzi con l'art. 85 è stata affermata, assumendosi che l'espressione “aumento di capitale” possa intendersi come “aumento di patrimonio”<sup>47</sup>, nonché in base alla considerazione che tutti i conferimenti in capitale o patrimonio che siano, concorrono a formare la base imponibile<sup>48</sup>. Da ultimo, infine, la tassabilità del sovrapprezzo è stata sostenuta, facendo ricorso al principio dell'analogia sancito dall'art. 8 della legge del registro.

Peraltro la tesi che afferma l'intassabilità dei sovrapprezzi, in quanto conferimenti diretti ad incrementare il patrimonio sociale e non il capitale, pur muovendo da premesse ineccepibili, conduce però a conclusioni inaccettabili sul piano della logica giuridica ed economica. Infatti si deve concludere che o il sovrapprezzo non è soggetto ad imposta o che ad esso torna applicabile l'art. 28 della tariffa, (*tassa d'obbligo*) ed eventualmente l'art. 60 (*tassa di quietanza*). La prima soluzione non sembra giustificabile nella sistematica dell'imposta di registro: basti pensare al caso in cui le azioni con sovrapprezzo corrispondano a dei conferi-

---

170; CERAMI, *Rassegna di legislazione e giurisprudenza*, in *Riv. società*, 1957, p. 154; SARCINELLI, *Gli aumenti di capitale nelle società per azioni e l'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, II, p. 111; VALENZIANO, *Il sovrapprezzo azionario e l'imposta di registro*, *ivi*, II, p. 11; SANTINI, *Il premio*, cit., p. 390; UCKMAR, *La legge di registro*, 1958, II, p. 139. In senso contrario CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse di registro*, Torino 1888, p. 530; BATTISTA-JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, Torino, 1959, II, p. 733; BERLIRI [nota redazionale] in *Giur. imp.*, 1960, p. 269; GUIDI, *Inapplicabilità*, cit.; ANTONINI, *Brevi considerazioni metodologiche ai margini del noto problema dell'assoggettabilità all'imposta di registro del sovrapprezzo azionario*, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1961, II, p. 619.

<sup>45</sup> Cass. 29 giugno 1959, n. 3412, cit.

<sup>46</sup> Vedasi anche GUIDI, *Inapplicabilità*, cit., con numerosi richiami di dottrina e giurisprudenza.

<sup>47</sup> SANTINI, *op. loc. ult. cit.*

<sup>48</sup> SARCINELLI, *Gli aumenti*, cit. e la giurisprudenza delle corti di merito milanesi.

menti in natura per accorgersi che, in questo modo, si avrebbe per ipotesi un trasferimento di proprietà di immobili non soggetto ad imposta di trasferimento.

A questo proposito è stato osservato che “nel nostro ordinamento non esiste una norma secondo la quale anche ciò che non è conferito per un aumento di capitale deve egualmente essere sottoposto alla stima, come se fosse conferito per detto fine. Oggetto di valutazione può, nei casi in esame, essere solo il conferimento qualificato della sua destinazione”<sup>49</sup> [a capitale]. Resta peraltro insoluta la questione nel caso in cui il socio conferisca un unico bene – ad esempio un immobile – sia per la prestazione relativa al valore nominale sia per quella relativa al premio. Se si ammette che in tal caso il bene è oggetto di valutazione allora anche il sovrapprezzo – o meglio quella parte di valore del bene che corrisponde al sovrapprezzo – soggiace ad imposta. Del pari, dalla possibilità che il conferimento sia in natura – oltre che in danaro – discende la inapplicabilità ai sovrapprezzi dell’art. 28 della tariffa., che riguarda esclusivamente le obbligazioni di somme di danaro, giusta il letterale disposto della norma. Non si può, del resto, ritenere applicabile l’art. 28 quando il conferimento è in danaro e ritenerlo inapplicabile negli altri casi<sup>50</sup>.

Quanto poi alla asserita possibilità di duplicazione nel caso che il fondo sovrapprezzi sia passato a capitale l’argomento avrebbe rilievo – in una corretta visione sistematica del problema – se si assumesse che il passaggio di riserve a capitale desse luogo ad applicazione di tassa proporzionale; ma nonostante il contrario (fino ad ora) indirizzo della giurisprudenza, non sembra che tale tesi possa accettarsi.

Sarà bene, a questo punto, soffermarsi brevemente sull’art. 85 della tariffa per individuarne con maggiore esattezza il contenuto anche ai fini della successiva indagine. L’imposta di registro, com’è noto, colpisce un atto: nel caso nostro, la delibera di aumento o l’atto costitutivo. È questo l’atto che deve venire sottoposto alla registrazione e sul quale l’imposta deve essere assolta. Ciò è quanto si ricava oltre che dai principi generali in tema. di registro, anche dalla legge 15 febbraio 1949 n. 33 che prevede l’assoggettamento della delibera di aumento alla tassa fissa, considerando l’aumento sottoposto alla condizione sospensiva della sottoscrizione (art. 7)<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> ANTONINI, *Brevi considerazioni*, cit., p. 623.

<sup>50</sup> Sulla inapplicabilità dell’art. 28 vedasi anche – con ulteriori argomentazioni – SARCINELLI, *Gli aumenti*, cit., p. 119.

<sup>51</sup> L’aumento del capitale è una modificazione dell’atto costitutivo che può realizzarsi: a) mediante nuovi conferimenti; b) mediante passaggio di riserve a capitale; c) per l’incorporazione o fusione con altra società.; d) per rivalutazione economica o monetaria. È stato distinto il caso degli aumenti effettivi o semplicemente nominali a seconda che ad essi corrisponda o meno un aumento del patrimonio sociale (FIORENTINO, *Le variazioni del capitale nelle società per azioni*, Napoli, 1948, p. 6). L’aumento del capitale mediante nuovi conferimenti avviene, nella pratica, solo

A parte il facile rilievo che la sottoscrizione non è una condizione sospensiva dell'aumento di capitale ma un elemento della fattispecie, tale norma conferma che l'atto colpito dall'imposta è la delibera sociale e non già il singolo conferimento.

È stato altresì precisato che l'aumento di capitale costituirebbe il presupposto di fatto e la somma dei conferimenti il parametro, cioè la base imponibile cui commisurare il tributo<sup>52</sup>. A parte l'ovvia esattezza e necessità della distinzione fra presupposto e parametro non pare però che nel caso dell'art. 85 (o dell'art. 81 relativamente alle costituzioni) il conferimento possa venire considerato solo in funzione della determinazione della base imponibile, e cioè esclusivamente in funzione di parametro.

Ed invero la fattispecie *aumento di capitale* non si realizza con la semplice delibera di aumento (nel caso di aumento effettivo), essendo necessaria anche la sottoscrizione (cioè il conferimento). Trattasi di una fattispecie negoziale a formazione progressiva della quale sono elementi essenziali sia la delibera sia la sottoscrizione. Vero che il legislatore fiscale ha configurato come condizione il fatto della sottoscrizione e che l'atto da assoggettare ad imposta è la delibera: ciò non toglie tuttavia che anche la c.d. *condizione* sia un elemento della fattispecie. Non bisogna confondere fra atto soggetto ad imposta e *presupposto di fatto*: in tutti gli atti soggetti a *condizione* sospensiva non può dubitarsi che il presupposto di fatto si realizzi compiutamente solo con il verificarsi della condizione, la quale dunque è anch'essa, sotto il profilo tributario, elemento della fattispecie<sup>53</sup>.

Ma allora, perché si verifichi il presupposto di fatto per l'applicazione dell'imposta, occorre che si realizzi la fattispecie intera della quale è parte anche il conferimento. Il che è quanto risulta infatti da tutto il sistema della legge, dal disposto della norma della legge n. 33 del 1949, dal richiamo che è contenuto all'art. 85, in armonia col principio generale sancito dall'art. 4 giusta il quale "la tassa proporzionale si applica alle trasmissioni a titolo oneroso... e gli atti che contengono obbligazioni e liberazioni di somme o di prestazioni".

---

con l'emissione di nuove azioni. ed invero soltanto in via puramente teorica "è concepibile l'aumento del capitale effettivo con versamento da parte degli azionisti di denaro *clie* vada ad incrementare il valore nominale delle azioni in circolazione e senza la contemporanea emissione di nuove azioni. Non si ha un mezzo pratico per costringere il socio dissenziente ad effettuare tale versamento (MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1957, III, I, 1, p. 513).

<sup>52</sup> Trib. Milano, 17 aprile 1961, cit.

<sup>53</sup> Osserva il BERLIRI, *Principi di diritto tributario - L'accertamento*, Milano, 1964, III, p. 380 che "se la fattispecie è il fatto o il complesso dei fatti necessari perché si produca un dato effetto giuridico è evidente, per definizione, che quell'evento non può prodursi in conseguenza di una frazione soltanto di quella fattispecie giacché, se cosa fosse, la fattispecie sarebbe quella frazione". La delibera di aumento è soggetta alla sola tassa fissa, per l'applicazione della quale può dirsi che la fattispecie è costituita dalla semplice delibera.

Viceversa l'aumento nominale del capitale non concreta la fattispecie ipotizzata dal legislatore e, in quanto atto che non contiene trasmissioni a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 4 non soggiace all'imposta proporzionale. La legge come si è visto – ed in perfetta armonia con tutta la sistematica in tema di registro – ha previsto il caso di aumento mediante conferimento, altro non potendo essere il significato del richiamo operato dall'art. 85 all'art. 81: ha voluto far cioè soggiacere allo stesso regime tanto la costituzione quanto gli aumenti di capitale: il che appare pienamente logico.

E che l'aumento di capitale da assoggettare ad imposta sia quello effettivo – e non anche quello nominale – risulta indirettamente, ma non meno inequivocabilmente dal fatto che quando si è voluto tassare, per ragioni particolari, l'aumento di capitale effettuato mediante fondi di rivalutazione monetaria lo si è detto espressamente; e gioverà ricordare che l'art. 8 del d.l. 7 maggio 1948, n. 1057 ha qualificato come *speciale* tale imposta. Inoltre l'art. 111 della tar. A allegata al t.u. delle tasse sulle concessioni governative nel determinare l'imposta relativa agli atti di società precisa in nota che “per le iscrizioni degli atti portanti aumento di capitale sociale, che è quello sottoscritto, sia o non versato, la tassa sopra distinta va corrisposta soltanto all'aumento del capitale sociale, *intendendosi per aumento di capitale sociale ogni nuovo apporto di ricchezza...*”.

Di fronte al disposto di queste disposizioni legislative, in piena armonia coi principi della tassa di registro, la pretesa di assoggettare ad imposta proporzionale il passaggio di riserve al capitale si dimostra dunque priva di base oltre che, sia lecito giocare con le parole, di base imponibile<sup>54</sup>.

Infatti, dal momento che l'art. 81, cui l'art. 85 fa rinvio per la determinazione dell'aliquota, prevede *tre* differenti aliquote, a seconda della natura dei beni conferiti, quale sarebbe l'aliquota applicabile nel caso di aumento di capitale mediante utilizzazione di riserve? La riserva, va da sé, non è un bene: è una immobilizzazione contabile.

---

<sup>54</sup> Il Tribunale di Milano, nella pur pregevolissima sentenza citata alla nota precedente, ritiene che non vi sia la lamentata duplicazione nell'ipotesi di passaggio della riserva sovrapprezzi a capitale. In realtà la duplicazione c'è: e rinvio alle lucide osservazioni dell'ANTONINI, *op. loc. cit.* per la confutazione – relativamente a questo punto – della tesi del Tribunale.

Piuttosto è da osservare che la tesi della tassabilità con l'imposta proporzionale del passaggio di riserve a capitale, finora pacifica, sembra suscettibile di un riesame. Già ai fini della tassa sulle concessioni governative la Cassazione, con sentenza 20 gennaio 1962, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, p. 40 (con nota di MAGNANI. *Sul regime tributario del passaggio delle riserve a capitale*), ha riconosciuto che non è possibile ravvisare nell'operazione di imputazione delle riserve a capitale un duplice trasferimento, dal patrimonio ai soci e da questi alla società e non ha ritenuto quindi applicabile la tassa. Significativa è poi l'osservazione dell'Appello Milano, 6 aprile 1962, cit. che l'assoggettamento ad imposta proporzionale del passaggio di riserve a capitale, ai fini dell'imposta di registro, “è di assai dubbio fondamento”.

Di fronte a questa impossibilità di applicare la imposta cadono anche i tentativi di ravvisare nella imputazione di riserve a capitale una previa, distribuzione ai soci, che successivamente le avrebbero conferite o addirittura un conferimento dall'interno della società<sup>55</sup>. L'artificiosità di siffatte costruzioni si illustra da sé: e resta pure sempre il fatto che una riserva, non essendo un bene immobile, né un bene mobile non è assoggettabile all'aliquote previste dall'articolo 81 T.A. Da notare infine che anche ammettendo, per assurdo, una previa distribuzione delle riserve ai soci, il problema dell'aliquota applicabile resterebbe tale e quale.

Se questa, come credo, è la soluzione esatta da darsi al problema della tassabilità dell'aumento di capitale con imputazioni di riserve<sup>56</sup> viene a perdere rilievo l'argomento secondo il quale se si tassa il sovrapprezzo allorché è conferito, si avrebbe una duplicazione nel caso fosse poi passato a capitale.

Per contro la tassabilità del sovrapprezzo è stata affermata sul rilievo, per altro esattissimo, che il legislatore assume il termine di capitale con diversi significati, fra i quali quello di patrimonio. Credo tuttavia che, per quanto concerne l'art. 85, la espressione aumento di capitale vada, intesa proprio nel senso *tecnico*, vale a dire di modificazione dell'atto costitutivo, come si può dedurre della già 'citata legge n. 33 del 1949.

Piuttosto ad analogo risultato potrebbe pervenirsi per via indiretta, riconducendo cioè sotto l'ambito di applicazione dell'art. 85 gli aumenti di patrimonio mediante conferimenti in virtù del principio dell'analogia sancito dall'art. 8 della

<sup>55</sup> Il FRATTINI, *La tassazione dell'aumento di capitale a seguito di rivalutazione della moneta*, in *Foro lomb.*, 1933, I, p. 101, riteneva applicabile l'art. 85 al passaggio di riserve a capitale pur affermando la necessità di un apporto; "... è certo che tale apporto deve riferirsi al capitale nominale ed è possibile ed è frequente che l'apporto avvenga non già dall'esterno bensì dal patrimonio al capitale".

<sup>56</sup> Vedasi comunque, per un accurato esame del problema, Scorri CAMUZZI, *Aumento gratuito di capitale e legge di registro*, in *Riv. soc.*, 1963, p. 539, quale rinvia anche per i richiami di dottrina e giurisprudenza. Questo A. conclude in sostanza per l'inapplicabilità dell'imposta proporzionale, ma non esclude l'applicabilità di quella graduale (è questa anzi la soluzione alla quale sembra aderire): "dati gli effetti e la natura, ai fini della legge del registro, della delibera di imputazione di riserve a capitale... mi sembra applicabile il quarto comma dell'art. 4". A parte ogni altra considerazione sugli effetti e la natura della imputazione di riserve a capitale, occorrerebbe precisare quale imposta graduale si rende applicabile all'atto, cioè quale articolo della tariffa si ritiene applicabile in questo caso (suppongo in base al principio dell'analogia). Infatti, com'è noto, l'art. 4 della legge di registro "contiene delle direttive di massima, dei principi generali ai quali si è ispirato il legislatore e che l'interprete deve tenere presente nel ricercare l'analogia ma che non possono certo autorizzarlo a disapplicare una norma sola perché in contrasto con tali principi" (BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, p. 213).

Ora, non basta dire che l'aumento "gratuito" di capitale deve scontare l'imposta graduale in base all'art. 4 della legge di registro ma bisogna anche precisare quale norma della tariffa si deve applicare: il che non sembra facile.

legge, giusta il quale un atto non nominativamente elencato nella tariffa va tassato con l'imposta propria dell'atto col quale presenta maggior analogia<sup>57</sup>.

Tuttavia, mentre il ricorso all'analogia sarebbe lecito se il legislatore avesse assunto come presupposto di fatto l'atto conferimento (ed allora non vi è dubbio che anche per i conferimenti in patrimonio dovrebbe applicarsi il regime previsto per i conferimenti in capitale) tale ricorso non sembra invece possibile nel caso in esame giacché l'atto da assoggettare ad imposta – l'aumento – è ricompreso nella tariffa. Non siamo qui, cioè, in presenza di un atto che non rientri nell'elenco l'aumento di capitale figura fra gli atti previsti. Ma allora il ricorso all'analogia non si giustifica, né, a mio parere, esso è necessario per giungere alla tassabilità del sovrapprezzo con l'imposta di cui all'art. 85. A ben guardare, infatti, tale articolo dice sostanzialmente questo: che se c'è un aumento di capitale mediante conferimenti, la base imponibile è costituita da questi ultimi, a seconda della natura, dei beni conferiti. Non vi si fa alcuna distinzione fra conferimenti in patrimonio e conferimenti in capitale: anzi, dal momento che possono essere conferiti beni in natura, ed in tal caso l'imponibile è dato dal valore lordo dei beni conferiti, nulla vieta che tale valore lordo sia superiore al valore nominale delle azioni.

Eppure non v'è dubbio che in tal caso l'imposta vada calcolata sul valore lordo del bene. Sarebbe quanto meno contraddittorio se – sempre di fronte ad un conferimento in natura – si applicasse la imposta sul valore (superiore a quello nominale, nell'ipotesi) intero del bene nel caso dell'emissione senza premio, ed invece se l'emissione avviene con premio l'imponibile fosse costituito solo dal nominale, identico restando il valore del bene conferito. Né d'altra parte vi sarebbe ragione alcuna – e non risulta esservi dalla lettera, e dallo spirito della legge – per tassare diversamente, a parte beninteso l'aliquota, l'aumento con conferimenti in natura da quello con conferimenti in danaro.

In realtà, anche il sovrapprezzo – in quanto conferimento – rientra nella previsione dell'art. 85: ed è irrilevante che non vada ad incrementare il capitale, ma solo il patrimonio sociale, così come lo è – ed è la legge stessa a dirlo implicitamente – per quei conferimenti in natura di valore superiore al nominale. Anche in questo caso il patrimonio sociale si incrementa più del capitale: ma la tassabilità è fuori discussione.

Si deve quindi concludere che in presenza del presupposto di fatto previsto dalla legge – aumento di capitale con conferimenti – si rende applicabile l'imposta di cui all'art. 85 sul complesso dei beni conferiti.

Viceversa, ad opposta soluzione si deve pervenire in tema di imposta sulle concessioni governative. Vero che il già, ricordato art. 111 tariffa A qualifica come aumento di capitale ogni nuovo apporto di ricchezza: e che sulla base di que-

---

<sup>57</sup> Questa è la tesi del Trib. Torino, 14 gennaio 1963, cit.



sta disposizione è stata ritenuta inapplicabile l'imposta agli aumenti effettuati con passaggio di riserva a capitale.

Ma l'imposta sulle concessioni governative invero non ha per oggetto l'incremento del patrimonio sociale, sibbene l'atto di costituzione od aumento anzi, per l'esattezza, l'iscrizione di tale atto nel registro delle imprese. E, così nel caso dell'aumento come in quello della costituzione, è al valore nominale del capitale che si deve aver riguardo<sup>58</sup>. Infatti lo stesso art. 111 tariffa alleg. A prevede l'applicazione dell'imposta non solo per la costituzione o per l'aumento del capitale, ma anche per altri atti da iscriversi nel registro delle imprese, come le proroghe, i cambiamenti dell'oggetto e del tipo della società e le fusioni. Orbene nessun dubbio che, per tali atti, si deve aver riguardo al capitale nominale della società per determinare la imposta: ma poiché si tratta di atti accomunati tutti dalla legge (nello stesso articolo) alla medesima imposizione, non v'è ragione per cui la base imponibile debba essere diversa. Tant'è che nel caso di fusione senza aumento del capitale della società incorporante la legge ha dovuto fissare espressamente l'importo dell'imposta (il quinto della tassa che sarebbe dovuta sul capitale delle società incorporate), il che significa che il legislatore non ha considerato come imponibile il patrimonio della società incorporata, poiché in tal caso non vi sarebbe stato bisogno di una espressa norma. Né, del pari, si giustificerebbe il diverso trattamento riservato ai due tipi di fusione.

7. Quella del sovrapprezzo non è però la sola prestazione che le società usano richiedere ai sottoscrittori in aggiunta al pagamento del valore nominale delle azioni. Può essere infatti che la società, quando aumenta il capitale chieda anche una somma a titolo di "interessi di conguaglio" o "conguaglio dividendo"<sup>59</sup>, insieme o meno con quella richiesta a titolo di sovrapprezzo.

Il conguaglio dividendo, istituito pur così frequente nella prassi, è trascurato dal legislatore ancor più del sovrapprezzo: la sola norma che lo ricordi è quella dell'art. 83 del testo unico sulle imposte dirette, che si limita a collocarlo fra i proventi non soggetti ad imposta di R.M. Esso è richiesto quando l'aumento avviene nel corso dell'esercizio sociale: i nuovi sottoscrittori, in tal caso, possono venire chiamati a versare un conguaglio per essere ammessi a partecipare alla distribuzione dell'utile dell'esercizio su di un piede di parità con i vecchi soci. Infatti se i nuovi azionisti, che sono entrati a far parte della società nel corso dell'esercizio sociale, ritraessero dall'impiego del loro capitale lo stesso interesse

---

<sup>58</sup> CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse per le concessioni governative*, Torino, 1886, p. 505: "La tassa ... si liquida in proporzione del capitale nominale".

<sup>59</sup> L'espressione "interessi di conguaglio" non è corretta, giacché non si tratta di interessi in senso tecnico giuridico. In realtà l'espressione è propria della ragioneria, che adopera il termine "interesse" in senso diverso da quello giuridico.

(in senso atecnico) di coloro i quali invece il loro capitale l'hanno impiegato nell'impresa sin dall'inizio dell'esercizio, verrebbero a lucrare ingiustamente a danno dei vecchi soci, i quali vedrebbero ridursi la loro partecipazione all'utile sociale per l'aumentato numero di azionisti. Per ovviare a tale inconveniente vi sono due vie: o distribuire un dividendo diverso alle vecchie e nuove azioni e cioè a queste ultime in proporzione del periodo di tempo trascorso dalla sottoscrizione alla chiusura dell'esercizio: o far pagare un *quid* ai nuovi soci che equivalga a quella parte di utile, presumibilmente maturato alla data della sottoscrizione. Ma la prima soluzione dà origine ad alcune difficoltà, d'ordine pratico, facilmente comprensibili – sia sotto il profilo contabile sia sotto un aspetto più sostanziale: basti pensare all'inconveniente di avere in circolazione delle azioni che, seppure limitatamente ad un solo esercizio, danno diritto ad un differente dividendo. Il che giustifica il frequente ricorso all'espedito del conguaglio dividendo. Altre volte infine (ma è ormai prassi caduta in disuso) le società, quando l'aumento avviene nel corso dell'esercizio, emettono le azioni con godimento a partire dall'esercizio successivo, impegnandosi nel contempo a versare ai soci un interesse – in senso tecnico – rapportato al periodo intercorrente fra l'emissione e la chiusura dell'esercizio.

8. La giurisprudenza e la dottrina prevalenti considerano il conguaglio dividendo come un sovrapprezzo cioè – in ultima analisi come un conferimento<sup>60</sup>. Ritengo di dovere dissentire da tale soluzione: il sovrapprezzo e il conguaglio dividendo sono due figure che vanno tenute distinte per diversi ordini di ragioni. In primo luogo la funzione degli uni non coincide con la funzione degli altri: il sovrapprezzo *tende* a parificare vecchi e nuovi soci, relativamente al patrimonio sociale, il conguaglio dividendo tende a parificarli relativamente all'utile. Vi è certamente un parallelismo ma, appunto perciò non una coincidenza. In secondo luogo mentre dal pagamento del sovrapprezzo non sorge alcun particolare diritto per colui che lo paga – salvo quelli derivanti dallo *status* di socio – dal pagamento del conguaglio dividendo nasce per il sottoscrittore il diritto di concorrere alla distribuzione dell'utile nella stessa misura, dei vecchi soci. Se l'emissione avviene senza sovrapprezzo, infatti, il nuovo socio acquista egualmente – a parità coi vecchi – un diritto pieno all'intero patrimonio sociale; se avviene senza conguaglio dividendo il nuovo socio può non acquistare un diritto *pieno* (vale a dire eguale a quello dei vecchi soci) sull'utile sociale.

La società può invero offrire, come si è detto, agli azionisti una alternativa e cioè pagare un determinato interesse di conguaglio ed avere il dividendo pieno o

---

<sup>60</sup> Cfr. CASTELLINO, *op. cit.*, p. 616 ss. con richiami; per la dottrina meno recente si veda soprattutto BERLIRI (L.V.), *L'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1949, e DI PAOLO, *Gli interessi di conguaglio e l'imposta di ricchezza mobile*, in *Riv. dir. fin.*, 1939, II, p. 165.

non pagare ed avere un dividendo ridotto. È evidente come in tal caso sia ben difficile configurare gli interessi di conguaglio come un sovrapprezzo. Occorrerebbe negare che la società abbia tale possibilità: il che, oltre ad essere smentito dalla pratica, non sembra possibile, dato che – in mancanza di espressa statuizione legislativa – così operando non si ledono i diritti dei terzi, mentre si salvaguardano quelli dei soci, senza danno per i nuovi sottoscrittori, in perfetta armonia con i principi.

La distinzione fra sovrapprezzi e conguagli dividendo, che ho cercato di delineare su di un piano sostanziale – in ordine alla funzione dei due istituti e alle diverse situazioni giuridiche soggettive a cui danno luogo – trova conferma anche nelle disposizioni legislative.

Già l'art. 83, più volte citato, del testo unico sulle imposte dirette, nell'elencaire i proventi non soggetti ad imposta, indica separatamente “il sovrapprezzo di emissione delle azioni di società (lettera *b*)” e “gli interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni di società emesse nel corso dell'esercizio sociale (lettera *c*)”.

Questa distinta e separata previsione da parte del legislatore – anche a non volerla considerare determinante ai fini di una distinzione sostanziale dei due istituti in esame – è però un sicuro indizio che nella considerazione legislativa sovrapprezzo e conguaglio dividendo hanno una propria autonomia. In secondo luogo se il conguaglio dividendo altro non fosse che un sovrapprezzo, si dovrebbe ritenere applicabile anche ad esso il disposto dell'art. 2430. Ma allora una società che ha emesso nuove azioni nel corso dell'esercizio sociale, senza che la sua riserva legale sia già formata, non potrebbe disporre delle somme introitate a titolo di conguaglio dividendo per distribuirle agli azionisti, di guisa che i vecchi soci – nonostante i nuovi abbiano pagato il conguaglio, mettendosi quindi nella situazione di concorrere in parità, alla distribuzione dell'utile sociale – vedrebbero ridursi il loro dividendo a causa della operazione di aumento. In altri termini, se gli interessi di conguaglio si concepiscono come un sovrapprezzo, l'art. 2430 impedirebbe il loro utilizzo per dare a tutti i soci lo stesso dividendo.

Viceversa non vi è dubbio che “ogni incremento patrimoniale nasce con una sua qualificazione ben definita dalla fonte che l'ha prodotto, qualificazione che porta seco una precisa funzione e quindi una disciplina determinata”<sup>61</sup> e solo tenendo distinti sovrapprezzi e conguagli dividendi si può rispettare la logica giuridica della proposizione enunciata.

Da ultimo, si può ricordare come la distinzione fra sovrapprezzi e conguagli dividendo sia operante anche in sede di rilevazione contabile. Anzi un'autorevole dottrina considera l'emissione di azioni con conguaglio dividendo, senza un so-

---

<sup>61</sup> SIMONETTO, *op. cit.*, p. 35. Questa osservazione vale anche per quanto concerne le somme percepite dalla società a titolo di rimborso spese.

vraprezzo, come emissione *alla pari*<sup>62</sup>. Ed invero l'operazione di aumento viene rilevata tenendo distinti – cioè aprendo diversi conti, in dipendenza del titolo in base al quale avviene l'attribuzione patrimoniale – valore-nominale, sovrapprezzo, conguagli dividendo (e rimborsi spese).

In bilancio, mentre il sovrapprezzo andrà a costituire una riserva, il conguaglio dividendo dovrà essere portato in aggiunta all'utile da distribuire, giusto lo scopo per cui è richiesto.

Una volta accertato che il conguaglio dividendo non è un sovrapprezzo, non pare neppure che costituisca un conferimento. In realtà basta pensare che “è assurdo pensare che le somme appena versate dai soci come apporto siano considerate come margine da distribuire in quanto non si conferisce per distribuire”<sup>63</sup>; facile arguire, sulla scorta di questa esatta osservazione, che se si *conferisce* per distribuire, come nel caso del socio che paga il conguaglio dividendo, in realtà *non si conferisce*.

Non si tratta dunque di una prestazione diretta ad incrementare il patrimonio della società, poiché entra in tale patrimonio solo per uscirne. Ecco perché si è parlato a proposito di conguagli dividendo, di una “partita di giro”<sup>64</sup>. (In taluni casi come quando non vi è stata distribuzione di utile, però, non si può più considerare l'operazione come una partita di giro).

Il conguaglio dividendo non ha pertanto la sostanza del conferimento e non è a tale titolo che viene pagato. Esso non costituisce il contributo d'ogni socio alla formazione del patrimonio sociale: può essere che qualche socio lo paghi e altri no (se nelle delibere di aumento è concessa ai sottoscrittori l'alternativa).

A questo punto, se l'indagine che precede è esatta, sorgono altri interrogativi sul regime giuridico del conguaglio dividendo. Interrogativi ai quali non è agevole, nel silenzio della *legge*, dare una risposta e che esulano dalla finalità del presente studio. La società ha l'obbligo o solo la facoltà di utilizzare i conguagli dividendo per aumentare l'utile da distribuire? Se nella delibera nulla è detto in proposito si potrebbe ritenere che la società possa mandare a riserva i fondi in questione. In tal caso, tuttavia, resterebbe da vedere quale debba essere il regime di tale riserva, e cioè se ad essa torni applicabile il disposto dell'art. 2430. Se si conclude in modo affermativo, ne consegue che occorre ravvisare nei conguagli dividendo non distribuiti la natura di sovrapprezzi, e cioè dei conferimenti. Il che però contrasta, col titolo in base al quale tali somme sono state richieste ai soci, e non sembra ragionevole presumere che la successiva decisione della società di non utilizzare gli interessi di conguaglio per la distribuzione del dividendo, possa mutare la natura giuridica dell'attribuzione fatta dal socio a titolo di conguaglio divi-

---

<sup>62</sup> AMADUZZI, *op. loc. ult. cit.*

<sup>63</sup> SIMONETTO, *op. cit.*, p. 42.

<sup>64</sup> QUARTA, *op. cit.*, I, p. 550.

dendo. Non resta allora che ravvisare nell'accantonamento dei conguagli dividendo non una vera e propria riserva, ma una partita simile agli "utili riportati a nuovo", vale a dire una partita destinata ad essere distribuita ai soci – ovvero ritenere che la società abbia un vero e proprio obbligo di ripartizione di tali fondi nell'esercizio stesso in cui li percepisce, e se l'esercizio si chiude con una perdita, di riportarli a nuovo, sempre con tale destinazione vincolata. Quest'ultima soluzione sembra essere la più consona alla, *ratio dell'istituto*; ma non è suffragata da altri elementi che non siano la finalità stessa dell'istituto e la sua origine nella prassi societaria.

Comunque, ai fini fiscali ciò che conta è che il conguaglio dividendo non costituisca né un conferimento né un utile per la società. Infatti, ancorché si neghi, come creolo di dover fare, che gli interessi di conguaglio abbiano la natura di conferimenti, si deve egualmente escludere che concorrano a formare l'utile sociale. Già, come si è detto, il conguaglio dividendo ha una funzione compensatoria, nei confronti dei vecchi soci, del danno che altrimenti questi subirebbero per l'ammissione di nuovi azionisti nel corso dell'esercizio a parità di diritti sull'utile: e sotto questo aspetto, si è ben lontani dall'essenza dell'utile<sup>65</sup>. Se poi la società distribuisce i conguagli dividendo ai soci, è evidente che non si può in alcun modo parlare in un qualsiasi utile per la società, che, in sostanza, è stata una semplice intermediaria. Anzi, a questo proposito, è bene ricordare che i conguagli dividendo non vanno portati (come invece si verifica, a volte, in pratica) al conto profitti e perdite, ma vanno portati in aggiunta all'utile da distribuire. Altrimenti si avrebbe, in sostanza, anche in questo caso (come in quello del sovrapprezzo) una alterazione dei risultati della gestione sociale. Del pari, anche nel caso in cui la società non utilizzi i conguagli dividendo per la distribuzione ai soci non si può parlare di un utile per la società stessa; e di conseguenza neppure in tal caso le somme in questione andranno imputate al conto perdite e profitti. Si può forse ravvisare, in quest'ultima ipotesi, uno dei tanti incrementi patrimoniali che non sono utili, senza perciò essere dei conferimenti<sup>66</sup>. Sotto il profilo fiscale si era ritenuto, che gli interessi di conguaglio non avessero natura di utile, qualora però il dividendo dell'esercizio avesse eguagliato o superato l'ammontare dei conguagli stessi<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Scrive il BERLIRI (A.), *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 81 che i conguagli dividendo non sono una sottospecie del sovrapprezzo azionario ma solo un espediente pratico per consentire la distribuzione di un equal dividendo.

<sup>66</sup> Cfr. SIMONETTO, *Dividendo*, cit., p. 33 ss.

<sup>67</sup> Cass. 1° giugno-3 luglio 1939, in *Riv. dir. fin.*, 1939, II, p. 165. In questo senso anche GIANNETTA-SCANDALE-SESSA, *Teoria e tecnica dell'accertamento del reddito mobiliare*, Roma, 1955, p. 315; SAMMARTIN, *L'accertamento di ricchezza mobile in base a bilancio*, Vicenza, 1951, p. 251 con ampi richiami di giurisprudenza.

Tuttavia, posto che i conguagli dividendo non sono mai un utile sotto il profilo giuridico ed economico, la questione non ha più importanza dopo che il legislatore, all'art. 83 del t.u. imposte dirette, collocando gli interessi di conguaglio fra i proventi non soggetti ad imposta, ha precisato che di utili non si tratta, neppure sotto il profilo fiscale. E poiché gli interessi di conguaglio sono tali, in quanto si tratti di prestazioni effettuate a questo titolo, ne consegue che, qualunque sia la destinazione che la società dà alle somme percepite, la natura giuridica della prestazione non cambia.

9. Ne consegue pertanto che, ai fini dell'imposta complementare, anche i conguagli dividendo non costituiscono, una volta distribuiti, utile tassabile: ed infatti, pur nel silenzio della legge, è stato precisato che "nell'ipotesi di emissioni di nuove azioni con versamento da parte dei soci a titolo di conguaglio dividendo, gli importi versati a tale titolo (esclusi i versamenti per rimborso spese) vanno detratti dall'ammontare dei dividendi da assoggettare a ritenuta" (Circolare ministeriale 2 aprile 1963, n. 110). Vale infatti anche per queste partite l'osservazione che non si tratti di utili né per la società né per il socio, così come per i sovrapprezzi, e la esclusione del sistema della ritenuta si appalesa giustificata in pieno.

Per quanto concerne l'imposta sulla società, a differenza di quanto avviene per i sovrapprezzi, riterrei che il conguaglio dividendo non vada preso in considerazione non solo ai fini della determinazione del reddito imponibile – perché non è un reddito esente –, ma neppure relativamente al patrimonio imponibile. Se infatti i conguagli dividendo vengono utilizzati per la distribuzione del dividendo dell'esercizio in cui vengono richiesti essi non danno luogo alla costituzione di una riserva, palese o occulta; cioè, in sostanza, non vanno ad accrescere il patrimonio sociale, al quale si vengono soltanto a trovare annessi temporaneamente. Ad opposta soluzione si deve peraltro pervenire qualora la società non distribuisca (se si ammette che possa farlo) le somme introitate a questo titolo. Esse allora andranno a formare una partita che acquisterà comunque rilievo, ai fini dell'imposta sulla società, come una riserva (accade del resto la stessa cosa per gli utili riportati a nuovo).

10. Da ultimo, per quanto riguarda l'imposta di registro, se si esclude che il conguaglio dividendo abbia la natura di conferimento, ne discende l'inapplicabilità ai versamenti effettuati a questo titolo dell'imposta di cui all'art. 85 della tariffa A. Peraltro, a differenza del sovrapprezzo, il conguaglio dividendo costituisce, come si è visto, una prestazione diversa e distinta dal prezzo complessivo dell'azione, in quanto ad essa si ricollega la nascita di un particolare diritto: onde si può ben ritenere che in tal caso si sia in presenza di due disposizioni distinte ai sensi dell'art. 9 della legge, delle quali l'una ricade sotto il disposto dell'art. 85,

l'altra, il conguaglio dividendo, sotto quello dell'art. 28 T.A. Evidente è l'applicazione dell'art. 28 se, all'atto della sottoscrizione, il socio si limiti ad assumersi l'obbligazione di pagare gli interessi di conguaglio: ma anche se il versamento è contestuale alla sottoscrizione non può escludersi l'applicabilità dell'art. 28 solo perché manca la assunzione di una obbligazione anteriormente al pagamento, dal momento che l'articolo in questione torna applicabile non solo alle assunzioni di obbligazioni propriamente dette, ma anche, per esempio, ai mutui, ai finanziamenti, ecc. Questa norma tipicamente "residuale" colpisce in realtà una vasta – e non specificata – categoria di obbligazioni e prestazioni in danaro e torna applicabile – a mio avviso – ai conguagli dividendo in via diretta o, eventualmente, in via analogica<sup>68</sup>.

Va da sé che, essendo il conguaglio dividendo cosa affatto diversa dall'aumento di capitale con conferimento si è in presenza di due atti tassabili – e non di uno solo: – anzi, mentre per l'aumento l'atto è costituito dalla delibera, per gli interessi di conguaglio riterrei che sia la sottoscrizione (che funziona da condizione sospensiva per l'aumento) l'atto dalla cui redazione nasce l'obbligo di pagare l'imposta per gli interessi di conguaglio.

---

<sup>68</sup>Viceversa la Commissione Centrale, in data 18 luglio 1963, n. 102319 (in *Massimario Assonime*, voce *Imposta di registro*, III, 1, *Società. – Aumento di capitale*) ha ritenuto che i rimborsi spese e i conguagli dividendo non sono soggetti né all'imposta di conferimento né alla tassa d'obbligo, non potendo qualificarsi come apporti e mancando l'assunzione di un'obbligazione da parte dei soci.

## ASPETTI FISCALI DEI RIMBORSI SPESE VERSATI DAI SOCI ALLA SOCIETÀ PER LA COSTITUZIONE O LE MODIFICAZIONI DELL'ATTO COSTITUTIVO\*

1. La costituzione di una società, l'aumento del capitale sociale o le altre modificazioni dell'atto costitutivo comportano delle spese che, non di rado, le società usano farsi rimborsare dai soci. Ora, una parte della dottrina e della giurisprudenza è orientata nel senso di ritenere che le somme versate dai soci alla società a titolo di rimborso di tali spese non siano altro che dei conferimenti, anzi, per l'esattezza, dei soprapprezzi<sup>1</sup>. È opportuno intanto precisare di quali spese si tratta: onorari del notaio e dei professionisti in genere, stampigliatura delle azioni e dei certificati, tributi (di registro e di concessione governativa) gravanti la costituzione o la modificazione dell'atto costitutivo, imposta di bollo sui titoli. Sono queste infatti le spese in considerazione delle quali il legislatore ha dettato la norma di cui all'art. 2426 del codice, ammettendone l'ammortamento in un periodo non superiore a cinque esercizi<sup>2</sup> e quella dell'art. 97 del testo unico sulle imposte dirette. Viceversa non rientrano nel concetto di spese di costituzione (o di aumento del capitale sociale) le spese riguardanti l'istituzione della azienda<sup>3</sup>. Infatti, per quanto vengano qualche volta confuse o promiscuamente considerate<sup>4</sup>, si

---

\* *Riv. dir. fin.*, 1966, pp. 101-113.

<sup>1</sup>In questo senso CASTELLINO, *L'emissione di nuove azioni di società: natura economica e trattamento fiscale (nei riguardi del tributo mobiliare) del sovrapprezzo, del conguaglio dividendo e del rimborso spese*, in *Temi trib.*, 1961, p. 633 ss.; SANTINI, *Il premio di emissione sulle azioni di società*, in *Riv. dir. civ.*, 1958, I, p. 385 ss. *Contra*, GRECO, *Aumento di capitale di società azionarie, quote per il rimborso di imposte e spese varie e criteri per la tassazione*, in *Riv. dir. fall.*, 1954, II, p. 104. Anche il Montuori, *La determinazione dei redditi soggetti all'imposta di R.M.*, Torino, 1963, p. 233, afferma che il "rimborso delle spese di aumento del capitale non può essere assimilato al sopra-prezzo delle azioni o agli interessi di conguaglio". Da rilevare, infine, per quanto concerne la dottrina ragioneristica, che l'Amaduzzi, *Le gestioni comuni*, Torino, 1961, p. 231, considera il caso di emissione d'azioni con rimborso spese come un caso di emissione *alla pari*.

<sup>2</sup>Cfr. FRÈ, *Le società per azioni*, in *Commentario al codice civile diretto da Scialoja e Branca*, Bologna, 1961, p. 568.

<sup>3</sup>In ordine alle quali vedasi DE GREGORIO, *I bilanci delle società anonime*, Milano, 1936, p. 350.

<sup>4</sup>Come fanno ad esempio ZAPPALÀ-LANZA, *L'imposta sui redditi mobiliari*, Napoli, 1964, pp. 600-601.



tratta di due categorie di spese che vanno tenute ben distinte, sia sotto il profilo giuridico, sia sotto il profilo contabile: ed è solo alle prime – e non anche alle seconde – che il legislatore ha avuto riguardo dettando le norme ora ricordate del codice civile (art. 2426) e del t.u.i.d. (art. 97). Le spese di costituzione e di aumento del capitale si distinguono infatti da quelle di fondazione e di istituzione dell'azienda (studi preparatori, pubblicità, ricerche di mercato ecc.) sia perché quelle – e non anche queste – hanno natura di spese di contratto (come cercherò di dimostrare), sia perché, pur essendo anche le spese di costituzione delle spese inevitabili, senza le quali l'ente sociale non potrebbe esistere, tuttavia non possono qualificarsi spese produttive, mentre le spese di istituzione possono rappresentare un'attività non puramente fittizia<sup>5</sup>. Ed invero, in caso di liquidazione, le spese di costituzione o di aumento non hanno, per loro natura, alcun valore, valore che invece possono avere i risultati di ricerche e studi<sup>6</sup>.

Orbene, le spese di costituzione ed aumento mi par che abbiano natura di spese di contratto, anche se si qualificano come tali solo le spese relative alla documentazione del contratto e “all'adempimento delle altre formalità necessarie, obbligatorie o solo normalmente utili affinché il contratto acquisti la sua piena efficacia e validità”<sup>7</sup>. Tale è la spesa relativa all'atto pubblico per la costituzione o per l'aumento (vale a dire per il contratto di società o per il suo ampliamento): e tale mi sembra anche la spesa per i titoli che documentano il vincolo sociale. Alla stessa conclusione si deve pervenire per quanto concerne le spese di *sostituzione* dei titoli o dei certificati azionari nonché per le spese di trasformazione o fusione<sup>8</sup>. Appare quindi evidente che quando si afferma che il rimborso è un soprapprezzo “tout court” si pecca un po' di semplicismo giacché si ha riguardo solo al rimborso spese richiesto in occasione di un aumento di capitale mediante nuovi conferimenti; dovendo negli altri casi porsi più esattamente il problema se al rimborso spese debba o meno riconoscersi la qualifica di conferimento.

Anche nell'ipotesi di aumenti di capitale mediante imputazione a capitale di riserve od altri fondi, le spese dell'operazione sono sempre spese di contratto in quanto la modificazione dell'atto costitutivo è modificazione del contratto sociale.

È comunque vero che assai spesso il rimborso viene chiesto dalla società, ai soci in occasione di un aumento di capitale mediante nuovi conferimenti (ed è forse il caso di maggior rilievo) e non è infrequente che nelle delibere sociali assuma il nome di “soprapprezzo per rimborso spese”. Altre volte, invece, viene

---

<sup>5</sup> Così FOLLIET, *Le Man dans les sociétés anonymes du point de vue juridique et comptable*, Lausanne, 1954, pp. 42-50.

<sup>6</sup> L'osservazione è di CHAVENAU, *Les bilans aux points de vue commercial, industriel et fiscal*, Paris, 1931, p. 47.

<sup>7</sup> REDENTI, *Dei contratti nella pratica commerciale*, Padova, 1934, p. 357.

<sup>8</sup> L'equivalenza è sostenuta anche da ZAPPALÀ-LANZA, *L'imposta*, cit., p. 601 e MONTUORI, *La determinazione*, cit., p. 222.

richiesta una somma unica per “soprapprezzo” e per “rimborso spese”. La cosa poi si complica quando si richiede una somma anche a titolo di “conguaglio dividendo”.

Peraltro, giacché di questo istituto e del soprapprezzo ho già avuto occasione di occuparmi<sup>9</sup> limiterò qui il discorso al rimborso spese. Già accennavo che le prevalenti dottrina e giurisprudenza ritengono che abbia natura di conferimento: anzi di soprapprezzo<sup>10</sup>. Ma è evidente come, almeno in alcuni casi, tale natura sia senz'altro da escludersi, come quando la società, si limiti a richiedere il rimborso delle sole spese di stampa e di bollo relative ai certificati azionari che i soci volessero ritirare, e quindi richiedere per esempio 100 a chi ritira il certificato di un'azione, 200 a chi ritira il certificato di cento azioni e così via (la spesa per la stampa resta eguale; l'imposta di bollo è a scaglioni). Qui non si può parlare né di conferimento né di soprapprezzo, per ragioni che direi intuitive, non essendo la prestazione del socio proporzionale alla quota di partecipazione; il che ci consente di individuare almeno una ipotesi di rimborso spese vero e proprio. Una ipotesi, ma, a mio avviso, non la sola, poiché anche lasciando da parte questo caso limite, la prestazione che il socio fa alla società, a titolo di rimborso spese (e che tale in effetti sia) va sempre distinta dalla prestazione effettuata a titolo di soprapprezzo o di conferimento così come in ogni contratto, la prestazione per le spese è distinta da quella principale dedotta in contratto: e non pare che vi siano ragioni perché il contratto di società debba fare eccezione a questa regola.

In realtà, peraltro, è doveroso riconoscere che se la distinzione fra rimborso spese e soprapprezzo (o conferimento) è abbastanza agevole su di un piano concettuale, non risulta sempre tale nella pratica. Sotto il primo profilo, il punto centrale è che si tratta di spese di contratto: e che nello stipulare il contratto una parte (i soci che fondano la società, nella ipotesi di costituzione: il socio che entra in società, nell'ipotesi dell'aumento di capitale) se le assuma: e che la prestazione fatta a questo titolo è cosa diversa da quella fatta a titolo di conferimento. Tant'è vero che il socio che abbia soltanto conferito e pagato un soprapprezzo si trova in una posizione diversa da quello che abbia pagato un rimborso spese, il quale ha

---

<sup>9</sup>Vedesi il mio scritto *Aspetti fiscali dell'emissione di azioni con soprapprezzo e del conguaglio dividendo*, in questa *Rivista*, 1965, I, p. 55 ss.

<sup>10</sup>Scrive il CASTELLINO, cit., p. 635, che “poiché la logica invita a chiamare le cose col loro nome, la riassunzione del rimborso spese sotto il titolo di soprapprezzo gioverebbe non poco alla chiarezza delle idee”. Viceversa mi sembra che qualificare il rimborso spese come un soprapprezzo a parte le ragioni esposte nel testo – sia in pieno contrasto proprio con quanto afferma lo stesso CASTELLINO a proposito del soprapprezzo. E valga il vero: secondo il CASTELLINO il soprapprezzo “ha lo scopo di recare alla società, per ogni nuova azione emessa, un conferimento sufficiente a permettere, negli esercizi successivi, la corresponsione di un dividendo unitario immutato”. Ma allora non si vede come possa qualificarsi soprapprezzo un rimborso spese che, per la funzione e per l'ammontare, non ha proprio nulla a che vedere con la corresponsione del dividendo!

diritto che la società utilizzi le somme che ha introitato a questo titolo proprio per lo scopo per cui le ha ricevute. E non è che la cosa sia indifferente per il socio: se il socio ha rimborsato le spese alla società è questa che vi deve provvedere, sollevando il socio da ogni ulteriore prestazione; e se non ha provveduto pur avendo ricevuto una somma a questo specifico fine, non par dubbio che vi sia una responsabilità, ben diversa da quella che si avrebbe nel caso il socio non avesse rimborsato le spese, potendosi in tal caso discutere su chi debba sopportare le medesime. Inoltre, nulla vieta che la società chieda ai soci una cifra a titolo di rimborso spese con l'impegno di restituire l'eventuale eccedenza rispetto alle spese effettivamente sostenute; anche in tal caso non potrebbe trovare applicazione l'art. 2430 che vieta la distribuzione ai soci del fondo sovrapprezzo, se la riserva legale non è ancora formata. Non si vede infatti, perché – l'ipotesi è facilmente realizzabile in sede di costituzione – i soci non possono versare una cifra alla società perché paghi le spese e quest'ultima non possa restituire la eccedenza non utilizzata. Ma se si considera il rimborso come un conferimento o un sovrapprezzo la soluzione dovrebbe essere quest'ultima.

Inoltre escludendo che il rimborso spese abbia la natura di conferimento ne consegue anche la impossibilità, che si costituisca un fondo di riserva con le somme versate a tale titolo. Anzi a questo proposito, non sembra logico – né corretto – quando l'aumento del capitale avviene con un sovrapprezzo, e senza rimborso di spese, che queste ultime vengono imputate al fondo sovrapprezzo e che questo vada passato a riserva così decurtato<sup>11</sup>.

Si è ritenuto peraltro “che l'imputazione delle spese per l'aumento del capitale alla sopra detta riserva (sovrapprezzo) non si potrebbe riprovare quando il sovrapprezzo sul valore nominale delle azioni fosse proprio versato dai nuovi sottoscritti per coprire le menzionate spese”<sup>12</sup>. Ma allora non si tratta di un vero sovrapprezzo: e l'opinione dell'illustre a. testé citata viene a confermare, sia pure indirettamente, l'esigenza della distinzione fra sovrapprezzo e rimborso spese.

Sotto il profilo pratico, tuttavia la distinzione fra rimborso spese e sovrapprezzo non è, come dicevo, sempre agevole. Se la società si fa rimborsare solo le spese afferenti ai titoli oppure, pur richiedendo ai soci una somma *a forfait*, si pattuisca di restituire l'eccedente o di chiedere un ulteriore versamento a conguaglio, si è certamente in presenza di un rimborso spese. Ma in mancanza di queste pattuizioni, una somma proporzionale al conferimento, ancorché qualificata come rimborso spese, può benissimo essere, in sostanza, un sovrapprezzo. Quale dunque il criterio per individuare i due istituti?

---

<sup>11</sup> Nel senso del testo anche JANTON, *Etude financière et juridique sur l'augmentation de capital dans les sociétés anonymes*, Paris, 1931, p. 94.

<sup>12</sup> ONIDA, *Le dimensioni del capitale d'impresa*, Milano, 1944, p. 302.

Certamente è irrilevante il *nomen iuris* dato dalle parti quando non corrisponda alla causa effettiva del versamento: così, nell'ipotesi che una società, emettendo azioni del valore nominale di 1000 chieda un sovrapprezzo per "rimborso spese" di 5, si è certamente in presenza di un semplice rimborso spese, mentre se ad un valore nominale di 1000 corrisponde un "rimborso spese" di 2000 è evidente che questo ulteriore versamento è un vero e proprio apporto supplementare, vale a dire un sovrapprezzo. Ma, a parte questi casi estremi, di scuola, molte volte il dubbio è effettivamente esistente. Un criterio di discriminazione può essere dato dall'ammontare del versamento, il quale a sua volta è in funzione della causa per cui viene effettuato, vale a dire di perequazione (sovrapprezzo), o meno, fra vecchi e nuovi soci.

Riassumendo, mi pare che si possa concludere che si è in presenza di un rimborso spese e non di un conferimento o di un sovrapprezzo quando il rimborso non sia proporzionale alle quote di partecipazione della società; ovvero venga determinato *a posteriori* in misura pari alle spese effettivamente sostenute; ovvero ancorché stabilito in misura proporzionale alle quote di partecipazione si pattuisca la restituzione dell'eccedenza da parte della società o un ulteriore conguaglio da parte dei soci; ovvero venga stabilito in misura forfettaria proporzionale alle quote di partecipazione, ma senza però che abbia la funzione di pareggiare vecchi e nuovi soci (e, naturalmente, non venga richiesto a titolo di conguaglio dividendo).

Peraltro, le società talvolta chiedono una somma unica a titolo di sovrapprezzo e rimborso spese (ma è prassi che va scomparendo). In tal caso, se la somma versata dal socio a titolo di sovrapprezzo e rimborso spese è unica, non mi pare che si possa individuare una prestazione autonoma per quanto concerne le spese. Si tratterà pur sempre di un sovrapprezzo, perché la prestazione oltre il valore nominale è unica e unica è la causa del pagamento; il fatto che la società, nel determinare la somma da pagare, abbia tenuto presente anche le spese dell'aumento è da vedersi più come motivo – che la società con la delibera porta a conoscenza dei soci – che non come causa del pagamento. Ma il socio, in questo caso, paga solo il prezzo (valore nominale o sovrapprezzo) dell'azione, così come se la società, nel determinare la misura del sovrapprezzo, avesse tenuto conto anche delle spese senza poi farne menzione. Non mi pare cioè che, in un contratto, la obbligazione per le spese sia più distinguibile da quella principale se viene fusa con essa e non separatamente indicata. Per questa stessa ragione mi pare che, anche in questo caso, l'importo del sovrapprezzo sia da contabilizzare interamente nell'apposito fondo, senza cioè detrarre le spese di emissione. In realtà anche se la società ha usato delle somme versate dai sottoscrittori per pagare le spese, cioè non vuol dire che il conferimento del socio non debba egualmente risultare – nel passivo nella sua interezza, per non creare pericolose confusioni, specialmente nella determinazione dell'utile<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup>Per il contratto di società il legislatore non ha dettato norme specifiche sulle spese di con-

Quanto al soggetto tenuto legalmente al pagamento delle spese, in mancanza di pattuizioni al riguardo, questo mi sembra essere in ogni caso la società. Ciò è evidente nel caso di aumento del capitale (o di trasformazione) in quanto è la società debitrice di fronte ai terzi: ma anche nell'ipotesi di costituzione le spese di contratto gravano legalmente sull'ente, in base ai principi, il che è confermato implicitamente dall'art. 2338, 1° comma, che dichiara la società tenuta a rilevare i promotori delle obbligazioni assunte e rimborsare loro le spese sostenute. Peraltro, il fatto che sia la società legalmente tenuta alle spese di contratto non impedisce naturalmente che queste siano assunte dai soci, trattandosi di materia lasciata alla piena disponibilità delle parti, così come nella compravendita nulla impedisce che le spese di contratto, poste dalla legge a carico del compratore vengano invece assunte dal venditore o direttamente o rimborsando il compratore.

Orbene, nell'un caso o nell'altro, una volta determinato consensualmente a chi fanno carico le spese, non ha più importanza sapere quale delle parti sia *legalmente* tenuta a sopportarle giacché, in presenza di una pattuizione espressa, l'autonomia delle parti si sostituisce al regime legale, che opera appunto solo quando manchi una diversa volontà dei soggetti interessati all'atto. Pertanto, ai fini dell'individuazione e della qualificazione della prestazione "rimborso spese" è irrilevante che il rimborso avvenga a favore di chi è legalmente tenuto a sopportare le spese o viceversa, trattandosi in ogni caso di un rimborso spese.

2. Le spese di costituzione e di aumento sono, com'è noto, detraibili ai fini dell'imposta di ricchezza mobile. Sulla detraibilità delle spese in questione si era a lungo discusso prima dell'entrata in vigore del nuovo testo unico sulle imposte dirette, sostenendosi da alcuni che ad esse non dovesse riconoscerai la natura di spese afferenti la produzione del reddito<sup>14</sup>: ma l'art. 97 del T.U. ha, mi pare correttamente, risolto il problema ammettendone espressamente la detraibilità. Quel che invece non convince è che il citato art. 97 abbia previsto la detraibilità delle spese di costituzione o aumento (e nella stessa categoria occorre far rientrare anche le altre spese contrattuali, di trasformazione, di fusione, ecc.) in cinque esercizi, ed in misura non superiore ad un quinto per ciascuno di essi<sup>15</sup>. Infatti sarebbe stato più logico ammetterne la detraibilità per intero nello stesso esercizio in cui sono sostenute, non potendosi, data la loro natura, configurarle come spe-

---

tratto come ha fatto, invece, per la compravendita (cfr. GORLA, *La compravendita e la permuta*, Torino, 1937, p. 258; RUBINO, *La compravendita*, Milano, 1962, p. 608 ss.) all'art. 1475 cod. civ. Il REDENTI. *I contratti*, cit., p. 357, ritiene che nella costituzione della società le spese, giusta i principi, devono gravare proporzionalmente sui soci o sulla massa.

<sup>14</sup> Cfr. per tutti TRAINA-PORTANOVA, *Spese e passività deducibili nell'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1956, p. 39 e 255. La detraibilità era invece sostenuta da GRILLO, *Il bilancio delle società per azioni*, Milano, 1959, p. 37 ss. a carico dello stesso esercizio in cui le spese avessero origine.

<sup>15</sup> Sulla portata dell'art. 97 vedasi BERLIRI, *Il testo unico sulle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 289.

se pluriennali, detraibili quindi nei limiti delle quote imputabili a ciascun esercizio. È evidente infatti che, per esempio, se si considerano le spese di costituzione come pluriennali, queste dovrebbero essere imputabili ad ogni esercizio in ragione di tutta la durata della società: ora non potendosi applicare siffatto criterio per gli inconvenienti che comporterebbe, una volta ammessane la natura di spese afferenti la produzione di redditi, la cosa più logica era quella di consentirne la detraibilità nell'esercizio in cui vengono sostenute. E le perplessità, sulla razionalità dell'art. 97 aumentano quando si consideri che le spese in parola possono venire detratte, nella misura accennata, solo a partire dall'esercizio *successivo* a quello in cui sono sostenute. Comunque, a parte questi rilievi, certo che l'articolo 97 trova applicazione quando la società, non si è fatta rimborsare le spese.

Ma quando il rimborso c'è stato? Una parte della dottrina ritiene che siano comunque detraibili, osservando che "il silenzio della legge non può essere fatto valere in danno del contribuente"<sup>16</sup>, mentre da altri si osserva che, poiché con il rimborso delle spese si attua il trasferimento di un costo dalla società ai soci, la società non sopporta alcun costo che possa ammortizzare<sup>17</sup>.

Tale seconda tesi sembra da preferire. L'art. 97 infatti, presuppone che le spese facciano carico alla società: e non solo formalmente, nel senso cioè che sia la società ad effettuare i pagamenti relativi, ma anche sostanzialmente nel senso che gravino sulla società poiché, se è un altro soggetto a sopportarle, la detrazione (di spese non sostenute) non avrebbe senso. Basti del resto pensare all'ingiustificata sperequazione che si avrebbe nel caso in cui le spese – per fare l'ipotesi più semplice – di costituzione venissero sopportate direttamente dai soci, senza l'intervento della società: caso in cui, com'è evidente, la società non potrebbe certo detrarre. Ma la situazione è esattamente la stessa se la società viene rimborsata dai soci: sul piano sostanziale sono sempre questi ultimi, in definitiva, a sopportare le spese della costituzione, salvo che nell'un caso vi hanno provveduto direttamente, nell'altro con l'intermediazione della società. Ma allora si deve concludere che se non si vuol dar luogo ad una assurda sperequazione – in ambedue i casi le spese, proprio poiché non sopportate dalla società sono indetraibili, eguale dovendo essere la soluzione da accogliersi. Ora, proprio perché la società, quando i soci decidono di assumersi l'onere delle spese, funge da semplice intermediaria, di guisa che l'operazione si riduce ad una semplice partita di giro, si deve altresì escludere che il rimborso abbia la natura di *ricavo* concorrente a formare il reddito di ricchezza mobile. Va anzi rilevato che se la società che si è fatta rimborsare le spese contabilizzasse *sic et simpliciter* nello stesso esercizio, i rimborsi versati dai soci e le spese sostenute, ai fini fiscali, si avrebbe un'altra grave e ingiustificata sperequazione in quanto i rimborsi dovrebbero venire registrati, ovviamente,

---

<sup>16</sup> CASTELLINO, *L'emissione*, cit., p. 631.

<sup>17</sup> MONTUORI, *La determinazione*, cit., p. 223.

nell'esercizio in corso mentre, a mente dell'art. 97 T.U.I.D., le spese dovrebbero venire caricate... all'esercizio successivo e solo per un quinto!

Più logico ed aderente al sistema sembra essere invece il criterio di considerare l'operazione rimborso-spese assumendo la società la veste di intermediaria per conto dei soci (e ripeto a questo proposito che, ai nostri fini, più che stabilire a chi facciano carico per legge le spese per le quali la società ha erogato le somme che le sono state corrisposte, importa che le somme stesse le siano state date per essere erogate in quel determinato modo) come una operazione che si esaurisce, per così dire, in se stessa, senza che si rifletta nei suoi componenti attivi e passivi nel conto economico<sup>18</sup>. Viceversa dovrebbe riflettersi in tale conto il saldo eventuale, attivo o passivo, della operazione: se infatti il rimborso non copre per l'intero le spese, la società avrà il diritto di ammortizzare la differenza rimasta a suo carico nei limiti di cui all'art. 97<sup>19</sup> che è il costo che la costituzione, l'aumento, ecc. determina per la società.

Correlativamente, se il saldo è attivo per la società, vale a dire se il rimborso supera le spese effettivamente sostenute (e la società, beninteso, non ha l'obbligo di restituire la differenza), il saldo stesso costituirà una componente soggetta ad imposta di ricchezza mobile. Tale eccedenza – pur non potendo qualificarsi come un ricavo costituisce pur sempre un fatto, ancorché indipendente dalla gestione sociale che determina un incremento al patrimonio della società: e poiché non si tratta di un apporto di capitale – per le ragioni viste in precedenza – da contabilizzare nel passivo del bilancio – non sembra che si possa negarne la natura di sopravvenienza attiva<sup>20</sup> o di ricavo eccezionale, tali potendo essere anche quelle acquisizioni di ricchezza che non hanno una specifica connessione con l'esercizio dell'attività<sup>21</sup>. Del resto i recuperi di somme *superiori* al previsto, come

---

<sup>18</sup> La circolare ministeriale 1° luglio 1902, n. 11959, intitolata *Proventi vari dei soggetti tassabili in base a bilancio* (riportata in DE ANGELIS-POTENZA-TESTA, *Il testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 353 ss.) distingue fra le tasse di ammissione di nuovi soci e il rimborso di oneri sostenuti per conto dei soci: riguardo alle prime la predetta circolare chiariva che non si potevano tassare in quanto non erano entrate dell'esercizio, mentre per il rimborso si legge: "Accade infatti di frequente che per certi titoli per certe operazioni sia imposto un tributo governativo speciale. Questo tributo che colpisce non il movimento della società, ma l'operazione col singolo va in definitiva a carico di quest'ultimo. Se non che nella pratica comune cade direttamente o si sopporta, direttamente dalla società la quale se ne rivale verso l'individuo. In questi casi si suole portare in attivo la rifusione fatta alla società e in passivo la spesa effettiva, eseguita da quest'ultima, ciò che equivale ad una mera partita di giro..."

<sup>19</sup> MONTUORI, *La determinazione*, cit., p. 223.

<sup>20</sup> Sul concetto di sopravvenienza attiva vedasi, fra gli altri ROMANI, *Alcune riflessioni*, p. 287. Anche DE ANGELIS-POTENZA-TESTA, *Il testo unico*, cit., p. 358 considerano come sopravvenienza qualsiasi incremento del patrimonio netto... e qualsiasi fatto, anche indipendente dalla gestione sociale".

<sup>21</sup> ZAPPALÀ-LANZA, *L'imposta*, cit., p. 164 ss con casistica affine al caso in esame.

un risarcimento del danno superiore al danno effettivamente subito, costituiscono proprio esempi classici di sopravvenienze attive.

3. Anche riguardo alla imposta complementare il rimborso spese assume una rilevanza diversa dal sovrapprezzo. Se è vero infatti la società che si è fatta rimborsare le spese dai soci non le può detrarre dal proprio reddito, ciò non toglie che le spese di cui si tratta siano, per espressa disposizione legislativa (art. 97 citato), spese inerenti alla produzione del reddito della società. Ma allora torna ad esse applicabile l'art. 136 lettera *d*) del testo unico, che dichiara detraibili dal reddito soggetto ad imposta complementare le spese inerenti alla produzione dei singoli redditi in quanto per loro natura siano indetraibili nella determinazione dei redditi stessi.

L'indetraibilità, nel caso nostro, discende dal fatto che non la società, ma i soci le hanno sopportate: e quindi, in ultima analisi, esse saranno detraibili proprio dal reddito dei soci soggetto a imposta complementare – beninteso nei limiti del dividendo percepito”.

Del pari riterrei che le spese di cui all'art. 97 dovrebbero essere detratte dal reddito soggetto ad imposta sulle società tutte le volte che le spese in questione siano state" sopportate dalla società e questa non abbia redditi soggetti a ricchezza mobile, ad esempio perché titolare di soli redditi fondiari.

Da rilevare ancora che, nelle istruzioni ministeriali alla legge n. 1745 del 1962 istitutiva della c.d. "cedolare", è stato previsto che gli importi versati a titolo di conguaglio dividendo vanno detratti dall'ammontare dei dividendi da assoggettare a ritenuta "esclusi i versamenti per rimborsi di spese". A parte che si ha qui un'ennesima prova della distinzione fra i vari versamenti *eseguiti* dai soci a seconda del titolo in base al quale vengono effettuati, va da sé che il rimborso spese non può avere nulla a che vedere con la ritenuta d'acconto.

Esso non è versato, infatti, come il conguaglio dividendo, per essere distribuito ai soci ma per coprire delle spese. La sola ipotesi in cui i versamenti per rimborso spese possono venire attribuiti ai soci si riferisca alla eventuale eccedenza a favore della società. Ma questa eccedenza, come s'è visto, costituisce un reddito tassabile per la società ed allora, se viene ripartito ai soci, dà luogo ad una erogazione di utili da assoggettare quindi alla ritenuta<sup>22</sup>. Se invece il rimborso è uguale alle spese sostenute il problema, ovviamente non si pone, in quanto la società nulla può distribuire ai soci.

4. Per quanto concerne l'imposta di registro, il rimborso spese (al pari del conguaglio dividendo) è soggetto ad un regime ben diverso da quello del so-

---

<sup>22</sup> *Contra*, Comm. centr., 15 novembre 1963, n. 1864, in *Massimario Assonime* – IV, 1 – Società – Riserve – n. 4.



vrapprezzo. Quest'ultimo, a mio avviso, ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 85 della tariffa allegato A alla legge di registro 30 dicembre 1923, n. 3269<sup>23</sup>: il rimborso spese, per contro, è soggetto alla c.d. tassa d'obbligo di cui all'articolo 28 della citata tariffa. L'obbligazione per le spese, infatti, costituisce una tipica obbligazione di somma, come tale soggetta al regime dell'art. 28<sup>24</sup>, mentre se manca una vera e propria assunzione di una obbligazione, come nel caso in cui il socio versi il rimborso al momento della sottoscrizione, deve trovare applicazione la c.d. imposta di quietanza. A questo proposito è però opportuno distinguere vari casi. Nell'ipotesi di costituzione l'atto da assoggettare alla registrazione è il contratto di società: se è pattuito un rimborso spese, l'atto in parola conterrà, due disposizioni, ai sensi della legge di registro: una costituzione di società, tassabile ai sensi dell'art. 81 della tariffa, ed un rimborso spese, che deve ricondursi all'art. 28 citato. E dal momento che non si tratta di due disposizioni connesse, a mente dell'art. 9 della legge di registro, ma di due disposizioni indipendenti (potendo benissimo l'una sussistere senza l'altra) si deve operare una separata tassazione.

Sostanzialmente eguale è il discorso che si deve fare a proposito dell'aumento di capitale con nuovi conferimenti, con l'avvertenza però che mentre per l'aumento l'atto soggetto ad imposta è la delibera, per il rimborso spese è costituito dalla sottoscrizione del socio (che funge invece, secondo l'impropria terminologia del legislatore fiscale, da condizione sospensiva per l'aumento). Ed invero la semplice delibera di emettere nuove azioni, così come non realizza l'aumento del capitale non pone neppure in essere l'obbligazione per le spese, che verrà ad esistenza quando il socio – sottoscrivendo – se le assuma<sup>25</sup>.

Per contro, se l'aumento avviene mediante imputazione di riserve a capitale, e nella delibera è previsto che i soci si accollino le spese dell'aumento, l'obbli-

---

<sup>23</sup> Sull'applicabilità al sovrapprezzo dell'art. 85 della tariffa allegata alla legge di registro e relativa problematica rinvio, per non ripetermi, al mio scritto *Aspetti fiscali ecc.*, e ai richiami ivi contenuti.

<sup>24</sup> Così, sostanzialmente, Comm. centr., 17 luglio 1942, n. 58908, in *Giur. imp.*, 1945, n. 38.

<sup>25</sup> Viceversa il Trib. Roma, 30 aprile 1960, in *Dir. prat. tribut.*, 1961, I, p. 407 ss. pur avendo, a mio avviso esattamente, negato che ai rimborsi spese versati dai sottoscrittori di nuove azioni dovesse riconoscersi la natura di sovrapprezzi o conferimenti in genere ed avendone anche negato la tassabilità con l'imposta propria degli aumenti di capitale, non si è posto il problema se dovesse applicarsi un altro articolo della tariffa. Resta naturalmente da vedere (e non è dato desumerlo dal testo della sentenza) se il tribunale abbia inteso implicitamente escludere la tassabilità dei rimborsi spese con l'imposta di registro ovvero se abbia ritenuto di non potere modificare la *causa petendi* della pretesa fiscale, limitandosi a pronunciarsi sulla legittimità dell'atto di imposizione impugnato. La Commissione centrale, con decisione in data 18 luglio 1963, n. 1C2319, aveva ritenuto che i rimborsi spese (e i conguagli dividendo) non fossero soggetti né ad imposta di conferimento né a quella d'obbligo; ma in data 15 ottobre 1963, con decisione n. 370 ha dichiarato che i rimborsi spese richiesti ai soci in occasione di un aumento di capitale soggiacciono alla imposta prevista per quest'ultimo atto (conf. Comm. centr. 18 marzo 1963, n. 96730).

gazione sorge immediatamente per i soci e di conseguenza si rende subito dovuta l'imposta per il rimborso spese come nel caso della costituzione; lo stesso dicasi per le spese di trasformazione.

5. Da ultimo, va precisato che i rimborsi spese non costituiscono entrate soggette ad ige. Non si tratta infatti di entrate corrispettive di un servizio reso dalla società, né di spese accessorie ad un atto economico che dia luogo ad imposta. Del resto è opinione pacifica che i rimborsi spese veri e propri esulino, in ogni caso, dall'ambito di applicabilità dell'ige, in quanto costituiscono dei semplici movimenti di capitale, nel senso in cui tale espressione è usata dalla legge organica, e sempre che non siano corrispettivi di un servizio<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Cfr. ROMANI, *L'entrata imponibile nel sistema dell'ige*, Milano, 1958, p. 145 ss., con un esauriente esame dei problemi relativi ai rimborsi spese in generale.

VERBALE DI ASSEMBLEA DI SOCIETÀ PER AZIONI  
ED “ENUNCIAZIONE” DI CONVENZIONE  
AGLI EFFETTI DELL’IMPOSTA DI REGISTRO \*  
(nota a Cass. 7 ottobre 1967, n. 2291)

CASSAZIONE CIVILE, I SEZIONE, 7 ottobre 1967, n. 2291 – FAVARA *Presidente* – D’ARMIENTO *Estensore* – GEDDA P.M. (conf.) – E.N.E.L. (avv. Guerra) – Amm.ne Finanze (avv. gen. Stato).

*Conferma App. Roma, 7 aprile 1966.*

Imposta registro – Soprapprezzo azionario – Imposta d’obbligo o di quietanza – Applicabilità Imposta per gli aumenti di capitale – Inapplicabilità (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3269, artt. 28, 60 e 85 allegato A).

Imposta registro – Verbale di aumento di capitale Obbligazione di pagare un soprapprezzo – Enunciazione – Possibilità – Apprezzamento di fatto – Insindacabilità in Cassazione (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3269, art. 62; Codice di proc. civile, articolo 360).

*Il soprapprezzo azionario è soggetto o alla tassa d’obbligo o a quella di quietanza e non già all’imposta prevista per gli aumenti di capitale.*

*La delibera assembleare di aumento del capitale può contenere l’enunciazione della obbligazione assunta da un terzo di pagare un soprapprezzo. Lo stabilire se tale enunciazione sussista o meno costituisce apprezzamento di fatto, insindacabile in cassazione.*

*Omissis.* – Con verbale del 10 giugno 1960 i soci della Società Romana di Eletticità s. p. a. deliberavano di aumentare il capitale sociale da 45 a 50 miliardi, mediante emissione di 2.500.000 nuove azioni del valore nominale di lire 2.000 ciascuna, delle quali 1.000.000 riservate ad un Consorzio finanziario all’uopo costituito, previa rinuncia dei vecchi soci al diritto di opzione, e gravate di un soprapprezzo di lire 1.000 per ciascuna azione.

---

\* *Giur.it.*, 1968, I, pp. 3-13.

L'Amministrazione finanziaria tassava la delibera, per quanto riguardava il sovrapprezzo, anche con la aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 28 della tariffa A allegata alla legge di registro, con riferimento all'obbligo assunto dai sottoscrittori delle nuove azioni di pagare il sovrapprezzo, ed il 2 aprile 1963 ingiungeva alla Società Romana Elettricità di pagare la somma di lire 5.260.000.

La Società Romana Elettricità proponeva opposizione dinanzi al Tribunale di Roma.

L'Amministrazione finanziaria, costituitasi, contestava la fondatezza dell'opposizione.

In corso di causa si costituiva, in sostituzione dell'opponente, l'Ente Nazionale Energia Elettrica (E.N.E.L.), in forza della L. 6 dicembre 1962, n. 1643, di nazionalizzazione delle imprese elettriche.

Il Tribunale respingeva l'opposizione, con sentenza 24 aprile 1965, che, su impugnazione principale dell'E.N.E.L. e su impugnazione incidentale dell'Amministrazione finanziaria (relativa, quest'ultima, alla ritenuta legittimazione attiva dell'E.N.E.L.) la Corte d'appello di Roma confermava con sentenza 7 aprile 1966, considerando che era infondato l'assunto dell'E.N.E.L., secondo cui l'atto, esibito per la registrazione, non conteneva obbligazione di pagamento, assunta dai sottoscrittori delle nuove azioni, in relazione al sovrapprezzo di lire 1.000 ciascuna, e pertanto non era applicabile la tassa proporzionale, di cui— all'art. 28 della tariffa A della legge di registro, perché all'atto enunciante (deliberazione dell'assemblea dei soci) non avevano partecipato le stesse parti dell'atto enunciato (obbligo di pagamento del sovrapprezzo), sicché il Tribunale aveva ritenuto, in definitiva, la fiscale esistenza di tale ultimo atto in base alla mera dichiarazione del debitore, cioè della società tassata. Premesso che, per la tassabilità a norma dell'art. 62 della legge di registro, il requisito che all'atto enunciato partecipino necessariamente tutti i soggetti dell'atto enunciante non costituisce regola assoluta: infatti l'osservanza del principio, che trova la sua razionale giustificazione nell'esigenza che si abbia prova certa dell'atto enunciato, viene meno quando, per la natura dell'atto enunciato e la particolare strutturazione assunta dall'atto enunciante, dal contesto di questo si possa trarre ugualmente la prova dell'esistenza dell'altro atto, specie quando l'esistenza giuridica della enunciazione sia dimostrata dal concreto comportamento delle parti che non hanno preso parte all'atto enunciante; nella specie, tenuto conto delle complesse operazioni descritte nel verbale di assemblea ed interpretando questo atto, doveva ritenersi che l'obbligo del pagamento del sovrapprezzo avesse costituito il presupposto necessario dell'adottata deliberazione e la ragione della stessa emissione delle azioni (previa rinuncia dei vecchi soci al diritto di opzione), e da ciò doveva trarsi la prova dell'esistenza dell'atto enunciato, consistente, appunto, nell'impegno dei nuovi sottoscrittori, ai quali erano riservate le nuove azioni, di pagare il relativo sovrapprezzo. Questo, quindi, costituiva l'imprescindibile premessa della delibe-

razione, con la quale, in sostanza, quell'obbligazione di pagamento era stata resa operante; inoltre, la prova dell'atto, che aveva formato oggetto della tassazione, era avvalorata dalla circostanza, pacifica tra le parti, che il sovrapprezzo era stato in effetti versato, precisamente in adempimento dell'obbligo assunto con l'atto enunciato.

Avverso la riassunta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'E.N.E.L., con atto 30 luglio 1966; resiste con controricorso il Ministero delle Finanze; entrambe le parti hanno presentato memorie.

*Motivi:* Con il primo motivo il ricorrente, denunciando la violazione dell'art. 28 tariffa all. A, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, e dell'art. 62 dello stesso R. D.; nonché la insufficienza ed illogica motivazione circa un punto decisivo, sostiene che la Corte di merito erroneamente ha ritenuto tassabile l'atto in questione. Argomenta in proposito che, non rientrano nella fattispecie, tassabile ai sensi dell'art. 28 citata tariffa, né la delibera assembleare di aumento di capitale con sovrapprezzo, né la dichiarazione degli amministratori che l'aumento di capitale è stato sottoscritto.

Ed aggiunge che, pur interpretando in tal modo l'art. 28, la promessa di sottoscrivere le emittende azioni e di pagare il relativo sovrapprezzo, non sarebbe sfuggita a tassazione, giacché questa sarebbe egualmente avvenuta quando il sovrapprezzo passava a capitale o quando veniva ripartito fra i soci.

Con il secondo motivo l'E.N.E.L., denunciando la violazione delle medesime norme e la mancanza o l'illogicità della motivazione, sostiene che la Corte di merito ha errato nel ravvisare che dalla delibera assembleare si ricavi l'esistenza di una promessa di pagamento. Osserva a riguardo che, perché sussista enunciazione di una convenzione verbale occorre che nell'atto enunziante siano indicati gli estremi fondamentali, primo fra tutti i soggetti; e che, perché sussista enunciazione di una promessa di pagamento o di ricognizione debito, è necessario che l'enunciazione provenga dall'obbligato, così che possa costituire titolo nei suoi confronti. Ora – conclude il ricorrente – non avendo la sentenza motivato, né in ordine all'esistenza dell'obbligo di sottoscrivere le azioni, né in ordine al soggetto che avrebbe assunto tale obbligo, essa è indubbiamente viziata.

Il ricorso è infondato.

A confutazione del primo mezzo osserva questo Supremo Collegio che per principio giurisprudenziale ormai consolidato, – e dal quale non vi sono ragioni per discostarsi l'imposta proporzionale, prevista dall'art. 85 della tariffa all. A della legge di registro 31 dicembre 1923, n. 3269, non si applica al sovrapprezzo che sia riscosso dalle società per azioni, sulle azioni emesse per aumento di capitale, oltre il valore nominale di quelle già emesse, in quanto il detto sovrapprezzo ha natura di conferimento al patrimonio sociale, e non di aumento di capitale, cui soltanto si riferisce l'art. 85 (cfr. da ultimo Cass., 11 luglio 1966, n. 1822).

L'obbligazione assunta dai sottoscrittori di pagare il sovrapprezzo deve, pertanto, ai fini del registro, essere assoggettata ad imposta di obbligo, di cui all'art. 28 (della Tariffa all. A) della legge n. 3269 del 1923 (Cass., 19 novembre 1959, n. 3411).

Nelle citate sentenze è stato ben chiarito che la intassabilità del "sovrapprezzo" come aumento di capitale, non significa che esso non sia altrimenti tassabile, in quanto sarà pur sempre soggetto alla cosiddetta imposta d'obbligo, prevista dall'art. 28 della Tariffa, l'obbligazione che eventualmente venga assunta dal nuovo socio di pagare il sovrapprezzo, mentre sarà soggetta all'imposta di quietanza, prevista dall'art. 60 della tariffa, la ricevuta da cui risulta il contestuale pagamento del sovrapprezzo effettuato dal socio.

In altri termini il sovrapprezzo, se anche non tassabile come aumento di capitale, è assoggettato, non in modo eventuale, ma certo, ad imposta di registro, avendo l'Amministrazione finanziaria il potere-dovere di assoggettare subito l'atto, a seconda dei casi, all'imposta di quietanza o a quella di obbligo.

Il principio di diritto affermato nella sentenza della Corte di merito, è quindi, esatto e pienamente conforme alla citata giurisprudenza di questa Corte regolatrice. Ma anche la motivazione della sentenza denunciata è adeguata e logica, in quanto da essa si evincono chiaramente le varie e concorrenti ragioni per cui i secondi Giudici di merito hanno ritenuto la esistenza del vincolo giuridico al sovrapprezzo.

A confutazione del secondo mezzo questo Collegio osserva che i rilievi mossi dal ricorrente alla sentenza denunciata non hanno consistenza, ove si ponga mente che la sentenza stessa, lungi dal violare gli articoli di legge indicati e lungi dall'incorrere in quei vizi di motivazione lamentati, si è uniformata, sulla questione di diritto, alla giurisprudenza di questa Corte suprema, ed ha dato poi, del suo convincimento, una esauriente e logica spiegazione.

Ed invero, non è esatto – come si afferma dal ricorrente – che la Corte di merito non avrebbe individuato il contenuto della convenzione enunciata, né quanto ai soggetti, né – quanto alla natura stessa dell'obbligazione assunta.

La sentenza ha, infatti, chiarito che con la delibera di aumento del capitale, del 10 giugno 1960, si dava per presupposto l'assunto obbligo di pagamento del sovrapprezzo da parte di un Consorzio (la Cofina) che avrebbe sottoscritto l'acquisto delle emittende nuove azioni con sovrapprezzi.

La sentenza ha, inoltre, chiarito che il detto Consorzio – come non si contestava – aveva eseguito l'obbligazione enunciata nella delibera assembleare, onde non poteva dubitarsi, né della identificazione dei soggetti né della natura dell'obbligazione, ai fini della tassabilità della convenzione enunciata.

Ora la riassunta motivazione, adeguata e logica, è conforme all'indirizzo seguito in materia da questa Corte, secondo cui, affinché un atto possa essere assoggettato, oltre il contestuale pagamento del sovrapprezzo effettuato dal socio.

In altri termini il soprapprezzo, se anche non tassabile come aumento di capitale, è assoggettato, non in modo eventuale, ma certo, ad imposta di registro, avendo l'Amministrazione finanziaria il potere-dovere di assoggettare subito l'atto, a seconda dei casi, all'imposta di quietanza o a quella di obbligo.

Il principio di diritto affermato nella sentenza della Corte di merito, è quindi, esatto e pienamente conforme alla citata giurisprudenza di questa Corte regolatrice. Ma anche la motivazione della sentenza denunciata è adeguata e logica, in quanto da essa si evincono chiaramente le varie e concorrenti ragioni per cui i secondi Giudici di merito hanno ritenuto la esistenza del vincolo giuridico al soprapprezzo.

A confutazione del secondo mezzo questo Collegio osserva che i rilievi mossi dal ricorrente alla sentenza denunciata non hanno consistenza, ove si ponga mente che la sentenza stessa, lungi dal violare gli articoli di legge indicati e lungi dall'incorrere in quei vizi di motivazione lamentati, si è uniformata, sulla questione di diritto, alla giurisprudenza di questa Corte suprema, ed ha dato poi, del suo convincimento, una esauriente e logica spiegazione.

Ed invero, non è esatto – come si afferma dal ricorrente – che la Corte di merito non avrebbe individuato il contenuto della convenzione enunciata, né quanto ai soggetti, né – quanto alla natura stessa dell'obbligazione assunta.

La sentenza ha, infatti, chiarito che con la delibera di aumento del capitale, del 10 giugno 1960, si dava per presupposto l'assunto obbligo di pagamento del soprapprezzo da parte di un Consorzio (la Cofina) che avrebbe sottoscritto l'acquisto delle emittende nuove azioni con soprapprezzi.

La sentenza ha, inoltre, chiarito che il detto Consorzio – come non si contestava – aveva eseguito l'obbligazione enunciata nella delibera assembleare, onde non poteva dubitarsi, né della identificazione dei soggetti né della natura dell'obbligazione, ai fini della tassabilità della convenzione enunciata.

Ora la riassunta motivazione, adeguata e logica, è conforme all'indirizzo seguito in materia da questa Corte, secondo cui, affinché un atto possa essere assoggettato, oltre all'imposta propria del negozio giuridico da esso risultante, anche alla cosiddetta tassa di titolo per un negozio in esso enunciato, si richiede che contenga elementi individuati e rilevatori del rapporto enunciato, e più precisamente che l'atto enunciante consenta d'identificare la convenzione enunciata in ordine ai soggetti, al contenuto oggettivo ed alla sua reale portata, in guisa da fornire non solo la prova della sua esistenza, ma addirittura il titolo (cfr. Cass., 15 febbraio 1965, n. 232).

Osserva, infine, questo Collegio che nessuna confutazione meritano le censure che investono il giudizio di merito, dato dalla sentenza impugnata, circa l'esistenza degli elementi rivelatori ed individuanti del rapporto enunciato da parte dell'enunciante.

Lo stabilire, infatti, se in un verbale di aumento di capitale risulti l'enunciazione di una obbligazione, assunta dagli azionisti e da un Consorzio finanziario, di sottoscrivere le nuove azioni e di pagare il relativo sovrapprezzo, costituisce un apprezzamento di fatto insindacabile in Cassazione, se correttamente e congruamente motivato in base alle risultanze processuali.

Pertanto, il ricorso va respinto, ed il ricorrente, che soccombe, condannato alla perdita del deposito ed al pagamento delle spese di questo giudizio. – *Omissis*.

#### nota

Con la sentenza che si annota la Suprema Corte ha ribadito la propria precedente giurisprudenza, che si avvia a divenire consolidata, in tema di tassazione dei sovrapprezzi azionari<sup>1</sup>.

Ho già avuto occasione di manifestare il mio dissenso<sup>2</sup>: e la sentenza sopra riportata, data la particolarità delle fattispecie, che ha costretto la Corte regolatrice, per restare coerente alle sue premesse, ad affermare un principio discutibilissimo, sembra avvalorarne le ragioni. Queste ultime per riepilugarle brevemente, consistono essenzialmente nel fatto che la legge non opera alcuna distinzione fra conferimenti in capitale e conferimenti in patrimonio; che l'imponibile è dato dal valore *lordo* dei beni conferiti; che pare davvero difficile assoggettare il sovrapprezzo ad altra imposta che non sia quella prevista per gli aumenti di capitale.

Tale ultimo argomento, a rigore, non sarebbe probante di per sé; ma poiché la Cassazione sembra insistere particolarmente sul punto che, pur dichiarandosi il sovrapprezzo non assoggettabile all'imposta prevista per gli aumenti di capitale, esso verrebbe egualmente tassato (tanto che tale aspetto della questione sembra essere un momento fondamentale nella costruzione della Suprema Corte) esso va considerato da vicino. Non solo: è sotto questo profilo che, a mio avviso, la sentenza in questione mostra – per le conclusioni cui perviene – il lato più debole della tesi della Cassazione.

Vediamo intanto, ancora una volta, di puntualizzare il problema. L'art. 85 della tariffa assoggetta l'aumento di capitale alle stesse imposte previste dall'art. 81

---

<sup>1</sup> Cfr., in proposito, Cass., 19 novembre 1959, n. 3411, in *Giur. imp.*, 1960, p. 258; Cass., 15 gennaio 1965, n. 85 e 25 marzo 1965, n. 488, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, p. 1432. Per ulteriori richiami di giurisprudenza, e di dottrina, rinvio alla mia nota *Sovrapprezzo azionario e imposta di registro* alle sentenze della Cassazione ultime citate, cui *adde* Cass., 11 luglio 1966, n. 1822, in *Giur. imp.*, 1966, p. 533.

<sup>2</sup> *Aspetti fiscali dell'emissione di azioni con sovrapprezzo e del conguaglio dividendo*, in *Riv. dir. finanz.*, 1965, I, p. 74 ss., nonché *Sovrapprezzo azionario*, ecc., citato alla nota precedente.



della stessa tariffa per le costituzioni delle società. L'atto da presentare alla registrazione è, ai sensi dell'art. 7 della L. n. 33 del 1949, la *delibera* di aumento<sup>3</sup>.

Questa, dispone sempre la legge ora ricordata, è soggetta alla sola tassa fissa e si considera sottoposta alla condizione sospensiva della sottoscrizione. Per non complicare le cose – e per seguire, sul punto, la stessa Cassazione – si ammetta pure che la sottoscrizione sia una condizione, in senso tecnico, dell'aumento<sup>4</sup>.

Può essere interessante, a tal proposito, osservare allora che la sottoscrizione – cioè il conferimento – viene ad assumere rilevanza esclusivamente come *fatto, vale* a dire come avveramento della condizione, che deve essere denunciato, per consentire la liquidazione dell'imposta, entro un certo termine. La denuncia, sempre in base al disposto dell'art. 7 della legge n. 33 del 1949, deve essere presentata dalla società: e non anche dai singoli sottoscrittori. Il che, appare perfettamente razionale e coerente col fatto che la deliberazione di aumento del capitale è atto *unilaterale* della società<sup>5</sup>, di guisa che l'obbligo, sancito dall'art. 93 della legge di registro per gli atti condizionati, di pagare la tassa, posto a carico di tutti coloro che profittano dell'avveramento della condizione, non pare estendersi ai nuovi soci, giacché non si vede come possano scindersi obbligo di denuncia e obbligo di pagare<sup>6</sup>.

Ma, per rientrare in tema, occorre tenere presenti i seguenti punti (che paiono assolutamente certi) e cioè che l'atto soggetto a registrazione è la delibera e che questa è un atto unilaterale (della società). Ora, nell'ipotesi di emissione di azioni con sovrapprezzo, accogliendo la tesi della tassabilità di quest'ultimo con l'imposta propria degli aumenti di capitale, non si pongono particolari problemi.

Se poi, al momento della delibera le nuove azioni fossero già collocate, nel senso che la società avesse già a disposizione dei fondi destinati ad un futuro aumento ovvero che esistesse già, da parte di taluni, l'impegno di sottoscrivere le azioni di nuova emissione (senza volere con ciò prendere posizione sulla regolarità di siffatto procedimento sotto il profilo del diritto commerciale), o la società, nei venti giorni della delibera, presenta la prescritta denuncia ed allora *nulla quaestio*; ovvero la collocazione risulta dallo stesso verbale d'assemblea, che cessa

---

<sup>3</sup> Conforme Cass., 19 aprile 1961, n. 863, in *Giur. imp.*, 1962, p. 100 e *Giust. civ.*, 1961, p. 1208. Sul punto vedasi anche, in dottrina, C. GELOSIA, *Questioni fiscali relative all'assegnazione dei saldi attivi agli azionisti e al passaggio a capitale degli stessi nonché del sovrapprezzo delle azioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 1965, II, p. 503.

<sup>4</sup> Cass., 12 aprile 1961, n. 863, citata alla nota che precede.

<sup>5</sup> Sulla natura di atto unilaterale della delibera assembleare vedasi, fra gli altri A. GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, p. 346; ROMANO PAVONI, *Le deliberazioni delle assemblee delle società*, Milano, 1951, p. 66; VASELLI, *Deliberazioni nulle e annullabili delle società per azioni*, Padova, 1947, p. 9.

<sup>6</sup> Ed infatti la Cassazione, nella già ricordata sentenza 19 aprile 1961, n. 863, ha precisato che l'imposta è dovuta unicamente dalla società e non dai singoli sottoscrittori. Sul rapporto fra obbligo di denuncia e pagamento del tributo vedasi, in generale, A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, p. 453.

così di essere atto condizionato, ed allora l'imposta verrà liquidata per l'intero all'atto della registrazione<sup>7</sup>.

Qualora, per contro si escluda la tassabilità dei soprapprezzi con l'art. 85, per ricondurla invece nell'ambito degli art. 28 (tassa d'obbligo) o 62 (tassa di quietanza) le cose si presentano assai più complesse. Restando al caso più semplice, e cioè a quello in cui la sottoscrizione sia successiva alla delibera d'aumento, sorge in primo luogo il problema dell'individuazione dell'atto da assoggettare a registrazione (e tassare) relativamente al soprapprezzo.

Questo non può essere per certo la delibera: ed infatti dalla delibera non può risultare né l'assunzione di una obbligazione di pagare il soprapprezzo da parte di un terzo (il nuovo socio) né la quietanza di un avvenuto pagamento. A dire il vero la Cassazione in una precedente occasione, aveva ravvisato proprio nella delibera l'atto tassabile<sup>8</sup>: altre volte aveva fatto riferimento ad una ricevuta (da assoggettare, evidentemente, a tassa di quietanza) senza mai essere in verità molto precisa in proposito.

Si potrebbe comunque ritenere che l'atto da assoggettare a tassa d'obbligo sia la sottoscrizione: ma a parte il dubbio che tale ultimo atto sia esente da registrazione in modo assoluto in quanto ricompreso, come atto di negoziazione di azioni, negli articoli 10-11 della tab. alleg. E alla legge di registro, l'assunzione di un obbligo può anche mancare. Dovrebbe allora ritenersi applicabile alla ricevuta l'imposta di quietanza. Ma se nessuna ricevuta viene rilasciata? La costruzione, a tal punto, diviene veramente difficile e astrusa.

Esattamente è stato precisato, a tal proposito, che la "tassa d'obbligo o la tassa di quietanza potrà essere applicata su un *eventuale* atto unilaterale del socio che si impegni a versare il capitale o su una *eventuale* quietanza rilasciata dalla società e presentata alla registrazione"<sup>9</sup>. Eventuale, si è detto, sia l'assunzione della obbligazione sia il rilascio della quietanza, e non certa: il che fa venir meno la sicura tassabilità dei soprapprezzi, più volte invece riaffermata dalla Cassazione. Ora, nella fattispecie esaminata, si era in presenza di una delibera di aumento di capi-

---

<sup>7</sup> Ed infatti la Cassazione, con sentenza 21 ottobre 1961, n. 2277, in *Riv. leg. fisc.*, 1962, p. 570 (ove richiami) ha stabilito che quando l'aumento di capitale avvenga mediante utilizzazione di fondi preesistenti (versamenti effettuati dai soci in vista del futuro aumento), la delibera è immediatamente soggetta all'imposta proporzionale. Nello stesso senso anche Comm. centr., 24 novembre 1961, n. 83084, in *Mass. Assonime*, III, 1, Società - (Aumento di capitale).

<sup>8</sup> Ed il fatto che la Suprema Corte abbia ritenuto, con la sentenza *de qua*, addirittura che la delibera costituisca atto enunciante l'obbligazione di pagare il soprapprezzo, conferma che, quando con la sentenza 25 marzo 1965, n. 488, cit., la stessa Corte sanciva la immediata tassabilità dei soprapprezzi con gli artt. 28 o 62, intendeva proprio che l'atto tassabile fosse la delibera: cosa che la nota redazionale del *Giur. imp.*, 1965, p. 101 definiva *assolutamente inaccettabile*, attribuendola ad un vero e proprio *lapsus calami*.

<sup>9</sup> A. BERLIRI (nota redazionale), in *Giur. imp.*, 1965, p. 101.

tale ove, per usare l'espressione della Corte, si dava per presupposto l'assunzione dell'obbligo di pagare il soprapprezzo da parte di un consorzio. Questo ultimo soggetto, è bene precisarlo subito, era estraneo alla delibera: vale a dire non si poneva il problema, come invece avrebbe potuto porsi, di vedere se la delibera di aumento contenesse più disposizioni indipendenti ai sensi dell'art. 9, della legge di registro, ciò che si sarebbe potuto verificare nel caso un socio avesse in quella sede assunto l'obbligazione di pagare il soprapprezzo e di ciò si fosse dato atto a verbale<sup>10</sup>. La Cassazione ha proprio ritenuto di potere ravvisare nella delibera la qualità di atto enunciante una obbligazione assunta da un soggetto *estraneo* all'atto enunciante stesso. Accettato questo punto si può anche convenire che lo stabilire se vi sia o meno, in concreto, una enunciazione, costituisce apprezzamento di fatto: ma è proprio siffatta premessa che è inaccettabile. Implicitamente (ma non tanto) la Corte ha infatti affermato il principio che possa aversi l'enunciazione senza che tutti i soggetti della convenzione enunciata partecipino all'atto enunciato. Non solo: dal momento che, come si è detto, la delibera è atto unilaterale della società, la Cassazione ha anche ritenuto che un atto unilaterale di un soggetto possa contenere l'enunciazione di una obbligazione facente carico ad un altro soggetto (il sottoscrittore)<sup>11</sup>.

Il che si pone in completo ed irrimediabile contrasto con i più elementari principi in tema di enunciazione. Può essere infatti vero che quando la convenzione enunciata abbia avuto luogo fra tre o più parti non sia necessario, perché sussista una enunciazione tassabile, che all'atto enunciante partecipino tutte le parti dell'atto enunciato: ma "solo due, che non abbiano, beninteso, la stessa posizione"<sup>12</sup>: ma non è men vero che, in un atto unilaterale può esservi, semmai, solo l'enunciazione di una convenzione che abbia, nel soggetto che emana l'atto, l'obbligato e non già il creditore.

Il che ci porta a rilevare anche una grave contraddizione in cui cade la Cassazione. Afferma il Supremo Collegio – ed afferma una cosa giustissima – che, per aversi enunciazione, si richiede che l'atto enunciante fornisca non solo la prova dell'esistenza dell'atto enunciato ma ne costituisca addirittura il titolo. Ora non v'è chi non veda che se in una delibera di aumento di capitale è detto che Tizio si è assunto l'obbligo di pagare una certa somma (se si vuole per un soprapprezzo), non perciò Tizio sia minimamente obbligato e la delibera in questione non costi-

---

<sup>10</sup>Vedasi sul contenuto necessario e sul contenuto eventuale dei verbali delle delibere assembleari FERRARA, *Il verbale di assemblea delle società per azioni*, in *Scritti in memoria di Calamandrei*, IV, Padova, 1958, p. 387 ss., specie per quanto concerne le dichiarazioni dei soci.

<sup>11</sup>Vedasi, in proposito, qualche analogia con la decisione della Comm. Centr., 11 aprile 1957, n. 92494, in *Giur. imp.*, 1959, p. 111 con nota redazionale di dissenso. Cfr. inoltre Comm. Centr., 5 maggio 1961, n. 43231, ivi, 1963, p. 637, e Cass., 24 giugno 1961, n. 1518, ivi, 1962, p. 112.

<sup>12</sup>A. BERLIRI, *Le leggi*, cit., p. 184.

tuisca né titolo né prova della obbligazione assunta. E la società che, in base alla propria delibera soltanto, volesse agire in giudizio per costringere Tizio all'adempimento della cosiddetta obbligazione enunciata non avrebbe, credo anche dinanzi alla stessa Cassazione, alcuna possibilità di vittoria.

Quanto al fatto che, dopo la delibera, il terzo (nel caso nostro il Consorzio) abbia eseguito l'obbligazione, esso è del tutto irrilevante, non potendo prendersi in considerazione gli eventi posteriori all'atto, il quale deve essere tassato in base alle risultanze dello stesso, secondo gli effetti che produce e non altrimenti. Ora, un atto unilaterale non potrà mai produrre l'effetto di obbligare un soggetto diverso dal soggetto dell'atto: e l'averlo ritenuto assoggettabile ad imposta d'obbligo per l'enunciazione di una convenzione assunta da un terzo costituisce, a dir poco, una inesattezza.

Come dicevo all'inizio, può essere che la riaffermata inapplicabilità ai soprapprezzi dell'imposta *ex art. 85* e la necessità di trovare un atto in cui assoggettarli a tassazione abbiano influito nel determinare siffatta giurisprudenza: ma i risultati aberranti cui questa perviene dovrebbero contribuire ad una più attenta meditazione di tutta la problematica relativa ai soprapprezzi e, non dimentichiamolo, alle riserve.

## LA VALUTAZIONE DEGLI IMMOBILI SOTTO IL PROFILO FISCALE \* (\*)

### 1. Premessa

I beni immobili – nella accezione comune del termine – sono sempre stati considerati, ai fini del prelievo tributario, in funzione di diversi parametri, quali la natura, il volume, la superficie: tuttavia non v'è dubbio che il parametro maggiormente utilizzato, come indice di capacità contributiva, sia sempre stato costituito dal *valore*. Parametro che da un canto va individuato in funzione della pluralità di contenuti che possono essere attribuiti a tale espressione e dall'altro richiede un procedimento, consistente nella valutazione, inevitabilmente più complesso di quello richiesto da altri parametri (quali la superficie). Va comunque ricordato che, pur rimanendo rigorosamente nel campo delle qualificazioni giuridiche, il termine valore non solo ha diversi significati ma probabilmente non è neppure utilizzabile come concetto unitario. In altre parole il valore di un bene (e quindi anche di un bene immobile) non è unico: e non è neppure sempre un dato oggettivo, dal momento che la relazione del bene con un soggetto può incidere profondamente sul valore del bene stesso. Il che è un modo forse un po' complicato per ricordare che il bene A vale un tanto per Tizio mentre può non valere nulla per Caio: e ciò non solo in termini puramente soggettivi, vale a dire in funzione dell'apprezzamento dei soggetti, ma anche in termini questa volta oggettivi.

Ciò premesso, va ricordato che il legislatore, tributario e no, ha di regola fatto ricorso, di volta in volta, al concetto di valore di mercato, valore venale, valore di costo, valore di reddito e così via. Concetti non sempre chiari e non sempre facilmente distinguibili<sup>1</sup>. In via di prima approssimazione può dirsi che, almeno nel

---

\* *Dir. prat. trib.*, 1993, I, pp. 68-72.

(\*) Relazione detta al Convegno del 14 settembre 1992 sulla "Valutazione degli immobili" presso la Facoltà di Economia e Commercio dell'Università degli Studi di Bologna.

<sup>1</sup> Si veda, sul punto, il vol. LXXV dei *Cahiers de droit fiscal international*, Deventer, 1991, (edito dall'IFA), dedicato a *Détermination de l'assiette de l'impôt sur les biens immobiliers* (Congresso di Barcellona). Fra i vari rapporti nazionali non vi è quello italiano.

sistema italiano, i concetti di valore di mercato e valore venale tendono a coincidere; e mentre non si è mai, a quanto mi consta, fatto uso del criterio del prezzo ragionevole (pur utilizzato in altri ordinamenti giuridici), si è viceversa fatto ricorso al criterio del valore effettivo (che di regola presuppone un apposito giudizio di stima), a quello del prezzo di vendita, al valore di costo e a quello risultante dalla capitalizzazione del reddito (sia effettivo sia ipotetico). Peraltro nel nostro ordinamento il valore effettivo pare coincidere con quello di valore venale. Così è da ritenere che ove il legislatore faccia riferimento al *valore*, senza altre specificazioni, debba intendersi come valore venale.

Viceversa non pare che il legislatore tributario abbia mai utilizzato il criterio del costo di rimpiazzo.

Infine, una ulteriore precisazione. Il concetto di bene immobile trova sicuramente nel diritto civile (art. 812 c.c.) la propria qualificazione primaria. Ora, potrebbe porsi il problema se, ai fini fiscali, si debba intendere che la categoria "beni immobili" sia stata recepita integralmente ovvero se, nel campo tributario, si debba ritenere che la stessa categoria si discosti da quella civilistica. La soluzione più corretta sembra quella di ritenere che nel sistema tributario, il concetto di bene immobile sia lo stesso del diritto civile, tranne che la norma tributaria vi deroghi espressamente<sup>2</sup>.

## 2. I concetti di valore

Si è discusso, più all'estero che in Italia<sup>3</sup>, ove il problema non consta essere mai stato oggetto di particolare attenzione, sulla opportunità o meno di attribuire un valore unico (o meglio, di utilizzare un unico criterio di valutazione) ai beni immobili ai fini fiscali.

Tentativi in tale senso non sono mancati in diversi Stati: ma, quale che sia il giudizio sulla opportunità di una scelta in tal senso, in Italia si è optato per una probabilmente eccessiva varietà di criteri.

Ed invero, la valutazione degli immobili, nel nostro ordinamento tributario, avviene con criteri diversi in relazione ad una pluralità di imposte. Non solo: nell'ambito dello stesso tributo si ritrovano differenti metodi di valutazione in funzione di differenti elementi del presupposto impositivo e, persino, dei soggetti che intervengono nella fattispecie fiscalmente rilevante. Il che potrebbe spiegare la tendenza attuale ad un sempre maggiore ricorso ai c.d. criteri automatici (i

---

<sup>2</sup> Si tratta, in realtà, di fenomeni marginali: ad esempio l'art. 37 t.u. n. 917 sul reddito dei fabbricati, ribadendo tutta la precedente normativa, richiede, per le costruzioni, il requisito della stabilità (intesa nel senso di non provvisorietà).

<sup>3</sup> Per ogni riferimento alle normative straniere rinvio al citato *Cahier* dell'IFA.

quali vanno fatti rientrare nella categoria del valore per capitalizzazione, ottenuto in base al reddito: reddito che di regola è "ipotetico", cioè, nel nostro ordinamento, catastale). Tuttavia il ricorso a siffatta metodologia (a parte lo stato di incompletezza e di confusione in cui si trova il nostro catasto) che avrebbe quanto meno il pregio di assicurare certezza ai rapporti tributari, è avvenuta in modo non del tutto soddisfacente, come si cercherà di dimostrare più oltre.

### 3. *Le imposte sui trasferimenti*

Fra i tributi che hanno per oggetto gli immobili vanno considerate, in primo luogo, le imposte sui trasferimenti: registro e successioni, (e tributi accessori). Il criterio fondamentale è quello della tassazione del valore venale<sup>4</sup>: peraltro tale criterio presenta, in sostanza, una eccezione di particolare rilievo. Infatti, ove le parti (o gli eredi) abbiano dichiarato un prezzo o un valore non inferiore a quello che si ottiene capitalizzando per determinati coefficienti la rendita catastale, l'ufficio non può procedere ad un accertamento di maggior valore, ancorché, si osservi, il valore venale sia effettivamente superiore. La norma (art. 52 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131; art. 34, 5° comma, d.p.r. 31 ottobre 1990, n. 396) non ha natura di norma sostanziale (o di relazione), diretta a determinare il valore tassabile: essa ha piuttosto la natura di norma d'azione, strumentale, diretta ad impedire – o meglio a eliminare – il potere di accertamento degli uffici. Tuttavia la c.d. valutazione automatica non si applica ai trasferimenti di tutti i beni immobili, essendone espressamente esclusi i terreni edificabili: e neppure a tutti gli atti traslativi, essendone infatti esclusi i conferimenti in società *ex art. 2343 c.c.* (arg. dal combinato disposto dell'art. 52, 1° comma e 50, 3° comma L.R.) per i quali il valore tassabile è quello risultante dalla relazione di stima.

Inoltre se il trasferimento immobiliare è soggetto ad iva (ma va ricordata l'eccezione dei terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria) anziché al tributo di registro, il valore imponibile è dato dal corrispettivo, vale a dire dal "prezzo ef-

---

<sup>4</sup>Per il concetto di valore venale appare ancora valido quello incisivamente espresso da Berli-ri, *Le leggi di registro*, Milano, 1954, 325 "...esso è il valore che si può ricavare dalla vendita di un determinato bene in condizioni normali, prescindendo cioè da qualsiasi considerazione subietti-va inerente alle persone contraenti". E sostanzialmente in questo senso si esprimeva il Ministero delle finanze, nel lontano 1934 "per valore venale in comune commercio deve intendersi quello che risulterebbe da una libera contrattazione di compra-vendita, indipendentemente quindi dalle particolari condizioni del compratore e del venditore, nonché da eventuali brusche perturbazioni del mercato immobiliare o da temporanee anormali oscillazioni dei fattori economici. In altri termini, deve essere un valore normale e non già un valore eccezionale di mercato: il tutto pur facendo sempre riferimento all'epoca del trasferimento (intendendo questa con qualche latitudi-ne, e quindi senza la necessità di considerare unicamente l'istante del trasferimento)".

fettivo”. Una siffatta diversità di disciplina rende il regime fiscale poco omogeneo: e sotto quest’ultimo aspetto appare più razionale la scelta compiuta da quei Paesi che hanno assoggettato ad iva solo i trasferimenti di determinati immobili (di regola quelli nuovi da parte delle imprese costruttrici).

#### 4. I tributi di tipo patrimoniale

Oltre alle imposte sui trasferimenti gli immobili rilevano, come oggetto diretto di imposizione, anche nel settore dei tributi sugli incrementi di valore e delle imposte patrimoniali vere proprie. Tra i primi si colloca l’*invim* che, mentre per quanto riguarda i trasferimenti è collegata, per la determinazione del valore ai tributi propri dei trasferimenti stessi (registro, successioni ed iva), assume una propria autonomia per l’ipotesi in cui presupposto impositivo sia il decorso del tempo (il decennio, in via ordinaria). Ma nella recente tassazione straordinaria (legge n. 291 del 1991) si è utilizzato il criterio della valutazione automatica (la stessa ricordata per il registro) quale valore *minimo* da dichiarare, facendo invece riferimento al valore di mercato (cioè al valore venale) come limite massimo. Il criterio automatico è stato poi assunto al rango di *criterio legale* – con norma quindi di natura sostanziale – nella recente imposta straordinaria sugli immobili (d.l. 11 luglio 1992, n. 333, convertito nella legge n. 359 del 1992). L’eccezione, tuttavia, si ritrova anche in tale provvedimento e concerne gli immobili il cui classamento catastale sia in categoria D, per i quali, se posseduti da imprese, il valore di riferimento è dato dal valore di bilancio moltiplicato per determinati coefficienti. Tale varietà di metodologie non appare avere fondamento razionale e non sembra avere altra giustificazione se non quella che giustificazione non è – della ormai consueta episodicità della legislazione tributaria, cui non è estranea la natura di legislazione di emergenza che ha caratterizzato la produzione normativa tributaria in questi ultimi tempi.

Sempre nell’ambito della imposizione di tipo patrimoniale va ricordata la rivalutazione obbligatoria dei beni di impresa di cui alla legge n. 413 del 1991, emanata dopo l’inevitabile fallimento di quella sulla rivalutazione facoltativa, prevista nella legge n. 408 del 1990.

Tale normativa è caratterizzata da una parte dal fatto che l’imposta così assolta può fungere da acconto “eventuale” della futura imposta sul reddito relativa alle plusvalenze conseguenti alla cessione degli immobili, entro un certo limite fermo restando che al momento del pagamento non è dato di sapere se si tratti di un vero e proprio acconto o meno. Anche il relativo credito di imposta a favore del contribuente, quindi, riveste carattere puramente ipotetico. Dall’altro, si tratta di una legge di rivalutazione di segno opposto a tutte quelle (tranne l’abortita rivalutazione facoltativa) che l’hanno preceduta. Le quali ultime dettavano una



disciplina civilistica con l'integrazione di una normativa fiscale che, sancendo l'intassabilità della rivalutazione, ne assicurava la concreta applicabilità. La legge 413, per contro, ha contenuto civilistico nel senso che obbliga a rettificare in aumento i valori di bilancio ma con finalità – per non dire funzione – esclusivamente fiscale prevedendo la tassazione delle rivalutazioni.

Ora, la connessione fra le legge 413 e l'imposizione sul reddito ove, com'è noto, la valutazione degli immobili avviene in base al criterio del *costo* (salvo le poste rettificative) avrebbe dovuto portare, come le precedenti leggi di rivalutazione, ad assumere il valore di bilancio quale valore di riferimento. Viceversa tale valore è stato assunto solo per alcuni immobili (quelli classificabili nelle categorie catastali D ed E), mentre per gli altri si è fatto riferimento ai criteri automatici, già illustrati, assunti anche in questo caso a criteri legali.

### 5. Conclusioni

Il quadro così delineato, ove si è accennato solo di sfuggita alla rilevanza degli immobili nella imposizione sul reddito, risulta contraddittorio. Pur ritenendo forse utopistico l'auspicio di un unico criterio di valutazione, la situazione normativa sulle valutazioni degli immobili appare decisamente poco omogenea e un intervento nel senso di razionalizzare il sistema delle valutazioni immobiliari, dovrà, alla lunga, avere luogo. Ricordo, per concludere, che il ricorso a criteri automatici non come limite al potere di accertamento degli uffici ma come metodo di determinazione effettivo del valore tassabile era già stato, felicemente, introdotto, nel 1954 con la legge 1044 per i fondi rustici caduti in successione. Tale criterio, fra l'altro, è quello adottato anche nel processo civile (art. 15 c.p.c.) per determinare ai fini della competenza il valore degli immobili. Un catasto, terreni e fabbricati, attuale e ben fatto, potrebbe consentire di farvi ancor più ampio ricorso, tranne per quei casi in cui la legge civile (cioè la normativa sui bilanci) presuppone il criterio del costo come criterio fondamentale. Evitando commistioni, che non abbiano valide giustificazioni, fra i due metodi, molti problemi, in un contesto di tecnica normativa più felice dell'attuale, potrebbero essere risolti.

## L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI \* (\*)

### SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. Il presupposto. – 3. Natura del tributo. – 4. Devoluzione ereditaria. – 5. Soggetti passivi. – 6. Oggetto. – 7. Territorialità. – 8. Esclusioni. – 9. Base imponibile. – 10. Attivo ereditario. – 11. Valutazione di beni e diritti. – 12. Passività deducibili. – 13. Aliquote. – 14. Riduzioni e detrazioni. – 15. Dichiarazione. – 16. Liquidazione e pagamento. – 17. Riscossione in pendenza di giudizio. – 18. Rimborsi. – 19. Controlli e sanzioni. – 20. Donazioni e altre liberalità.

1. La struttura dell'imposta sulle successioni e donazioni, la cui disciplina normativa è dettata dal d.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346, è tuttora quella delineata dalla legge delega per la riforma tributaria (legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 8). Il Testo Unico n. 346, in effetti, non ha apportato modifiche strutturali alla previgente disciplina contenuta nel d.P.R. n. 637 del 26 ottobre 1972, emanata in attuazione della delega, pur contenendo, peraltro, non poche precisazioni, integrazioni e correzioni, anche sulla base della casistica giurisprudenziale (e della prassi amministrativa) formatasi sul decreto n. 637. Il quale si è discostato dalla normativa precedente per quanto concerne alcuni aspetti del tributo: tributo che ha in effetti mantenuto negli ultimi tempi una significativa continuità strutturale<sup>1</sup>, rispetto ai mutamenti propri della normativa meno recente.

Ancora oggi (nel passato il fenomeno era ancora più accentuato) l'imposta, che però ora è unica, conservando la natura di imposta progressiva, si articola in due componenti: la prima – che è sempre dovuta – sull'asse globale netto, la seconda – dovuta solo se i beneficiari non hanno determinati rapporti di famiglia col dante causa – sulle singole quote di eredità ed i legati. Pur nel variare della normatività può dirsi, almeno sul piano descrittivo, che in Italia il tributo succes-

---

\* *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. IV, *I tributi in Italia*, II ed., 2001, Padova, pp. 191-218.

(\*) *Riveduta e aggiornata da Thomas Tassani.*

<sup>1</sup> Per una storia del tributo successorio – anche nell'antichità – si veda CARDARELLI, voce *Trib. succ.*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992, vol. XLV, p. 153 ss. ove, fra l'altro, un'ampia bibliografia.

sorio è sempre stato collegato con il patrimonio ereditario unitariamente considerato<sup>2</sup>, ancorché, come si dirà meglio in seguito, vada sicuramente annoverato fra le imposte sui trasferimenti.

2. L'individuazione del presupposto del tributo successorio è sempre stato, in dottrina, un tema alquanto tormentato. Anche sulla base del Testo Unico sembrerebbe riproporsi il contrasto fra le norme che ricollegano alla apertura della successione la nascita del rapporto tributario e quelle che definiscono l'oggetto dell'imposta ravvisandolo nel trasferimento di ricchezza "mortis causa" ovvero nella "combinazione dell'effetto del trasferimento e del fatto dell'arricchimento"<sup>3</sup>. Correlativamente nella problematica concernente l'individuazione del presupposto oggettivo si pone quello relativo al presupposto soggettivo: ed invero, in base all'art. 5 la qualifica di soggetti passivi del tributo andrebbe riferita agli eredi o legatari (in perfetta simmetria con l'art. 1 che individua nel trasferimento di ricchezza il presupposto oggettivo mentre per l'art. 36, terzo comma, rispondono dell'imposta (pur nei limiti dei beni ereditari posseduti) anche i semplici chiamati all'eredità<sup>4</sup>. Tuttavia tale ultima norma non va sopravvalutata sia perché collocata nel capo V, dedicato alla riscossione, sia perché la sua finzione sembra quella di tutelare l'erario, nel senso di consentire una immediata percezione del tributo, indipendentemente dalle vicende dell'eredità (accettazione, contestazioni e così via) sia pure nel limite del valore dei beni posseduti. L'art. 42, lett. e), prevede poi il rimborso dell'imposta "pagata o pagata in più" a seguito di mutata devoluzione ereditaria, rimborso che nell'ipotesi di chiamato non divenuto erede, deve riconoscersi per l'intera imposta pagata<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Punto questo più volte ribadito dalla Corte Costituzionale: vedasi ord. n. 179 del 2 aprile 1992, in *Il Fis.*, 1992, p. 4652, ove richiami. Il principio fu enunciato dalla Corte con sentenza 20 marzo 1985, n. 68, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 782 ss.

<sup>3</sup> NUZZO, *Rifles. sul presup. del trib. successor. e degli altri trib. sul trasferim. di ricchez.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, p. 479. La tesi che individua il presupposto nell'arricchimento dell'erede è sostenuta da GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz.*, p. 18 ss.; GAFFURI, *Success. e donaz. (imp. sulle)*, in *Dig. disc. Priv., sez. comm.*, 1998, p. 302 ss., mentre altra dottrina lo ravvisa nel trasferimento di ricchezza *mortis causa*, CARDERELLI, voce *Trib. success.*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992, vol. XLV, p. 156 ss.; TESAURO, *Il rimb. dell'imp.*, p. 18-19; REGAZZONI, *La soggett. pass. nel trib. success.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, I, p. 266 ss.; sul punto anche LUPI, *Le imp. sui redd., sul val. agg. e sui trasf.*, p. 364 ss.; FANTOZZI, *Dir. tribut.*, p. 794-5. La ricostruzione tradizionale ritiene invece che il presupposto impositivo si realizzi con la sola apertura della successione. In questo senso si vedano SERRANO, *Le imp. sulle success.*, p. 55; DE BONO, *L'imp. sulle success. e l'imp. sull'as. glob. eredit. net.*, p. 27; POTITO, *La success. nei rapp. trib.*, p. 60; BASCIU, *L'imp. sulle success. - Pun. di discuss. in tema di pot. di impos.* p. 144; MICHELI, *Cor. di dir. trib.*, p. 525.

<sup>4</sup> Per un'ampia trattazione in merito: GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz.*, p. 50. Per la previgente normativa Serrano, *Le imp. sulle success.*, p. 283 ss.

<sup>5</sup> Si noti che la prevalente dottrina interpretava il disposto del previgente art. 47, n. 3, d.P.R.

In tale quadro, anche (ma non solo) per ragioni di sistema con l'imposta donazioni, appare razionale considerare l'apertura della successione come il fatto generatore del rapporto tributario, dal quale nascono obblighi formali e sostanziali a carico di determinati soggetti, conservando al trasferimento di ricchezza ed agli eredi o legatari rispettivamente la qualifica di fattispecie imponibile e di soggetti passivi.

Tenendo conto della funzione svolta da quell'elemento che è l'apertura della successione, il presupposto nel tributo successorio appare dunque, oltre che come una fattispecie complessa, una fattispecie a formazione progressiva, di cui è elemento essenziale l'accettazione dell'eredità.

Un cenno meritano – pur non incidendo nella proposta ricostruzione – alcune ipotesi particolari, quali la dichiarazione di morte presunta e l'immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente.

Tali ipotesi sono state equiparate dal legislatore alla successione vera e propria. Qui il presupposto sembra essere costituito dall'immissione nel possesso dei beni o, in mancanza (qualora non abbia avuto luogo la dichiarazione d'assenza o comunque non sia stata presentata l'istanza *ex art. 50*, secondo comma c.c.) il momento in cui diventa esecutiva la sentenza dichiarativa di morte presunta<sup>6</sup>.

Sebbene in questi casi dal punto di vista civilistico non si realizzi una successione in senso proprio (l'osservazione e senza dubbio vera per il caso di assenza, mentre qualche incertezza comporta la morte presunta)<sup>7</sup> il legislatore ne ha disposto l'assimilazione ai fini fiscali non tanto perché si verifica una sostanziale situazione di acquisto e gestione di un patrimonio ereditario ma, soprattutto, per potere procedere alla percezione del tributo. Tali ipotesi, insieme con quelle del chiamato possono ricondursi, con tutta probabilità, ad una sorta di fattispecie so-

---

637/72, che ammetteva il rimborso dell'imposta "percetta in più per la mutata devoluzione ereditaria", nel senso di ritenere che il chiamato non erede avesse azione di rimborso per la sola imposta pagata in più rispetto a quella dovuta dall'erede (NUZZO, *Rifles. sul presup. del trib. successor. e degli altri trib. sul trasferim. di ricchez.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, p. 482; BASCIU, *L'imp. sulle success. - Pun. di discuss. in tema di pot. di impos.* p. 148; MICHELE, *Con di dir. tribut.*, p. 526). La ricostruzione, che pur lasciava spazi per un'azione di regresso del chiamato nei confronti dell'erede per la parte di imposta non rimborsabile, era contestata da più parti e se ne sottolineava la dubbia costituzionalità. In questo senso vedasi TESAURO, *Il rimb. dell'imp.*, pp. 18-19; GAFFURI, *L'imp. sulle success.*, p. 167. In generale sul tema: URICCHIO, in D'AMATI, *Comm. al tes. un. delle imp. sulle succes. e donaz.*, Padova, 1996, pp. 371-372; INGROSSO, *Ered. e eredit. (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XII, 1; GHINASSI, *Imp. di reg. e di success. - Prof. sogg. ed implicaz. Costituz.*, p. 87.

<sup>6</sup> Lo si argomenta dall'art. 42, primo comma, lett. c), come già da Pomo, *L'ordinam. trib. ital.*, in riferimento all'art. 39, secondo comma, lett. c), n. 637/72. Si veda anche URICCHIO in D'AMATO, *Comm. al tes. un. delle imp. sulle succes. e donaz.*, Padova, 1996, pp. 20-21.

<sup>7</sup> Si veda TORRENTE-SCHLESINGER, *Man. di dir. priv.*, p. 96 ss.

stitutive a funzione cautelare, per motivi di tutela erariale rette ad assicurare comunque la percezione del tributo pur in assenza della fattispecie tipica del trasferimento definitivo. D'altro canto si tratta di fattispecie che non producono effetti necessariamente definitivi, almeno nei confronti dei soggetti lasciando il presupposto soggettivo in una situazione di provvisorietà.

3. A proposito della tradizionale distinzione fra imposte dirette ed indirette, è stato osservato che il legislatore della riforma tende a prescindere, qualificando le singole imposte unicamente in base all'oggetto (reddito, consumo, ecc.)<sup>8</sup>. Tuttavia, volendo mantenere tale "tradizionale distinzione", che può conservare ancora una pur sfumata rilevanza giuridica, va ricordato che si qualificano correntemente come imposte dirette quelle che colpiscono una manifestazione immediata di capacità contributiva, quali il reddito ed il patrimonio, ed invece indirette quelle che ne colpiscono manifestazioni mediate, che si manifestano in occasione di determinati fatti, come consumi e trasferimenti. Fino a tempi recenti, a questa distinzione corrispondeva un diverso sistema di riscossione: il ruolo o l'ingiunzione fiscale, rispettivamente per le imposte dirette o indirette. Tale criterio è venuto meno con il d.P.R. n. 43/1988 che ha esteso la riscossione a mezzo ruolo alla maggior parte delle imposte indirette, fra cui quelle sulle successioni (art. 2, lett. c).

Ora, se si qualifica l'imposta di successione come un tributo che colpisce il trasferimento di beni e diritti in occasione della successione a causa di morte (ed eventi equiparati), la si può collocare senz'altro fra le imposte indirette (così come del resto fa, ora, anche la legge di bilancio).

Una ulteriore distinzione, quella fra imposte reali e personali, non pare avere rilevanza se non a fini descrittivi. Il tributo successorio, sotto tale aspetto, presenta forse qualche aspetto di personalità, attesa la diversa graduazione del tributo in relazione allo *status* del contribuente coniuge o parente in linea retta, posto che a questi ultimi si applica solo l'imposta sull'asse globale e non anche quella sulle singole quote.

4. L'individuazione dei soggetti passivi e del carico tributario gravante su ciascuno è conseguente al titolo in base al quale avviene la devoluzione ereditaria, che può essere la legge o il testamento (art. 475 c.c.).

In caso di successione testamentaria è disposta l'allegazione alla dichiarazione di successione di copia autentica dell'atto di ultima volontà nonché di copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata da cui risulta l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi (art. 30, lett. c e d).

---

<sup>8</sup> Così BERLIRI, *Cor. istituz. di dir. trib.*, p. 62.

Qualora invece la successione avvenga *ab intestato*, l'ufficio procederà all'individuazione dei successibili e del relativo obbligo tributario in base alle norme della legge civile.

Per le successioni testamentarie peraltro la legge tributaria disciplina solo i casi particolari che queste possono presentare.

Così l'art. 43 dispone che l'imposta si applichi in base alle disposizioni testamentarie ed agli accordi rettificativi relativi ai legittimari che presentino i requisiti di forma prescritti, prescindendo anche da vertenze giudiziarie in corso. Di queste, come di eventuali accordi sopravvenuti si terrà conto in seguito, in base agli artt. 28, sesto comma (dichiarazione sostitutiva ed integrativa) e 42, primo comma, lett. e) (sopravvenuti mutamenti nella devoluzione ereditaria).

Lo stesso principio pur nel silenzio della legge è stato ritenuto applicabile in casi di controversie relative alle successioni<sup>9</sup>.

Gli altri casi espressamente previsti riguardano le disposizioni testamentarie condizionali (art. 44) e la sostituzione fedecommissaria (art. 45).

Per quanto riguarda più in generale l'interpretazione del testamento, si ritiene che ai fini tributari sia rilevante la volontà del testatore come esteriormente manifestata, cioè quale emerge da un'interpretazione letterale, non potendo l'Amministrazione Finanziaria procedere ad una interpretazione sulla volontà intrinseca, riservata alla cognizione del giudice<sup>10</sup> (le cui statuizioni potranno comportate in seguito operazioni di "assestamento" *ex* art. 42, lett. e).

Va inoltre considerato il caso in cui un testamento esista, ma non venga portato a conoscenza dell'ufficio a causa di una dichiarazione di successione intestata, con conseguente mancata allegazione dell'atto.

La soluzione discende dai principi generali: la situazione potrà essere modificata a seguito di attivazione dei poteri di accertamento che potrà venire a conoscenza del testamento attraverso la pubblicazione.

Può anche accadere che per la stessa successione vengano presentate due dichiarazioni antitetiche per titolo di devoluzione. La prevalenza è data dichiarazione che denunci la successione testamentaria. Infatti, se a quest'ultima segue una dichiarazione di successione legittima, va considerata come dichiarazione modificativa, *ex* art. 28, sesto comma.

Nell'ipotesi inversa, può esserci un mutamento nella determinazione dell'imposta solo nel caso in cui il testamento sia stato dichiarato nullo o annullato (*ex* art. 42, primo comma, lett. e)<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Ris. Min. 20 novembre 1989, n. 400684, in ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 99.

<sup>10</sup> SERRANO, *Le imp. sulle success.*, p. 48 ss.

<sup>11</sup> GAFFURI, *Le imp. sulle success.*, p. 76.

5. Ai soggetti passivi in senso proprio, fermo restando quanto si è osservato retro al par. 3 è dedicato l'art. 5, che li individua come si è ricordato retro, negli eredi e legatari, individuati come tali secondo le norme del diritto civile, ove si ritenga, come si è già accennato, che gli adempimenti formali diritto sostanziali (dichiarazione e pagamento) che nascono alla apertura della successione non siano sufficienti a qualificare i destinatari degli stessi come veri e propri soggetti passivi dell'imposta. Più dettagliatamente: per i legatari, che acquistano il lascito *ex lege*, il problema non si pone, come pure per gli eredi che accettano nei termini stabiliti per l'assolvimento dell'imposta. Il problema invece si pone qualora l'accettazione non intervenga nei termini; ovvero quando manchi l'immissione nel possesso dell'erede a seguito di dichiarazione di assenza, ovvero in caso di dichiarazione di morte presunta<sup>12</sup>.

Va ancora ricordato che la dichiarazione di successione deve essere invece presentata dai soggetti indicati al secondo comma dell'art. 28, vale a dire: i chiamati all'eredità ed i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali; gli immessi nel possesso temporaneo nei beni dell'assente; gli amministratori dell'eredità ed i curatori delle eredità giacenti; gli esecutori testamentari.

Per la determinazione dell'aliquota soccorre il quarto comma dell'art. 7, secondo cui fino all'accettazione si considerano eredi i chiamati che non hanno rinunciato all'eredità.

Questa disposizione è valida anche per la liquidazione dell'imposta a carico dell'amministratore dell'eredità e dell'esecutore testamentario (nel senso che devono applicare l'aliquota relativa ai probabili chiamati che non abbiano rinunciato).

In caso di eredità giacente, la giurisprudenza del periodo antecedente la riforma tributaria, applicava le norme sulle successioni sottoposte a condizione sospensiva. Questo criterio era stato criticato, in quanto se il chiamato è noto viene meno qualsiasi incertezza sul soggetto obbligato al pagamento, che è invece proprio delle successioni sospensivamente condizionate; se al contrario il chiamato è ignoto, la conseguenza della devoluzione del patrimonio allo Stato, porta all'intassabilità del medesimo.

Gli stessi soggetti tenuti a presentare la dichiarazione sono poi obbligati al pagamento dell'imposta, nel limite del valore dei beni ereditari posseduti (art. 36, terzo comma).

Fra i soggetti tenuti agli adempimenti, sono comunque da escludere dal novero dei soggetti passivi amministratori, curatori ed esecutori testamentari in quanto la loro responsabilità sorge in relazione ad un presupposto estraneo alla relati-

---

<sup>12</sup>TORRENTE-SCHLESINGER, *Man. di dir. priv.*, p. 98.

va sfera patrimoniale ed è prevista dalla legge a maggiore garanzia del credito dell'Erario: a tali soggetti può attribuirsi la qualifica di responsabili di imposta<sup>13</sup>.

Il discorso potrebbe apparire diverso per i chiamati all'eredità. La loro individuazione, quanto meno come soggetti tenuti agli adempimenti di legge (prima che vi provvedesse la legge con il T.U. era elaborata ad opera della giurisprudenza) è senz'altro dovuta ai poteri a questi riconosciuti in ordine alla massa ereditaria (art. 460 c.c.). Ma, come si è detto, i chiamati non rivestono la qualifica di soggetti passivi, non essendosi ancora verificato nessun trasferimento patrimoniale (a loro favore)<sup>14</sup>. In questo quadro si è anche ravvisato nel chiamato un sostituto d'imposta, ove non assuma la qualifica di erede<sup>15</sup>.

Per eventuali mutamenti determinati da eventi sopravvenuti, quali ad esempio successiva rinuncia, la legge stessa prevede apposita regola per rendere conforme la pretesa impositiva alla nuova situazione (art. 12, lett. c).

6. L'oggetto dell'imposta va anch'esso individuato nel trasferimento di beni e diritti per successione a causa di morte (art. 1, primo comma). Non appare quindi del tutto esatto individuare il patrimonio come l'oggetto dell'imposta, così come ha ripetutamente affermato la Corte Costituzionale, se non nel senso che, per determinati fini, il patrimonio assume rilevanza nella interezza: ma non solo e non

<sup>13</sup> Così anche GHINASSI, *Imp. di reg. e di success. – Prof. sogg. ed implicaz. Costituz.*, p. 129. Sulla figura del responsabile di imposta si veda PARLATO, *Il respons. d'imp.*, p. 63; BAFILE, *Respons. d'imp.*, in *Noviss. dig. it.*, appendice, Torino, 1986, VI, p. 630 ss.

<sup>14</sup> In senso contrario sembra però muoversi la giurisprudenza della Corte di Cassazione che qualifica il chiamato come soggetto passivo d'imposta ritenendo che il termine erede sia stato usato dalla normativa fiscale successoria, all'art. 5 del T.U., "non già in senso proprio, quale si deduce dal codice civile, ma in un'accezione più ampia comprendente anche il chiamato, dovendosi riconoscere al sistema fiscale una sua autonomia" (Corte di Cass., 5/4/95, n. 11320, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 3, con nota di Colli Vignarelli, *Bre. consid. in tem. di presupp. dell'imp. success.*). L'autonomia della nozione fiscale di erede è messa in luce anche da Dini, *Le disposiz. gen. dell'imp. sulle success. e donaz.*, in *Boll. trib.*, 1974, p. 694.

Individuano presupposto del tributo nella sola chiamata ereditaria anche Corte Cass., 20/5/86, n. 1804, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, p. 1462; Corte Cass., 12/12/74, n. 4227, in *Giust. Civ.*, 1975, I, p. 593 e le risoluzioni del Ministero delle finanze 27/3/1991, n. 350115 e del 20/12/1990, n. 350795. Opposta soluzione è invece proposta, con riferimento all'ipotesi di trasmissione della chiamata per causa di morte, da BRACCINI, *Cont. la pret tassaz. della c.d. "trasmis." del dir. di accett. l'eredit. (art. 479 c.c.)*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 402; Fedele, *L'imp. sulle success. e la "trasmis." della chiam. Eredit.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, p. 227.

In ordine alle difficoltà di inquadramento teorico dei profili di responsabilità del chiamato, si veda, anche per ulteriori riferimenti bibliografici Ghinassi, *Imp. di reg. e di success. – Prof. sogg. ed implicaz. Costituz.* p. 110 ss. Sul punto pure MONTESANO, *Il nu. tes. un. config. il chiam. come sempl. respons. d'imp.*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 1018 ss.

<sup>15</sup> NUZZO, *Rifl. sul presupp. del trib. successor e degli altri trib. sul trasferim. di ricchez.*, in *Riv. fin. sc. fin.*, 1984, I, p. 481.



tanto al fine di giustificare la solidarietà passiva degli eredi<sup>16</sup> quanto per la determinazione del minimo imponibile (cioè della esistenza o meno del presupposto) e della base imponibile stessa. Il che peraltro non trasforma il tributo successorio in una imposta sul patrimonio almeno sotto il profilo giuridico, restando il tributo pur sempre una imposta sui trasferimenti<sup>17</sup>. Ciò che, fra le tante, trova una non equivoca conferma nello stesso regime delle esclusioni (vedasi il succ. par. 8) che appare pienamente coerente con un tributo sui trasferimenti, mentre sarebbe di difficile giustificazione se l'oggetto fosse costituito dal patrimonio anziché dal suo trasferimento. Del pari, come si è già accennato *retro*, la stretta connessione esistente con l'imposizione sulla donazione, ove non è dubitabile che presupposto e oggetto siano costituiti dal trasferimento – pur assumendo il patrimonio complessivo la consueta rilevanza – induce a tale conclusione. Naturalmente il problema si pone solo se in sede di teoria generale si ritenga di dover distinguere fra presupposto e oggetto del tributo: fermo restando che nel caso dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni il presupposto è sicuramente costituito dal trasferimento.

Il concetto di trasferimento, ai fini della determinazione dell'oggetto, viesteseso alla costituzione di diritti reali di godimento, come già nel testo normativo precedente, nonché alla rinuncia a diritti reali o di credito e alla costituzione di rendite o pensioni (art. 1, secondo comma)<sup>18</sup>.

Il che significa che l'imposta colpisce ogni utilità legata alla successione. Nell'oggetto dell'imposta, come già ricordato, si ricomprende inoltre l'immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente cd i trasferimenti a seguito di dichiarazione di morte presunta.

7. Ai fini della determinazione in concreto dell'oggetto, l'art. 2 impone dei criteri legali relativi all'applicazione territoriale dell'imposta in relazione al luogo di residenza del defunto al momento di apertura della successione.

Se questi era residente nello Stato l'imposta è dovuta in relazione ai beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero (primo comma)<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Come ha ritenuto la Corte Costituzionale, sentenza n. 68/85, cit. Sul punto SERRANO, *Le imp. sulle success.*, pp. 146-147.

<sup>17</sup> In questo senso le considerazioni di FEDELE, *La solid. fra i più sogg. coinv. nel prel.*, in *La cas. di abitaz. fra normat. vig. e prosp.*, p. 507.

<sup>18</sup> Sulla ratio e sul contenuto dell'estensione operata dal T.U. si veda URICCHIO, in D'AMATI, *Comm. al Tes. Un.*, pp. 15-16.

<sup>19</sup> Ritengono che per individuare la residenza ai fini dell'imposta in oggetto occorra fare riferimento alla definizione civilistica di cui all'art. 43 c.c. GALLO-ORSI, *L'imp. sulle success.*, p. 20; MARONGIU, *Domic. resid., dim. nel dir. trib.*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 1990, V, p. 144; URICCHIO, in D'AMATI, *Comm. al tes. un. delle imp. sulle success. e donaz.*, p. 27; MARINO, *La resid. nel dir. trib.*, p. 267.

Nell'ipotesi inversa, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato (secondo comma).

Per facilitare l'individuazione di questi ultimi il terzo comma fornisce una elencazione, ritenuta non tassativa, di beni e diritti da considerare in ogni caso esistenti nel territorio dello Stato, con una norma che non sarebbe esatto considerare presuntiva: ed invero i beni e diritti ivi previsti hanno tutti un collegamento oggettivo col territorio. Basti pensare a quelli iscritti in pubblici registri, ai titoli e quote emessi da soggetti residenti, ecc.

Infine il quinto comma esclude dai beni esistenti nello Stato i beni viaggianti con destinazione all'estero o vincolati al regime doganale della temporanea importazione.

Il sistema può portare a casi di doppia imposizione, che possono risolversi in base alle convenzioni internazionali. In mancanza, è riconosciuto un credito di imposta per l'intero ammontare dei tributi assolti all'estero (art. 26, lett. b).

8. Sempre ai fini dell'individuazione dell'oggetto, l'art. 3 esclude l'applicabilità dell'imposta ai trasferimenti nei confronti di determinati soggetti: Stato, regioni, province, comuni; enti pubblici, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, aventi come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (primo comma). Il d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460, art. 19, n. 1), ha inoltre aggiunto tra i trasferimenti esclusi dall'imposta quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.)<sup>20</sup>.

I trasferimenti che perseguono scopi di pubblica utilità, come quelli sopra esposti, vengono esclusi anche se a favore di enti pubblici o privati legalmente riconosciuti che perseguono scopi diversi, a condizione che entro i cinque anni successivi venga fornita la prova dell'effettivo impiego a tal fine. Altrimenti è dovuta l'imposta oltre agli interessi legali decorrenti dalla data di apertura della successione (secondo e terzo comma).

La disposizione è valida anche per gli enti esteri, a condizioni di reciprocità (quarto comma).

Rispetto al legislatore del 1972, il legislatore del T.U. ha preferito il ricorso al concetto di esclusione piuttosto che a quello di esenzione ai fini di una maggiore esattezza nella formulazione normativa, destinata a riflettersi sulla determinazione stessa dell'imposta. Le situazioni di cui sopra, come esenzioni soggettive, avrebbero dovuto contribuire a formare la base imponibile determinando, a causa della progressività delle aliquote, un non indifferente inasprimento del carico

---

<sup>20</sup> Sul regime fiscale delle O.N.L.U.S. delineato dal Dlgs. 460/97 si rinvia a FEDELE, *La discipl. fisc. delle ONLUS*, in *Riv. not.*, 1999, p. 537; GULMANELLI, *Asp. giur. dell'imposiz. indir. delle Onlus*, in *Rass. trib.*, 1999, I, p. 85, CASTALDI, *Gli en. non comm. nelle imp. sui redd.*, p. 335.

fiscale dei soggetti incisi. Questo effetto venne evitato disponendo l'eliminazione dall'attivo ereditario dei beni relativi a soggetti esenti: è quindi sembrato in seguito più corretto ricorrere ad una delimitazione dell'oggetto dell'imposta. Trattasi comunque di esclusione soggettiva – in funzione cioè della natura del beneficiario – anziché oggettiva<sup>21</sup>.

9. Il T.U. ha conservato il principio, da sempre presente nel tributo successorio sulle varie formulazioni via via succedutesi, della tassazione del valore netto del patrimonio ereditario. Tale procedimento richiede in primo luogo la determinazione del patrimonio lordo, dal quale vanno detratte tutte le passività (in senso lato) che ne riducono il valore.

Questo risulta quindi dalla differenza tra il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario e l'ammontare complessivo di passività ed oneri deducibili (art. 8, primo comma).

In caso di fallimento del defunto si tiene conto delle sole attività che permangono agli eredi o legatari a seguito della chiusura del fallimento (secondo comma).

Sia l'attivo sia il passivo ereditario, ai fini dell'imposta, devono essere determinati seguendo le regole del T.U., ove, come per il passato si è fatto frequente ricorso alla tecnica presuntiva, sia per l'individuazione di beni e diritti sia per la relativa valutazione; al fine di ricostruire il più fedelmente possibile il reale contenuto economico della successione<sup>22</sup>. Del pari, per contenere il più possibile le occasioni di elusione, si è fatto altresì ricorso alla tecnica dell'inefficacia, nei confronti del fisco, di determinati atti che avrebbero potuto portare a fenomeni elusivi, così come si sono posti limiti probatori rigorosi alle deduzioni per debiti e passività.

---

<sup>21</sup> Ritiene di non "potersi caricare di significato il titolo della norma, soprattutto ove si consideri che le norme di esenzione, alla stregua di quelle di imposizione, concorrono alla qualificazione della realtà giuridica", URICCHIO, in D'AMATI, *Comm. al Tes. Un; delle imp sulle success. e donaz.*, p. 34, coerentemente a quanto sostenuto in generale in D'AMATI, *Agevolaz. ed esenz. trib.*, in *Noviss. dig. it.*, app., Torino, 1980, I, p. 155.

Sulla distinzione tra norme di esenzione e norme di esclusione, si rinvia a LA ROSA, *Esenz. (dir. trib.)*, in *Enc. dir.* Milano, 1966, XV, p. 569; MOSCHETTI-ZENNARI, *Agevolaz. fisc.*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., Torino, 1987, p. 12.

<sup>22</sup> Circa l'uso delle presunzioni in materia tributaria ed i relativi limiti: FALSITTA, *App. in tema di legittim. costituz. delle Presunz.fisc.*, in *Riv. di dir.fin. sc.fin.*, 1968, II, p. 3; DE MITA, *Presunz. fisc. e Costituz.*, in AA.VV. *Le presunz. in mat. trib.*, 1987, p. 23 ss.; GAFFURI, *Le presunz. nella discipl. dell'imp. sulle success. e donaz.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, p. 580.

10. L'attivo ereditario è formato da tutti i beni e i diritti caduti in successione esclusi quelli non soggetti all'imposta a norma degli artt. 2, 3, 12 e 13 (art. 9, primo comma).

I beni ed i diritti non compresi sono quelli sottratti all'imposizione in seguito all'applicazione del principio di territorialità (art. 2) o devoluti a determinati soggetti e per determinate finalità (art. 3), esaminati al paragrafo 8. A questi vanno aggiunti beni che obiettivamente non rientrano nel patrimonio "reliquo", cioè beni e diritti iscritti a nome del defunto nei pubblici registri, quando sia fornita la prova che egli ne aveva perduto la titolarità per mezzo di provvedimento giurisdizionale, atto pubblico, scrittura privata autenticata o altre scritture aventi data certa; azioni e titoli nominativi intestati al defunto che siano stati ceduti con atto autentico e girata autenticata in data anteriore all'apertura della successione. Sia in questo come nel caso precedente il trasferimento non deve essere avvenuto nei sei mesi antecedenti l'apertura della successione.

L'elenco continua con le indennità spettanti agli eredi *iure proprio ex artt.* 1751, u.c., c.c. (scioglimento del contratto di agenzia per morte dell'agente) e 2122 (indennità in caso di morte del prestatore di lavoro) o in forza di assicurazioni previdenziali, tanto obbligatorie quanto volontarie; i crediti incerti (contestati giudizialmente o verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali ed enti pubblici previdenziali), fino a che non siano accertati o riconosciuti; quelli ceduti allo Stato entro la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione; i titoli del debito pubblico ed altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati; i veicoli iscritti al PRA (che scontano l'imposta di trascrizione); ogni altro bene o diritto dichiarato esente a norma di legge (art. 12). L'art. 13 è dedicato ai beni culturali già menzionati alla lett. g) dell'articolo precedente. Sono i beni di rilevante valore artistico e storico di cui alla l. n. 1089/1939, soggetti ai vincoli stabiliti dal d.P.R. n. 1409/1963.

Il vincolo deve risultare costituito in data anteriore all'apertura della successione<sup>23</sup>.

L'inosservanza degli obblighi gravanti sui privati proprietari, di cui all'art. 38 del d.P.R. del 1963, comporta l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario. L'art. 10, primo comma, comprende nell'attivo ereditario i beni ed i diritti soggetti ad imposta alienati a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi di vita. La norma, dalla evidente funzione antielusiva<sup>24</sup>, pone una presunzione assoluta che è stata giudicata legittima dalla Corte Costituzionale in quanto "non irragionevole

---

<sup>23</sup> Gli immobili per i quali il vincolo non sia già stato costituito, ma presentino le caratteristiche richieste dalla legge – vagliate dall'organo amministrativo competente – sono presi in considerazione per la riduzione dell'imposta di cui all'art. 25, secondo comma.

<sup>24</sup> GAFFURI, *L'imp. di success. e donaz.*, p. 215; NATOLI, *È davv. nor. antiel.?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, II, p. 89.

e corrispondente a concreti indici di verosimiglianza” rispetto allo scopo elusivo delle alienazioni compiute dal *de cuius* negli ultimi mesi<sup>25</sup>.

Si presumono inoltre compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia (secondo la definizione di cui all'art. 9, terzo comma) per un importo pari al 10% del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario (cioè il valore dei beni e diritti caduti in successione meno i beni esclusi di cui sopra), anche se non dichiarati o dichiarati per un minore importo (art. 9, secondo comma).

Questa presunzione non opera a condizione che venga redatto l'inventario *ex* art. 769 c.p.c. e da questo emerga un importo diverso<sup>26</sup>.

Le altre presunzioni sono previste all'art. 11 e riguardano sostanzialmente i titoli il cui reddito è stato dichiarato dal *de cuius*. In caso di beni e titoli cointestati o contenuti in cassette di sicurezza, si presumono posseduti per quote eguali: ma se i cointestatori sono eredi o legatari si considerano appartenenti esclusivamente al defunto (la presunzione consente però la prova contraria).

11. L'art. 14 regola la valutazione dei diritti relativi a beni immobili nel modo seguente: per la proprietà si assume il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione; se la proprietà è gravata da diritti reali di godimento dal valore della piena proprietà si detrae il valore del diritto da cui è gravata; infine espone i criteri per determinare i diritti di usufrutto, uso, abitazione ed enfiteusi (lett. c), d)).

Per gli immobili, peraltro, non si fa luogo a scrutinio di valore se viene dichiarato un valore non inferiore a quello risultante dall'applicazione di determinati coefficienti alle rendite catastali (allo stato, 75 per i terreni e 100 per i fabbricati). Analoga – ma più complessa – procedura è prevista per i fabbricati non ancora iscritti in catasto. La disposizione, che costituisce un principio valido anche per l'imposta di registro, ha consentito di eliminare un consistente contenzioso in materia estimativa.

L'art. 15 è dedicato alla valutazione delle aziende comprese nell'attivo eredita-

---

<sup>25</sup> Così Corte Costituzionale, ord. 19/10/1988, n. 982, in *Il fzs.*, 1988, 6461. In modo critico rispetto all'orientamento della Corte: GAFFURI, *La presunz. discipl. dell'imp. sulle success. e donaz.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, p. 580; TESAURO, *Alienaz. della nud. propr. nel semes. ante mort. e imp. sulle success.*, in *Boll. trib.*, 1998, p. 645.

<sup>26</sup> La presunzione ha dunque natura relativa, a differenza della originaria formulazione dell'art. 8, secondo comma d.P.R. n. 637/1972, che introduceva una presunzione *iuris et de iure*. In questo senso, dunque, il Testo Unico ha confermato le modifiche introdotte dall'art. 5, legge 880 del 17/7/1986 pur provvedendo alla riformulazione della norma. Sul punto si veda la circolare esplicativa Min. Fin., n. 17/350134 del 15/3/1991. Sull'applicabilità della presunzione alla successione del non residente, si rinvia a BRACCINI, *La presunz. di dan., gioie., mob. e la success. del non resid.* in *AA.VV.*, *Le presunz. in mat. trib.*, p. 165; URICCHIO, in *D'AMATI, Comm. al tes. un. delle imp. sulle success. e donaz.*, p. 91 ss.

rio. Per queste si tiene conto del valore complessivo, al momento di apertura della successione, dei beni e diritti che le compongono, compreso l'avviamento, al netto delle passività di cui agli artt. da 21 a 23.

Il Testo Unico innova rispetto alla disciplina precedente stabilendo che se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario *ex art.* 2217 c.c. si tiene conto delle attività e passività risultanti dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, considerando i mutamenti successivamente intervenuti dell'avviamento. In questo caso il giudizio di congruità non può estendersi e valori risultanti dal documento contabile<sup>27</sup>.

La norma continua occupandosi di navi ed aeromobili. La valutazione di azioni, obbligazioni, altri titoli e quote è esposta all'articolo successivo (art. 16).

Per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto si ha riguardo ai prezzi di compenso o ai prezzi fatti nell'ultimo trimestre precedente l'apertura della successione<sup>28</sup>.

Per gli altri titoli, nonché per le quote di partecipazione ad enti, societari e non, il valore viene commisurato al patrimonio netto dell'ente risultante dall'ultimo bilancio o inventario regolarmente redatto ed approvato<sup>29</sup>. In mancanza di documenti contabili si ha riguardo al valore dei beni e diritti dell'ente.

Questa regola si applica anche alle quote di partecipazione in società di persone ed equiparate ai fini delle imposte sui redditi (art. 5 T.U.I.R.).

Per le partecipazioni in fondi comuni di investimento valgono pubblicazioni o prospetti redatti a norma di legge e per le obbligazioni i titoli con caratteristiche analoghe quotati o negoziati al ristretto o, in mancanza, in base ad elementi certi.

L'art. 17 si occupa di determinare il valore di rendite e pensioni<sup>30</sup>.

La valutazione dei crediti e materia dell'art. 18, che distingue fra crediti fruttiferi, infruttiferi con scadenza dopo un anno dall'apertura della successione, e in natura.

Per gli altri beni e diritti non menzionati espressamente si ha riguardo al valore venale in comune commercio (art. 19).

---

<sup>27</sup> Circa il rilievo della qualificazione dell'imprenditore, ai sensi degli artt. 2082, 2083, 2135 c.c., ai fini dell'applicazione dell'art. 15, si veda RINALDI, *Prof sogg. della picc. imp., con partic. riguard. all'imp. sulle success. e donaz.*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1851 ss.

<sup>28</sup> Criterio, questo, che era accolto anche dall'originaria formulazione dell'art. 9, quarto comma, d.P.R. n. 917/1986 per la determinazione del valore normale, ai fini delle imposte sui redditi dei titoli quotati. Norma poi modificata dall'art. 1, primo comma, lett. a), d.l. n. 416/1994 che ha introdotto il criterio della "media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese".

<sup>29</sup> Sul punto anche RINALDI, *Prof sogg. della picc. imp., con partic. riguard. all'imp e donaz.*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1857 ss.

<sup>30</sup> Per alcune considerazioni ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 228 ss.

12. Sono deducibili, in prima approssimazione, i debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione e le spese indicate dalla legge (art. 20). La legge stabilisce le condizioni ed i limiti di deducibilità dei debiti del defunto, nonché la prova della loro sussistenza all'apertura della successione.

Per regola generale questi devono risultare da atto scritto avente data certa anteriore a quella di apertura della successione o da provvedimenti giurisdizionali definitivi (art. 21, primo comma).

Per i debiti inerenti all'esercizio di imprese e ammesso il ricorso alle scritture contabili obbligatorie, regolarmente tenute. Lo stesso non è previsto per le scritture obbligatorie ai fini fiscali inerenti all'esercizio di arti e professioni la cui funzione e, ovviamente, diversa da quella delle scritture richieste dalla legge civile<sup>31</sup>.

Per i debiti cambiari e per quelli verso aziende ed istituti di credito, qualora il *de cuius* non fosse soggetto all'obbligo delle scritture contabili, è ammesso ricorrere a quelle del creditore.

Sono deducibili anche i debiti di lavoro e previdenziali. Sono ammesse forme di dimostrazione della sussistenza del debito alternative rispetto al titolo (o provvedimento giurisdizionale).

L'esistenza di passività deducibili, anche non dichiarate, può essere dimostrata entro 3 anni dall'apertura della successione; quelle risultanti da provvedimento giurisdizionale o verso la Pubblica Amministrazione, entro 6 mesi dalla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento.

L'individuazione delle passività deducibili risulta strettamente correlata con i beni che compongono l'attivo ereditario. Così non sono deducibili i debiti contratti per l'acquisto di beni e diritti non rientranti nell'asse, se ne sono compresi parzialmente è ammessa la deduzione proporzionale (art. 22).

I debiti contratti negli ultimi sei mesi sono deducibili solo entro prestabilite finalità di impiego (art. 10, terzo c., lett. d), e) ed f)). La stessa regola vale per il saldo passivo di conto corrente bancario. Ovviamente non sussistono limitazioni per i debiti inerenti all'esercizio di imprese, arti e professioni.

Sono inoltre deducibili le spese mediche sostenute per il defunto negli ultimi sei mesi di vita, purché risultanti da regolare quietanza.

Lo stesso dicasi per quelle funerarie, nei limiti di 2 milioni.

13. L'aliquota è progressiva e si applica per scaglioni di valore imponibile (art. 4). La tabella allegata al Testo Unico ne prevede due serie. Tale tabella è stata sostituita prima dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413., art. 23, n. 5 e poi con la tabella allegata alla legge 23 dicembre 1999, n. 488, art. 8, primo comma.

La prima serie di aliquote si applica al valore globale netto dell'asse ereditario

---

<sup>31</sup> Relazione Ministeriale, art. 21.

(limite che è spostato a 500 milioni a decorrere dal 1° gennaio 2001)<sup>32</sup>. L'imposta risultante grava su tutti gli eredi e legatari (i primi obbligati in solido per l'intero ammontare: art. 36), ripartito proporzionalmente alle singole quote e legatari. La seconda serie di aliquote si applica alle singole quote e legatari del valore di almeno 10 milioni, escluso quanto di spettanza del coniuge e dei parenti in linea retta<sup>33</sup>.

L'imposta così determinata, diversamente da quanto accadeva prima della riforma, è unica (art. 7, secondo comma)<sup>34</sup>.

Si ricorda che parenti in linea retta sono, ai fini dell'imposta, anche genitori e figli naturali e rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, adottanti ed adottati, affilianti ed affiliati (art. 5, secondo comma, che stabilisce anche quali siano i mezzi di prova della parentela naturale in determinate circostanze).

Prima dell'accettazione l'aliquota deve essere determinata in base al grado di parentela dei chiamati che non abbiano rinunciato.

Da ultimo, ai fini della determinazione dell'aliquota, il valore globale dell'asse ereditario è aumentato di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte in vita dal defunto ad eredi e legatari (art. 8, quarto comma)<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup>La "franchigia" per le successioni [e donazioni], prevista dal d.P.R. n. 346/1990 nel limite di 120 milioni, è stata portata a 250 milioni dalla legge n. 413/1991 ed elevata agli importi indicati nel testo dalla legge n. 488/1999.

<sup>33</sup>L'art. 7, secondo comma, d.P.R. n. 346/1990, è stato oggetto di vaglio di legittimità da parte della Corte Costituzionale (sent. 15/7/1997, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 791) per presunto contrasto con l'art. 53 Cost. La norma, infatti, da una parte non prevede che dal valore dell'imposta sulla quota ereditaria assegnata agli eredi indiretti sia dedotto "quanto dell'imposta globale venga a cadere sull'erede medesimo" e dall'altra non pone lo stesso trattamento per eredi diretti ed indiretti. La Corte ha però ritenuto costituzionalmente infondata la questione di legittimità affermando che le norme in oggetto non producono alcun effetto di duplicazione di imposta e che "la diversità di trattamento tra eredi diretti e indiretti è espressione della discrezionalità del legislatore nel disciplinare le differenti fattispecie imponibili".

<sup>34</sup>Sul problema della determinazione dell'imposta in caso di successione per rappresentazione, si veda GAFFURI, *Sul. discipl. fisc. della rappresentaz. eredit. dei discend. di fig. adot.*, in *Giur. it.*, 1977, I, p. 1 ss. e URICCHIO, in D'AMATI, *Comm. al Tes. Un. delle imp. sulle success. e donaz.*, p. 68 ss., ove ampi riferimenti giurisprudenziali.

<sup>35</sup>Il coacervo tra *relictum* e *donatum* è previsto dall'art. 8, quarto comma d.P.R. n. 346/1990 e così anche dal previgente art. 7, quarto comma, d.P.R. n. 637/1972, ai soli fini della determinazione delle aliquote da applicarsi al valore globale netto dell'asse ereditario. Nonostante la chiara formulazione della norma, l'Amministrazione finanziaria (si veda R.M. n. 27270/76 del 7/11/77) ed alcune pronunce delle Commissioni tributarie (Comm. Trib. Centr., n. 4441 del 10/7/92, in *Giur. it.*, 1994, III, 2, p. 12) hanno ritenuto che il cumulo dovesse operare anche per la determinazione della base imponibile, per poi procedere alla detrazione dell'imposta corrispondente al *solo donatum*. Tale interpretazione, già disattesa dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 537 30/11/89 (in *Il fisco*, 1989, 7531), è stata respinta dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (si veda Corte di Cassazione, 4/9/1997, n. 8489, in *Corr. trib.*, 1998, p. 196, con nota di PORCA-



14. Sono previste riduzioni di imposta quando sono compresi nell'attivo ereditario beni e diritti già oggetto di trasferimento gratuito nell'arco di un quinquennio, oppure beni immobili culturali non ancora vincolati, fondi rustici devoluti nell'ambito di famiglia di coltivatori diretti, immobili strumentali devoluti nell'ambito di imprese familiari artigiane e, per effetto della l. 662/96, aziende, quote di società o beni strumentali ubicati in comuni montani a bassa densità abitativa e trasferiti a coniuge o parente entro il terzo grado che prosegua l'attività imprenditoriale (art. 25).

Dall'imposta sono detraibili le eventuali imposte pagate all'estero per beni ivi esistenti fino a concorrenza della parte di imposta proporzionale al valore dei beni in oggetto (art. 26)<sup>36</sup>. Anche qui l'analogia con il credito di imposta di cui all'art. 15 del Testo Unico sulle imposte dirette 22 dicembre 1986, n. 917, si impone, attesa la identità di *ratio* delle due disposizioni.

15. Il presupposto, di regola, viene portato a conoscenza dell'ufficio per mezzo della dichiarazione del contribuente.

La dichiarazione di successione deve essere presentata all'Ufficio dei regi competente, anche a mezzo del servizio postale (art. 28, primo comma).

L'art. 6 individua l'ufficio competente in quello nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto ovvero, se la residenza è all'estero o non è conosciuta, l'Ufficio del registro di Roma<sup>37</sup>.

La dichiarazione presentata ad ufficio incompetente si considera valida nel giorno in cui perviene all'ufficio competente (art. 31, quarto comma). L'ipotesi oggi non è più sanzionabile, a seguito della riforma introdotta con il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, che non ha riproposto la previsione residuale del precedente art. 53, ultimo comma<sup>38</sup>.

Abbiamo già detto che i soggetti obbligati alla dichiarazione sono gli eredi e

---

RO, *Risol. la quest. del coace. tra donaz. e success.*). Sul punto FEDELE, *Coace. o cum. di più donaz.* in *Riv. dir. fin. sr. fin.*, 1987, II, p. 159.

<sup>36</sup>Non è invece più detraibile l'INVIM "liquidata in dipendenza dell'apertura della successione per ciascun immobile trasferito, fino a concorrenza dell'imposta proporzionale al valore dell'immobile stesso", come disponeva l'originario primo comma, lett. a) dell'art. 26, per effetto dell'abrogazione operata dall'art. 11, primo comma, lett. a) del d.l. 28/3/1997, n. 79.

<sup>37</sup>Per il Codice Civile, invece, la successione si apre all'ultimo domicilio del defunto (art. 456).

<sup>38</sup>Che sanzionava "ogni violazione degli obblighi e dei divieti diversamente disposto". Osserva Uricchio, in D'AMATI, *Comm. al Tes. Un. delle imp. sulle success. e donaz.*, p. 285, come l'art. 31, quarto comma, nel prevedere che la presentazione della dichiarazione ad ufficio incompetente si considera avvenuta nel giorno in cui la dichiarazione è pervenuta a quello competente, ponga dei problemi di coordinamento con l'art. 28, primo comma. Nell'ipotesi di spedizione, infatti, la norma da ultimo citata prevede che la dichiarazione "si considera presentata... nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale".

legatari o loro rappresentanti legali; gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente; amministratori dell'eredità o curatori dell'eredità giacente; gli esecutori testamentari (art. 28).

Se vi sono più credi la dichiarazione non si considera omessa se viene presentata da almeno uno di essi.

I chiamati all'eredità ed i legatari sono esonerati da questo obbligo se abbiano rinunciato all'acquisto nel termine di presentazione della dichiarazione, o, non essendo nel possesso di beni ereditari, abbiamo chiesto la nomina di un curatore (art. 528, primo comma, c.c.), informandone l'Ufficio con raccomandata.

L'obbligo ugualmente non sussiste se l'eredità è devoluta al coniuge o ai parenti in linea retta, il valore dell'attivo ereditario non supera i 50 milioni e non comprende immobili o diritti reali immobiliari, salvo sopravvenienze ereditarie (art. 28, settimo comma).

Non è stata invece riproposta la disposizione dell'art. 36, secondo comma, del d.P.R. n. 637 del 1972, circa l'obbligo di presentazione della dichiarazione, ricorrendo ipotesi particolari, anche se il *de cuius* era nullatenente, in quanto se i beni si sono esauriti a causa di precedenti liberalità non vi è nulla da liquidare, se vi sono state cessioni nell'ultimo semestre l'obbligo già sussiste<sup>39</sup>.

Il contenuto della dichiarazione è quello stabilito dall'art. 29.

La dichiarazione deve essere redatta, a pena di nullità, su stampato fornito dall'Ufficio del registro o conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle Finanze pubblicato nella G.U. e deve essere sottoscritta da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale.

La dichiarazione, corredata dagli allegati di cui all'art. 30, deve essere presentata entro 6 mesi dalla data di apertura della successione (art. 31, primo comma), salvo si rientri nei casi di deroga<sup>40</sup>.

Fino alla scadenza del termine la dichiarazione può essere modificata senza che intervengano conseguenze sanzionatorie per il dichiarante.

Anche le dichiarazioni modificative o integrative vanno redatte sull'apposito modulo, con l'osservanza di tutte le prescrizioni di leggi in materia di dichiarazione (artt. 28, 29 e 30). Il che non toglie validità alla tesi sostenuta in passato dalla giurisprudenza<sup>41</sup>, pur contrastata dall'Amministrazione<sup>42</sup> finanziari, secondo cui la dichiarazione poteva essere rettificata nel ricorso alle Commissioni contro l'accertamento dell'Ufficio, ammettendo che quella che era sostanzial-

---

<sup>39</sup> ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 395.

<sup>40</sup> Per esempio, se l'eredità è stata accettata con beneficio d'inventario, il termine decorre dalla formazione dell'inventario.

<sup>41</sup> Corte di Cassazione, 29/10/1973, n. 2804, in *Giur. it.*, 1974, I, 1, 1510.

<sup>42</sup> Ris. Min. dir. gen. tasse n. 320119, 11 agosto 1975, in ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 441.

mente una dichiarazione di rettifica poteva essere presentata priva di formalità e oltre il termine stabilito per la dichiarazione<sup>43</sup>.

16. La liquidazione dell'imposta viene effettuata dall'Ufficio, che provvede a notificare al contribuente apposito avviso di liquidazione dal quale devono risultare anche le correzioni eventualmente apportate alla dichiarazione.

Dalla data di notifica decorrono i termini per il pagamento dell'imposta o per l'impugnazione dell'atto davanti alle Commissioni tributarie, entrambi di sessanta giorni<sup>44</sup>.

Spetterà poi all'Ufficio procedere alla correzione degli errori materiali e di calcolo della dichiarazione e della liquidazione (quando avviene ad opera del contribuente) ed alle eventuali rettifiche di dichiarazioni incomplete o infedeli (artt. 33, secondo comma, 34, primo e secondo comma).

Le rettifiche di valore possono riguardare beni immobili, aziende, azioni ed altre partecipazioni in società ed altri enti (art. 34, terzo e quarto comma).

Ma per quanto riguarda gli immobili, come si è già osservato, ogni rettifica è preclusa quando venga osservato il disposto del quinto comma dell'art. 34, vale a dire quando il valore di immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita risulti dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto, e per i fabbricati a 100 volte lo stesso reddito, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi (con l'aggiornamento delle rendite non vengono più utilizzati i coefficienti).

La stessa regola vale per la nuda proprietà e i diritti reali di godimento il cui valore sia stato calcolato in base al quinto comma dell'art. 34, nonché per i fabbricati dichiarati per l'iscrizione nel catasto edilizio, ma non ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione, nel rispetto delle condizioni stabilite (sesto comma). Non sono produttive di conseguenze le rettifiche di scarsa rilevanza relative ai beni di cui agli artt. 16, primo comma, lett. b) e d) e 19.

Sono tenuti solidalmente al pagamento dell'intera imposta gli eredi che abbiamo accettato senza beneficio di inventario (art. 36). In caso contrario la responsabilità resta circoscritta al valore della quota.

La responsabilità degli altri soggetti obbligati alla dichiarazione – come più volte ricordato – è limitata al valore dei beni posseduti. L'Ufficio può chiedere la

<sup>43</sup> *Contra*, ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 393.

<sup>44</sup> Tale regime avrebbe dovuto essere modificato, a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1/1/94, per effetto della legge n. 413/1991. La legge citata aveva infatti disposto l'autoliquidazione da parte di eredi e legatari per il caso in cui l'Ufficio non avesse provveduto alla liquidazione nel termine di 90 giorni. La disciplina non è però mai entrata in vigore ed è stata infine abrogata con la legge 413 del 27/6/1994. Sul punto e sulla asserita "necessità di un passaggio all'autoliquidazione e all'adempiimento volontario": LUPI, *Succ. e donaz.: cri e prospet. di un'imp. con due ani.*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 937.

fissazione di un termine per l'accettazione o la nomina di un curatore per l'eredità giacente (art. 36, quarto comma).

L'imposta principale, complementare o suppletiva va corrisposta entro 60 giorni dall'avviso di liquidazione (art. 37).

Il contribuente può pagare in contanti, con cedole di titoli del debito pubblico scadute (o non scadute nei casi previsti), con titoli di credito bancari o postali a copertura garantita.

Il pagamento può essere dilazionato a norma dell'art. 38<sup>45</sup>.

Eredi e legatari, inoltre, possono proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale dell'imposta di successione, imposte ipotecaria e catastale, interessi, soprattasse e pene pecuniarie, di beni culturali anche non vincolati (art. 13) od opere di autori viventi o eseguite da non più di 50 anni (art. 39).

17. Il ricorso del contribuente non sospende la riscossione dell'imposta principale, salvo accoglimento dell'istanza a tale fine presentata alla Direzione regionale delle entrate.

Per l'imposta complementare è previsto il frazionamento a seconda del grado di giudizio e per quella suppletiva la riscossione dopo la pronuncia della Commissione Centrale o della Corte d'Appello o comunque dopo l'ultima decisione definitiva.

Nel caso di accertamento giudiziale a favore del contribuente, il rimborso deve essere eseguito dall'Ufficio entro 90 giorni da quello in cui la decisione è diventata definitiva (art. 40). Si tratta di rimborso d'ufficio, non soggetto alla prescrizione triennale.

La riscossione coattiva è regolata dal d.P.R. n. 43/1988. Il credito dell'amministrazione si prescrive in dieci anni (art. 41).

18. Del rimborso si occupa l'art. 42, che lo ammette sia quando l'imposta regolarmente percetta diventa in tutto o in parte non dovuta per cause sopravvenute, sia quando l'imposta sia stata riscossa indebitamente.

Il termine prescrizione (tre anni) decorre dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto al rimborso e non si applica ai rimborsi d'ufficio.

19. Se l'Ufficio ritiene che la dichiarazione sia incompleta o infedele procede alla rettifica ed alla nuova liquidazione nel termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale (anche qualora sia stata liquidata sulla base di dichiarazione integrativa o sostitutiva)<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> In caso di dilazione, il contribuente deve versare nei termini ordinari almeno il 20% delle imposte, sanzioni amministrative ed interessi di mora, il resto in cinque annualità posticipate.

<sup>46</sup> Il d.l. 20/6/1996, n. 323, convertito in legge 8/8/96, n. 425, ha modificato il *dies a quo* per il

Rettifica e liquidazione devono essere disposte con un unico atto che abbia il contenuto prescritto dalla legge (art. 34, secondo comma).

Per determinare il valore della proprietà e degli altri diritti reali sui beni immobili, l'Ufficio può ricorrere a qualsiasi elemento idoneo, tra cui il valore dichiarato in occasione di trasferimenti a qualsiasi titolo, divisioni o perizie giudiziarie che abbiamo interessato gli stessi beni o beni analoghi per caratteristiche e condizioni, ovvero facendo riferimento al reddito netto ritraibile capitalizzato al tasso mediamente applicato agli investimenti immobiliari, in un determinato periodo e luogo (ma va ricordato ancora una volta che il potere di rettifica del fisco riguardo agli immobili subisce dei limiti quando venga osservato il disposto dell'art. 34, quinto e sesto comma).

Per rettificare il valore delle aziende o dei titoli di cui alla lettera b) dell'art. 16, l'Ufficio può tenere conto degli accertamenti relativi ad altre imposte e compiere accessi, ispezioni e verifiche, osservando quanto previsto in merito dal d.P.R. n. 633/1972 (da tenere presente il valore probatorio delle scritture contabili obbligatorie regolarmente tenute).

Quando la rettifica riguarda i titoli *ex art. 16, lett. b) e d)*, o i beni di cui all'art. 19, questa non comporta conseguenza quando dia luogo a differenze di valore di scarsa rilevanza (art. 34, ottavo comma).

Se la dichiarazione sia stata omessa, l'Ufficio provvede all'accertamento dell'attivo ereditario e alla liquidazione dell'imposta sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza (sono utilizzabili gli elementi desumibili da dichiarazioni considerate omesse *ex artt. 28, ottavo comma e 32., primo comma*), provvedendo a notificare un unico atto, avviso di accertamento e liquidazione (art. 33, secondo comma).

Entro sei mesi dalla notificazione dell'avviso, è possibile dimostrare, nei modi ordinari (artt. 23, 25 e 26), l'esistenza di passività deducibili e la spettanza di riduzioni e detrazioni a cura del soggetto accertato, in quanto "l'Ufficio non può farsi carico di appurare eventuali passività".

Quanto sopra si applica anche quando venga omessa la dichiarazione sostitutiva o integrativa. Nello svolgimento delle attività di controllo, l'Ufficio può inviare, ai soggetti obbligati alla dichiarazione, inviti motivati a produrre documenti o a comparire di persona per fornire chiarimenti o anche inviare questionari che devono essere restituiti; può chiedere informazioni a pubblici ufficiali e ad enti ed uffici pubblici che sono obbligati a fornirle, dimostrare la simulazione di tutti gli atti rilevanti per la determinazione della base imponibile e dell'imposta, anche avvalendosi di i presunzioni che siano gravi, precise e concordanti (art. 47).

---

termine di decadenza biennale, facendo decorrere quest'ultimo dal pagamento dell'imposta principale anziché dalla liquidazione, come disponeva in origine il Testo unico.

Per facilitare il compito dell'Ufficio, sono imposti obblighi, per lo più di informazione, a determinati soggetti. Così gli ufficiali di stato civile devono trasmettere, a scadenze determinate, gli elenchi delle persone decedute di cui hanno avuto notizia, gli impiegati dello Stato, degli altri enti pubblici territoriali ed i pubblici ufficiali non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, se non è provata l'avvenuta presentazione della dichiarazione di successione (o, nei casi di esonero la dichiarazione che l'obbligo non sussiste) o dell'accertamento d'ufficio, mentre giudici ed arbitri possono ugualmente procedere a compiere gli atti del loro ufficio, ma con l'obbligo di comunicare all'Ufficio competente le notizie di cui sono venuti in possesso (art. 48). Quest'ultima disposizione è applicabile anche se la dichiarazione non è stata presentata e sono scaduti i termini per l'accertamento d'ufficio.

La prova della presentazione della dichiarazione deve essere fornita anche a debitori del defunto e detentori di beni che gli appartenevano, per potere pretendere l'adempimento e la restituzione, di cui l'ufficio deve essere comunque avvertito; uguale prova va fornita agli enti che emettono titoli di qualsiasi genere (fra cui società, enti ed aziende di credito), che in mancanza non possono procedere ad alcuna operazione di trasferimento per causa di morte.

È prevista una apposita procedura per procedere all'apertura di cassette di sicurezza nonché di casseforti e plichi di ogni genere depositati presso banche od altri soggetti clic esercitano tale esercizio.

Le violazioni dei suddetti obblighi sono ora sanzionate con l'irrogazione di sanzioni amministrative, secondo quanto disposto dall'art. 53, secondo e terzo comma. Il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 ha infatti modificato l'intero regime sanzionatorio<sup>47</sup>, sostituendo le pene pecuniarie con sanzioni amministrative, che ora colpiscono l'omissione della dichiarazione (art. 50), le ridefinite fattispecie di infedeltà ed incompletezza (art. 51) ed altre specifiche violazioni (art. 53)<sup>48</sup>. L'ipotesi di tardivo pagamento è sanzionata dall'art. 13, secondo comma, d.lgs. n. 471/1997 applicabile, a seguito dell'abrogazione dell'art. 52 T.U., anche all'imposta sulle successioni e donazioni.

Si osservi inoltre che, anche nella nuova disciplina sanzionatoria, nulla è specificamente disposto per la dichiarazione irregolare (art. 32, primo comma), con la

---

<sup>47</sup> Sui principi ed i contenuti della recente riforma delle sanzioni tributarie si veda BATISTONI FERRARA, *La rifar. del sist. sanzionat. non pen. in mat. trib.*, in *Riv. guard. fin.*, 1997, p. 1434; MARONGIU, *La nu. discipl. delle sanz. amminist.*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 1, p. 264; DEL FEDERICO, *Introduz. alla rif. delle sanz. amminist. trib.: i princ. sostanz. del Dlgs n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 107; TOSI, *Prof. sogg. della discipl. delle sanz. trib.*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1328.

<sup>48</sup> Naturalmente, anche per le violazioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si applicano le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, recate dal d.lgs. 18/12/1997, n. 472.

conseguenza che, non essendo stata riproposta la sanzione “residuale” del vecchio art. 53, ultimo comma, la fattispecie è da ritenersi non più punibile<sup>49</sup>.

20. L'imposta sin qui descritta si applica inoltre ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità fra vivi (art. 1).

La scelta dell'assoggettamento di successioni e donazioni ad una medesima imposta, con la determinazione di eguale carico fiscale, è stata indubbiamente suggerita dall'esigenza di evitare facili elusioni di un tributo progressivo, come quello stabilito originariamente per le sole successioni (va ricordato che l'aliquota è stata il primo elemento “comune” alle due fattispecie).

La stessa analogia di effetti realizzabili con una successione a causa di morte o con atti di liberalità fra vivi ne ha favorito l'assimilazione. Del resto l'istituto della donazione “non appare totalmente avulso della materia successoria: la legge civile lo colloca nell'ordinamento di questa, facendone in definitiva una sorta di anticipazione della futura eredità e stabilendo precisi rapporti con essa”<sup>50</sup>. L'attuale formulazione dell'art. 1 è da ritenersi migliore della precedente che, menzionando genericamente “trasferimenti a titolo gratuito di beni e diritti per atto tra vivi”, aveva fatto sorgere alcuni dubbi interpretativi<sup>51</sup>.

Infatti, salvo il caso della donazione, che, come contratto tipico per il quale è anche prevista la forma solenne, è facilmente riconoscibile, è proprio lo spirito di liberalità, l'elemento che comporta l'applicazione dell'imposta agli altri atti gratuiti<sup>52</sup>.

È di conseguenza assoggettabile all'imposta la donazione modale<sup>53</sup>, la donazione indiretta (mediante permuta, sostituzione dell'acquirente fra il contratto preliminare ed il contratto definitivo, costituzione di rendita a favore di terzo, rispettivamente)<sup>54</sup>.

<sup>49</sup> Per la diversa soluzione nella disciplina previgente: ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz.*, nel *Tes. Un.*, p. 393.

La nota del Ministero delle Finanze del 19/11/1998, n. 267/E, rileva che per “il tributo successorio non è stata riproposta la disposizione preordinata a sanzionare le violazioni di carattere residuale. Conseguentemente, le sanzioni previste dal 6° comma, primo periodo, del previgente art. 53 non sono più applicabili a norma dell'art. 3, 2° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, mentre dovranno essere annullati i provvedimenti a suo tempo emessi e non divenuti definitivi alla data 1° aprile 1998”.

<sup>50</sup> GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 99.

<sup>51</sup> GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 105 ss.

<sup>52</sup> Soluzione proposta già da GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 108 ss.

<sup>53</sup> “Lo spirito di liberalità è compatibile con l'apposizione di un peso al beneficiario, se tale peso non assume carattere di corrispettivo ma costituisca invece una modalità del beneficio, mediante riduzione del valore, attribuito al destinatario della liberalità” (Corte di Cassazione, 15 marzo 1972, n. 748, riportata da ALTANA-SILVESTRI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 716).

<sup>54</sup> GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 122 ss.

L'individuazione dell'*animus donandi*, sebbene difficile da raggiungere in concreto, è determinante per risolvere casi dubbi, che non possono considerarsi compresi nell'ambito di applicazione di questa imposta "a priori" (adempimento di obbligazioni naturali, rinuncia a crediti o a far valere propri diritti). Ne restano invece esclusi i casi di adempimento del terzo.

Occorre segnalare che ai sensi dell'art. 26, primo comma, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) i trasferimenti immobiliari posti in essere tra coniugi o parenti in linea retta sono considerati come donazioni se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito. La norma contiene una presunzione di liberalità *iuris et de iure*, mirando a colpire comportamenti elusivi nei trasferimenti immobiliari e fondandosi sul principio secondo cui il vincolo matrimoniale o di parentela in linea retta sarebbe "ragionevole" indice dell'assenza di onerosità<sup>55</sup>. La Corte Costituzionale è però recentemente intervenuta dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 26, primo comma, d.P.R. n. 131/1986, nella parte in cui esclude la prova contraria, giudicando la presunzione assoluta come irragionevole e contrastante con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.)<sup>56</sup>.

Le norme per la determinazione e la valutazione della base imponibile, la scelta della aliquota, i casi di esclusione, riduzione e detrazione<sup>57</sup>, la ripartizione del carico tributario fra soggetti passivi, sono sostanzialmente quelle previste per le successioni.

Ai fini della determinazione del valore globale vanno sommati i valori di tutte le donazioni contenute in uno stesso atto. L'art. 57 ha altresì previsto, ai fini dell'aliquota, il cumulo delle donazioni fatte allo stesso donatario (cumulo sog-

---

<sup>55</sup> Sul punto FEDELE, *Le presunz. nella discipl. dell'imp. di reg. e sull'incrim. di val. degli immob.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, p. 517 ss.; BARBERA in D'AMATI, *La nu. discipl. dell'imp. di reg.*

<sup>56</sup> Corte Costituzionale, sent. n. 41 del 22/2/99 - 25/2/99, in *Il fisco*, 1999, 3483. Il giudizio di legittimità costituzionale nasceva da una controversia inerente un contratto di compravendita stipulato tra coniugi legalmente separati. Come ha però già avuto modo di sottolineare anche l'Amministrazione finanziaria, è da ritenere che a seguito dell'intervento della Corte, "la possibilità di fornire la prova contraria riguarda non solo i trasferimenti posti in essere tra coniugi, ma anche quelli tra parenti in linea retta o considerati tali ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni" (circolare M.F. n. 119/E del 27/5/99). Per un commento alla sentenza della Corte Costituzionale si rinvia a MALAGÙ, *Si può dimost. l'onere dei trasf. immob. tra con. e par. in lin. ret.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, II, p. 7 ss.; D'ORSOGNA, *La presunz. di liberal. nell'imp. di reg. tra par. in lin. ret.*, in *Il fis.*, 1999, p. 6479.

<sup>57</sup> Si segnala che, a differenza dell'imposta sulle successioni, dall'imposta sulle donazioni è detraibile l'INVIM liquidata a seguito di donazione, per ciascun immobile donato, fino a concorrenza della parte dell'imposta proporzionale al valore dell'immobile stesso, a seguito della modifica legislativa recata dal d.l. n. 79/1997, art. 11, comma 1, lett. e-bis).



gettivo). Identico criterio era applicato per le donazioni a più soggetti contenute nello stesso atto<sup>58</sup>.

Se, in sostanza, per quanto concerne la determinazione dell'imponibile e dell'aliquota, le donazioni soggiacciono allo stesso regime sostanziale previsto per il tributo successorio sono invece diverse le modalità applicative dell'imposta. Poiché per la donazione è richiesta *ad substantiam* l'atto pubblico, si è ritenuto opportuno mantenere l'obbligo di registrazione in termine fisso e l'applicazione di alcune norme proprie dell'imposta di registro, espressamente richiamate, per la liquidazione, l'omessa registrazione, la riscossione, i rimborsi e le sanzioni (art. 60)<sup>59</sup>.

Le regole stabilite per le donazioni sono applicabili agli altri atti di liberalità<sup>60</sup> "in quanto compatibili" (art. 58). Vale a dire solo quando gli atti in questione rivestano la forma scritta o, in mancanza, siano enunciati in altri atti scritti.

\*

In corso di stampa è entrata in vigore la legge 21 novembre 2000, n. 342 che contiene, all'art. 69, importanti modifiche alla disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In particolare, è stata eliminata l'imposizione sull'asse globale netto del *de cuius*, aumentata la franchigia e sono state ridotte notevolmente le aliquote – trasformate da progressive per scaglioni a proporzionali –. Oltre ad alcune disposizioni riguardanti la determinazione della base imponibile, la riscossione dell'imposta ed il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, si segnala la previsione dell'applicazione dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600/1973 (disposizioni antielusive) anche all'imposta in oggetto.

#### ELENCO OPERE CITATE

ALTANA ERNESTO-SILVESTRI LUCIO, *L'imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, Milano, 1993.

BAFILE CARLO, *Responsabile d'imposta*, in *Noviss. Dig. It.*, appendice, Torino, 1986, VI.

BASCIU FERDINANDO, *L'imposta sulle successioni – Punti di discussione in tema di potestà di imposizione*, Milano, 1979.

---

<sup>58</sup> CARDARELLI, *Trib. success.*, in *Enc. dir.*, vol. XLV, p. 212 ss.

<sup>59</sup> Dispone inoltre l'art. 59 che "l'imposta si applica nella misura fissa prevista per l'imposta di registro" per le donazioni di beni culturali vincolati e di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ad eccezione dei titoli del debito pubblico, dei titoli di Stato, garantiti dallo Stato ed equiparati.

<sup>60</sup> GAFFURI, *L'imp. sulle success. e donaz. nel Tes. Un.*, p. 432 ss.

- BATISTONI FERRARA FRANCO, *La riforma del sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Riv. guard. fin.*, 1997, 1434.
- BERLIRI ANTONIO, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985.
- BRACCINI RAFFAELLO, *Contro la pretesa tassazione della c.d. trasmissione del diritto di accettare l'eredità (art. 479 c.c.)*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 402.
- BRACCINI RAFFAELLO, *La presunzione di danaro, gioielli, mobili e la successione del non residente*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987.
- CARDARELLI SERGIO, voce *Tributi successori*, in *Enc. diritto*, Milano, 1992, vol. XLV.
- CASTALDI LAURA, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999.
- COLLI VIGNARELLI ANDREA, *Brevi considerazioni in tema di presupposto dell'imposta successoria*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 3.
- D'AMATI NICOLA, *Agevolazione ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It. app.*, Torino, 1980, I.
- D'AMATI NICOLA, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989.
- D'AMATI NICOLA, *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996.
- D'ORSOGNA FRANCESCO PAOLO, *La presunzione di liberalità nell'imposta di registro, tra parenti in linea retta*, in *Il fisco*, 1999, 6479.
- DE BONO COSTANTINO, *L'imposta sulle successioni e l'imposta sull'asse globale ereditario netto*, Milano, 1969.
- DE MITA ENRICO, *Presunzioni fiscali e Costituzione*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987.
- DEL FEDERICO LORENZO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107.
- DINI ORAZIO, *Le disposizioni generali dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Boll. trib.*, 1974, 694.
- FALSITTA GASPARE, *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in *Dir. fin. sc. fin.*, 1968, II, 3.
- FANTOZZI AUGUSTO, *Diritto tributario*, II ed., Torino, 1998.
- FEDELE ANDREA, *Le presunzioni nella disciplina dell'imposta di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, 517.
- FEDELE ANDREA, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione fra normativa vigente e prospettive*, Milano, 1986, III.
- FEDELE ANDREA, *Coacervo o cumulo di più donazioni?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 159.
- FEDELE ANDREA, *L'imposta sulle successioni e la "trasmissione" della chiamata ereditaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 227.
- FEDELE ANDREA, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, in *Riv. not.*, 1999, 537.
- FERLAZZO NATOLI LUIGI, *È davvero norma antielusiva?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, II, 89.
- GAFFURI GIANFRANCO, *Sulla disciplina fiscale della rappresentazione ereditaria dei discendenti di figli adottivi*, in *Giur. it.*, 1977, I, 1.
- GAFFURI GIANFRANCO, *Le presunzioni nella disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, 580.

- GAFFURI GIANFRANCO, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993.
- GAFFURI GIANFRANCO, *Successioni e donazioni (imposta sulle)*, in *Digesto disc. Priv. sez. comm.*, 1998.
- GALLO GIANFRANCO-ORSI MAURIZIO, *L'imposta sulle successioni*, Torino, 1993.
- GHINASSI SIMONE, *Imposte di registro e di successione – Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, Milano, 1996.
- GULMANELLI ENZO, *Aspetti giuridici dell'imposizione diretta delle Onlus*, in *Rass. trib.*, 1999, I, 85.
- INGROSSO MANLIO, *Erede e eredità (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XII.
- LA ROSA SALVATORE, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1966, XV.
- LUPI RAFFAELLO, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991.
- LUPI RAFFAELLO, *Successioni e donazioni: crisi e prospettive di un'imposta con due anime*, in *Boll. trib.*, 1996, 935.
- MALAGÙ LUCA, *Si può dimostrare l'onerosità dei trasferimenti immobiliari tra coniugi e parenti in linea retta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, II, 7.
- MARINO GIUSEPPE, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999.
- MARONGIU GIANNI, *Domicilio, residenza, dimora nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 1990, V.
- MARONGIU GIANNI, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 264.
- MONTESANO PAOLO, *Il nuovo testo unico configura il chiamato come semplice responsabile d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 1018.
- MOSCHETTI FRANCESCO-ZENNARO RICCARDO, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1987.
- NUZZO ENRICO, *Riflessioni sul presupposto del tributo successorio e degli altri tributi sul trasferimento di ricchezza*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 457.
- PARLATO ANDREA, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963.
- PORCARO GIANPIERO, *Risolta la questione del coacervo tra donazione e successione*, in *Corr. trib.*, 1998, 196.
- POTITO ENRICO, *La successione nei rapporti tributari*, Napoli, 1964.
- POTITO ENRICO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- REGAZZONI DANIELA, *La soggettività passiva nel tributo successorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, I, 266.
- RINALDI ROBERTA, *Profili soggettivi della piccola impresa, con particolare riguardo all'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1841.
- SERRANO FRANCESCO, *Le imposte sulle successioni*, Torino, 1968.
- TESAURO FRANCESCO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.
- TESAURO FRANCESCO, *Alienazione della nuda proprietà nel semestre ante mortem e imposta sulle successioni*, in *Boll. trib.*, 1998, 645.
- TORRENTE ANDREA-SCHLESINGER PIERO, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1999.
- TOSI LORIS, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1328.

MONOGRAFIE  
(indici)

*La ritenuta d'acconto, in Studi dell'Istituto di Economia e Finanza dell'Università di Bologna, Imola, 1967.*

Premessa	5
CAPITOLO I	
La ritenuta d'acconto come metodo di percezione alla fonte e nell'ordinamento	9
CAPITOLO II	
La ritenuta d'acconto nella disciplina positiva	45
CAPITOLO III	
La ritenuta d'acconto come istituto giuridico	99
CAPITOLO IV	
La ritenuta diretta d'acconto	131
Conclusione	141

*Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta, in Università di Bologna - Facoltà di Economia e Commercio - Pubblicazioni dell'Istituto di Diritto, Padova, 1972.*

## INTRODUZIONE

1. Oggetto dello studio	1
2. La tassazione alla fonte come metodo	4
3. L'identificazione del fenomeno: il prelievo alla fonte	11

## CAPITOLO I

### IDENTIFICAZIONE DELLE FATTISPECIE

I. Premessa. La ritenuta diretta	15
2. La ritenuta diretta sui redditi di categoria A	17
3. La ritenuta diretta sui redditi di categoria C/2	19
4. La ritenuta diretta sui compensi a terzi	23
5. Casistica	27
6. Indennità parlamentari	30
7. La tassazione in via di rivalsa	31
8. La tassazione in via di rivalsa sui redditi di categoria A	32
9. La tassazione in via di rivalsa sui redditi di categoria C/2	38
9-bis. ... e sugli utili delle società	46
10. La ritenuta d'acconto. Premessa	47
11. Compensi per prestazioni artistiche	54
12. Compensi ad amministratori e sindaci di società	57
13. Compensi corrisposti a soggetti domiciliati all'estero	62
14. Compenso per la perdita dell'avviamento	65
15. Redditi di lavoro subordinato	66
16. Compensi per prestazioni professionali	67
17. Utili di società	71
18. La ritenuta diretta d'acconto	76

## CAPITOLO II

## DISCIPLINA GIURIDICA

1.	Il presupposto in genere	83
2.	Prestazioni in natura	90
3.	Le vicende dell'obbligazione di corrispondere un compenso o un reddito e i modi di estinzione diversi dal pagamento	92
4.	La ritenuta obbligatoria e facoltativa	96
5.	Omissione della ritenuta	103
6.	La dichiarazione nel sistema del prelievo alla fonte	120
7.	La riscossione	125
8.	Gli effetti del prelievo	132
9.	Rimborsi e contenzioso: la ritenuta diretta	150
10.	( <i>segue</i> ) La tassazione in via di rivalsa	160
11.	( <i>segue</i> ) La ritenuta d'acconto	164
12.	( <i>segue</i> ) La ritenuta diretta d'acconto	174
13.	La ritenuta d'acconto e i tributi degli enti locali	176

## CAPITOLO III

## GLI ISTITUTI GIURIDICI

I.	Premessa	180
2.	La ritenuta diretta	181
3.	La tassazione in via di rivalsa	187
4.	La ritenuta d'acconto	195
5.	La ritenuta diretta d'acconto	228

<i>Indice analitico – alfabetico</i>	231
--------------------------------------	-----

*L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979.

## INTRODUZIONE

1. Premessa	7
2. L'iva: l'aspetto descrittivo	8
3. Le fonti normative	11
4. Il metodo dell'indagine	12

## CAPITOLO I

### LA STRUTTURA

1. Premessa	13
2. La qualificazione dell'imposta	14
3. L'individuazione del presupposto dell'imposta	18
4. L'obbligazione d'imposta	24
5. I rapporti nello schema dell'iva	30

## CAPITOLO II

### IL PRESUPPOSTO

1. L'elemento oggettivo del presupposto: le operazioni	33
2. Le cessioni di beni	34
3. ( <i>segue</i> ) Le operazioni equiparate	37
4. ( <i>segue</i> ) Le operazioni escluse	39
5. Le prestazioni di servizi	41
6. ( <i>segue</i> ) Le operazioni equiparate	42
7. ( <i>segue</i> ) Le operazioni escluse	43
8. Le importazioni	44
9. Le operazioni non imponibili	45
10. Le operazioni esenti	47
11. L'effettuazione delle operazioni; la emissione della fattura	48
12. L'elemento soggettivo del presupposto	54
13. Esercizio di imprese	55

14. ( <i>segue</i> ) Società ed enti	58
15. ( <i>segue</i> ) Le esclusioni	60
16. Esercizio di arti e professioni	60
17. Alcune specificazioni	62
18. Territorialità	63

## CAPITOLO III

## I RAPPORTI

A) L'IMPOSTA	
1. Premessa	65
2. La soggettività passiva	66
3. La base imponibile	70
4. L'aliquota	72
5. Gli obblighi formali	73
6. I regimi speciali	83
B) LA RIVALSA	
7. Premessa	85
8. Natura giuridica	88
9. Il presupposto	89
10. Le deroghe	94
C) IL CREDITO	
11. Premesse	95
12. Il presupposto	97
13. La soggettività	99
14. I limiti	101
15. Gli obblighi formali	105

## CAPITOLO IV

## LA LIQUIDAZIONE

1. Il meccanismo della compensazione	107
2. I versamenti e i rimborsi	111
3. La dichiarazione	114
4. Cenni sull'accertamento	116
5. Note conclusive	121





Bibliografia completa e materiali reperiti,  
selezionati e curati da Silvia Giorgi e Paola Milioto

1. *Costituzioni e tributi negli Stati della comunità economica europea*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, 1506.
2. *Il vincolo pertinenziale e l'imposta di registro*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, 1165.
3. *Bosello-Cicognani, Le imposte sulle successioni (1940-1960)*, in *Dir. prat. trib.*, 1961, II-III-IV, 2.
4. *Il regime fiscale dei trasferimenti e delle espropriazioni di quote di società a responsabilità limitata*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1961, II, 688.
5. *La valutazione automatica dei fondi rustici ai sensi della L. 20-10-1954, n. 1044 e la tassazione delle scorte (nota a Comm. Centrale, 11 luglio 1960, n. 31393)*, in *Temi tributaria*, 1961, 564.
6. *La regolarità fiscale del processo (nota a Cass. 11 agosto 1961, n. 1966)*, in *Giur. it.*, 1963, I, 3.
7. *La tassazione dell'avviamento nella cessione di quote sociali (nota a Comm. Centrale, 1961, n. 43503)*, in *Riv. dir. fin.*, 1963, II, 187.
8. *Aspetti fiscali dell'emissione di azioni con sovrapprezzo e del conguaglio dividendo*, in *Riv. dir. fin.*, 1965, 55.
9. *Soprapprezzo azionario e imposta di registro (nota a Cass., 15 gennaio 1965, n. 85 e a Cass., 25 marzo 1965, n. 488)*, in *Giur. it.*, 1965, I, 3.
10. *Aspetti fiscali dei rimborsi spese versati dai soci alla società per la costituzione o le modificazioni dell'atto costitutivo*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 101.
11. *La ritenuta d'acconto*, in *Studi dell'Istituto di Economia e Finanza dell'Università di Bologna, Imola*, 1967.
12. *Appunti in tema di ritenuta diretta*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, I, 817.
13. *Verbale di assemblea di società per azioni ed "enunciazione" di convenzione agli effetti dell'imposta di registro (nota a Cass., 7 ottobre 1967, n. 2291)*, in *Giur. it.*, 1968, I, 3.
14. *Plusvalenze derivanti da saldi attivi di rivalutazione monetaria e legge di nazionalizzazione delle imprese elettriche (nota a Comm. distrett. Milano, 12 novembre 1969)*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, II, 700.
15. *Aspetti fiscali degli istituendi fondi comuni di investimento*, in *Riv. banc.*, 1971, 79.

16. *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, in *Università di Bologna – Facoltà di Economia e commercio – Pubblicazioni dell'Istituto di Diritto*, Padova, 1972.
17. *L'iva e i professionisti, Conversazione tenuta il 22 dicembre 1972 a Bologna – Palazzo di Giustizia*, in *Unione regionale dei consigli degli ordini forensi dell'Emilia-Romagna (U.R.C.O.F.E.R.)*, Bologna, 1972.
18. *Fine (o principio?) delle azioni al portatore*, in *Giur. comm.*, 1974, 110.
19. *Gli enti locali nella riforma tributaria*, in *Riv. amm. rep. it.*, 1974, VII, 3.
20. *I.V.A. e vendite dei beni del fallimento*, in *Giur. comm.*, 1974, 112.
21. *Il fallimento fiscale*, in *Giur. comm.*, 1974, 448; e in *Atti del Convegno di Monza, 19-22 ottobre 1972*, (estratto da) *La legge fallimentare: bilancio e prospettive dopo 30 anni di applicazione*, Milano, 1975, 1297.
22. *Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 139.
23. *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 420.
24. *Appunti sul concetto di reddito agrario*, in *Giur. comm.*, 1979, VI, 960.
25. *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979.
26. *La Hacienda local en Italia*, in *Civitas Revista espanola de derecho financiero*, 1979, 631.
27. *AA.VV., Operazioni anomale di finanziamento con emissione di titoli: recente evoluzione della prassi*, a cura di Limonati-Visentini, Torino, 1980, 95-100.
28. *I finanziamenti con emissione di titoli atipici: aspetti fiscali*, in *Giur. comm.*, 1980, 154.
29. *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 1433.
30. *La determinazione del reddito degli agenti e rappresentanti di commercio*, in *Giur. comm.*, 1982, III, 496.
31. *I limiti di una legge difficile piuttosto farraginoso*, in *Imprese cooperative e Visentini bis – Come ricapitalizzare le aziende: un dossier ragionato sulla nuova legge*, a cura di Betti, 1983, 19.
32. *Le deroghe al segreto bancario nei rapporti tributari*, in *Giur. imp.*, 1982, II-III, 897; e in *Banca impresa società*, 1983, II, 93.
33. *Osservazioni a Comm. Trib. di II grado di Firenze, 18 dicembre 1982*, in *Giur. comm.*, 1983, IV, 543.
34. *Aspetti fiscali dei fondi comuni di investimento*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 71; e in *Le nuove leggi civili commentate*, 1984.
35. *Aspetti fiscali dell'attività bancaria*, in *Banca impresa società*, 1984, III, 499.
36. *I titoli similari alle obbligazioni*, in *Rass. trib.*, 1984, 333; e in *Trend*, 1984, XII, 5.
37. *Il regime fiscale della famiglia*, in *Atti del Convegno "Aspetti giuridici e fiscali del regime patrimoniale della Famiglia"*, Faenza, 1984, 26.

38. *L. 23 marzo 1983, n. 77: Istituzione e disciplina dei fondi comuni di investimento*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1984.
39. *Il mercato dei valori mobiliari ed i fondi comuni di investimento*, in *I libri dell'Istituto giuridico italiano*, Padova, 1985.
40. *Riserve e fondi nel bilancio d'esercizio: profili tributari*, in *Giur. comm.*, 1986, 21.
41. *Il regime patrimoniale della famiglia a dieci anni dalla riforma*, in *Quaderni Riv. del notariato*, 1988, 97.
42. *L'Europa del fisco*, in *Atti del Convegno "1992: il domani dell'Europa, il futuro dell'Italia"*, Ferrara 11-12 novembre 1988, pubblicati dalla C.C.I.A.A. di Ferrara, 65.
43. *La certezza del diritto nei rapporti tributari*, in *Ragioni del diritto e ragioni dell'economia*, a cura di V. Pocar e N. Velicogna, Milano, 1988, 39-46; e in *Ragioni del diritto e ragioni dell'economia*, in *Scuola di perfezionamento in Dir. trib. "A. Berliri"*, 1988; e in *Sociologia del diritto*, 1990, 39; e in *Atti del Convegno di Siena*, 22-23 marzo 1989, Milano, 1990.
44. *La valutazione di titoli posseduti da imprese. Azioni e titoli similari e quote societarie (art. 61 T.U.)*, in *Giur. imp.*, 1988, 1320.
45. *Dopo l'equivoco delle due culture: come finanziare l'Università*, in *Università e impresa*, 1989, 51.
46. *I componenti negativi del reddito d'impresa*, in *AA.VV., Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989, 1847-1857.
47. *Implicazioni fiscali della IV direttiva C.E.E.*, in *Le variazioni ed il controllo dei bilanci delle società di capitali a seguito della IV direttiva C.E.E.*, 1989, VII, 33.
48. *Tassazione di plusvalenza da conferimento (nota a Cass., 30 novembre 1988, n. 6495)*, in *Le società*, 1989, II, 201.
49. *Curatela e Introduzione ad A. Berliri, Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990.
50. *Fondi comuni di investimento (regime fiscale)*, voce in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 1991.
51. *Gli aspetti fiscali della legge Amato*, in *Corr. giur.*, 1991, II, 222.
52. *Ritenuta diretta*, voce in *Enc. giur.*, Roma, 1991.
53. *Ritenute alla fonte*, voce in *Enc. giur.*, Roma, 1991.
54. *Rivalsa*, voce in *Enc. giur.*, Roma, 1991.
55. *Diritto di interpello: un'occasione mancata*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, V, 2047.
56. *Evoluzione o involuzione della tassazione dell'impresa bancaria*, in *Atti del Convegno "Evoluzione del sistema bancario italiano dopo la legge Amato"*, Bologna 13 marzo 1993, Fondazione Luigi Einaudi, 1993.
57. *La valutazione degli immobili sotto il profilo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 68.
58. *Note sparse sulla identificazione dell'oggetto del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, I, 210.

59. *L'esecuzione della sentenza nei confronti del contribuente*, in M. Miscali (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1994, 239.
60. *Casa frena lo sviluppo? Tassi e tasse*, in *Orizzonti industriali*, 1995, III, 23.
61. *Introduzione ad Antonio Berliri, L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, in *Seminario Giuridico dell'Università di Bologna*, Milano, 1997.
62. *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto; l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 705.
63. *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1073.
64. *Bosello-Greggi, Consorzi tra imprenditori: II) Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, aggiornamento 1999.
65. *L'insegnamento del diritto tributario e la crisi della fiscalità*, in *Giur. imp.*, 2000, 1096.
66. *Successioni al bivio: i motivi di una riforma*, in *Atti del Convegno di Torino*, 3 luglio 2000, in *About*, 2000, 3, 64.
67. *L'applicazione della direttiva n. 90-435. Il caso dell'Italia*, in *Giur. imp.*, 2001, IV-V, 1149.
68. *L'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Trattato di diritto tributario. I tributi in Italia*, IV, diretto da A. Amatucci, Padova, 2001, 191.



Finito di stampare nel mese di novembre 2022  
nella Stampatre s.r.l. di Torino – Via Bologna, 220

# DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

---

## ***Volumi pubblicati***

### ***Sezione Studi ed attualità***

1. E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), *L'avviamento nel diritto tributario*, 2012, pp. XIV-438.
2. F. BILANCIA, C. CALIFANO, L. DEL FEDERICO, P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, 2014, pp. XXII-542.
3. V. FICARI, V. MASTROIACOVO (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, 2014, pp. XXXVI-972.
4. S. KANDUTH-KRISTEN, A. VIOTTO (a cura di), *La tassazione del reddito delle società in Austria e in Italia*, 2015, pp. XVI-176.
5. F. AMATUCCI (a cura di), *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, 2015, pp. XX-228.
6. M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, A. PACE, C. VERRIGNI (a cura di), *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, 2016, pp. XVIII-502.
7. F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, 2017, pp. XX-492.
8. R. CORDEIRO GUERRA, A. PACE, C. VERRIGNI, A. VIOTTO (a cura di), *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, 2019, pp. XX-540.
9. F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori*, 2022, pp. XXII-442.
10. A. CARINCI, L. DEL FEDERICO, M. GREGGI, F. MONTANARI, T. TASSANI (a cura di), *L'attualità del pensiero di Furio Bosello nel diritto tributario contemporaneo. Scritti scelti (1959-2001)*, 2022, pp. XVI-432.

### ***Sezione Studi ed attualità – Commenti***

1. R. MULEO (a cura di), *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, 2015, pp. XVIII-222.
2. E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, 2016, pp. XVI-336.



3. E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. FORNASARI, G. MARINI (a cura di), *L'imposta municipale propria (IMU)*, 2022, pp. XX-444.

### **Sezione *Monografie e ricerche***

1. V. FICARI, G. SCANU (a cura di), "*Tourism taxation*". *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, 2013, pp. XVI-328.
2. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, 2013, pp. XVIII-402.
3. S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, 2013, pp. XX-212.
4. A. VIOTTO, *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazioni*, 2013, pp. XXII-410.
5. A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, 2013, pp. XXIV-332.
6. E.M. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, 2014, pp. XXIV-360.
7. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, 2015, pp. XXIV-488.
8. M. TRIVELLIN, *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, 2017, pp. XXXII-504.
9. C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, 2017, pp. XXVI-414.
10. G. SCANU, *L'autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale e delle province autonome*, 2017, pp. XVI-240.
11. P. BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, 2020, pp. XVIII-206.
12. S. GIORGI, *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, 2020, pp. XXII-442.