

FACOLTA' di SCIENZE MANAGERIALI
“G. D’ANNUNZIO CHIETI-PESCARA”
CORSO di LAUREA SPECIALISTICA in
ECONOMIA e MANAGEMENT

Il Contenzioso

del Centro Operativo di Pescara :

Profili di Diritto Tributario Internazionale

RELATORE :

Chiar.mo Prof.

CARLO GERONIMO CARDIA

LAUREANDO :

MARCO MERLETTI

ANNO ACCADEMICO 2005/2006

INDICE

<i>Introduzione</i>	<i>pag. 4</i>
---------------------	---------------

Capitolo 1

La RIFORMA delle AGENZIE FISCALI

§ 1.1) Istituzione e natura giuridica del nuovo soggetto Agenzia fiscale	<i>pag. 7</i>
§ 1.2) La successione a titolo particolare degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate a quelli del Ministero delle Finanze	<i>pag.13</i>
§ 1.3) Soppressione dei Centri di Servizio - istituzione dei Centri Operativi e problematiche connesse	<i>pag.19</i>
§ 1.4) Invio di istanze ad ufficio incompetente	<i>pag.25</i>
§ 1.5) Natura regolamentare del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia dell’Entrate	<i>pag.28</i>

Capitolo 2

II CENTRO OPERATIVO di PESCARA

§ 2.1) Attività svolte dal Centro Operativo di Pescara	<i>pag.34</i>
§ 2.2) Legittimazione processuale passiva del C.O.P.	<i>pag.42</i>
§ 2.3) Notifica degli atti a soggetti non residenti	<i>pag.52</i>

Capitolo 3

RIMBORSI IVA A NON RESIDENTI

- § 3.1) Le diverse possibilità per ottenere il rimborso IVA *pag. 57*
- § 3.2) Rimborsi IVA a soggetti non residenti in base all'art. 38/ter *pag. 59*
- § 3.3) Perentorietà del termine previsto dall'art. 38/ter DPR 633/72 *pag. 67*
- § 3.4) Il divieto di operazioni attive in Italia: il caso degli stands e fiere *pag. 86*

Capitolo 4

CONVENZIONI CONTRO DOPPIE IMPOSIZIONI

- § 4.1) Funzione delle Convenzioni internazionali bilaterali *pag. 93*
- § 4.2) Problematiche derivanti dall'applicazione delle Convenzioni *pag. 97*
- § 4.3) Invalidità dell'istituto della compensazione debiti-crediti e della
novazione oggettiva quale forma di pagamento dei dividendi *pag.107*
- § 4.4) Onere della prova: inversione ed assolvimento *pag.119*
- § 4.5) Importanza della terminologia usata nelle Convenzioni che
adottano il Modello OCSE: il caso della Convenzione stipulata
dall'Italia con Francia e Regno Unito *pag.124*

Capitolo 5

I BONUS OCCUPAZIONE PER IL SUD : AIUTI DI STATO A CUI SI APPLICA LA REGOLA *DE MINIMIS*

§ 5.1) La disciplina dei crediti d'imposta per l'occupazione (I.C.O.) dalla Finanziaria 2001 in poi	<i>pag.145</i>
§ 5.2) La regola <i>de minimis</i> applicata ai bonus occupazione Sud del 2003 in quanto Aiuti di Stato	<i>pag.150</i>
§ 5.3) L'inapplicabilità del Regolamento n.2204/2002	<i>pag.157</i>
§ 5.4) La regola " <i>de minimis</i> " tra normazione comunitaria e nazionale	<i>pag.165</i>
§ 5.5) Limiti al controllo del giudice nazionale degli Aiuti di Stato	<i>pag.169</i>
 <i>Conclusioni</i>	 <i>pag.174</i>
 <i>Bibliografia</i>	 <i>pag.178</i>

INTRODUZIONE

Questo lavoro è stato articolato in modo tale da evidenziare le problematiche connesse al contenzioso relativo all'attività svolta dal Centro Operativo di Pescara, Ufficio istituito ex novo dall'Agenzia delle Entrate a partire dall'1/1/2002 con Provvedimento del suo Direttore datato 7/12/2001.

Negli ultimi anni la necessità dell'Amministrazione Finanziaria di raggiungere una maggiore efficienza nello svolgimento delle proprie funzioni, ha portato alla riorganizzazione della stessa.

L'istituzione dei due Centri Operativi (quelli di Pescara e di Venezia) e la contemporanea soppressione dei Centri di Servizio, hanno fatto sorgere alcune problematiche sia sotto il profilo delle competenze amministrative che sotto quello processuale.

Si è ritenuto necessario ai fini del presente studio analizzare preliminarmente la riforma che ha interessato l'Amministrazione Finanziaria e che ha portato alla nascita delle Agenzie fiscali.

Questo perché consente di comprendere meglio il percorso logico-giuridico che ha portato al riconoscimento della legittimazione processuale passiva del nuovo Ufficio istituito con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 07/12/2001.

L'attenzione s'incentrerà poi sulle attività devolute al Centro Operativo di Pescara, avendo cura di trattare quelle in relazione alle quali si è instaurato del contenzioso, ed in particolare solo quelle per le quali si riscontrano dei profili di diritto tributario internazionale.

È indubbio che esso rappresenta attualmente uno degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate maggiormente efficiente, essendo diventato in pochissimo tempo il punto di riferimento dei contribuenti residenti e di quelli non residenti, dal momento che gli sono state assegnate delle competenze in via esclusiva ed accentrata per tutto il territorio nazionale.

Peraltro va segnalato che al Centro stesso (da qui in poi, per brevità, denominato con l’acronimo C.O.P.) sono stati assegnati riconoscimenti a livello internazionale per la celerità attraverso la quale viene gestita la lavorazione relativa ai rimborsi IVA a soggetti non residenti, i cui rimborsi devono avvenire nel termine di sei mesi dalla richiesta ai sensi dell’art. 38/ter DPR 633/72, pena l’apertura della procedura di infrazione da parte della U.E.: al riguardo va detto che proprio questo rappresenta uno dei motivi per cui si è pensato¹ alla riattribuzione delle funzioni precedentemente svolte da altri Uffici ad un Ufficio che, sotto le vesti di Centri di Servizio, si era sempre distinto tra gli altri per la qualità del lavoro svolto.

Dopo aver evidenziato in modo approfondito le attribuzioni del C.O.P. si affronterà nel capitolo successivo una serie di problematiche emergenti dal Provvedimento istitutivo dei Centri Operativi.

Indi, dopo aver esaminato la nascita delle Agenzie fiscali ed aver dissolto i dubbi circa la loro legittimatio ad processum, si affronteranno le problematiche connesse alla devoluzione delle competenze amministrative dei soppressi Centri di Servizio, della legittimazione processuale passiva dei Centri Operativi, dell’invio delle istanze ad un ufficio incompetente, senza dimenticare i dubbi che la dottrina ha rilevato circa la legittimità del provvedimento istitutivo dei Centri operativi stessi, per

¹ PORTALE R., “L’imposta sul valore aggiunto”, ed. 2003, pag.

passare poi all'esame dei casi più significativi trattati dal Centro Operativo di Pescara con l'intento di enuclearne i profili di diritto tributario internazionale.

Capitolo 1

La RIFORMA delle AGENZIE FISCALI

§ 1.1) Istituzione e natura giuridica del nuovo soggetto Agenzia fiscale

A decorrere dall'1/1/2001, le Agenzie fiscali sono subentrate nelle funzioni in precedenza assegnate agli Uffici centrali e periferici dei Dipartimenti delle Entrate, Dogane e Territorio.

Com'è noto, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs.300/99, il Ministero delle Finanze ha subito una profonda ristrutturazione organizzativa interna.

Pur essendo sottoposte all'alta vigilanza del Ministero delle Finanze, le Agenzie fiscali costituiscono a tutti gli effetti dei soggetti di diritto pubblico autonomi, e ad esse viene riconosciuta piena autonomia regolamentare, amministrativa, contabile e finanziaria.

In particolare alle Agenzie sono state attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali non assegnate alla competenza di altre Agenzie, Amministrazioni dello Stato od enti e, in particolare, i servizi di amministrazione, riscossione e contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto già di competenza del Dipartimento delle Entrate.

Le precedenti considerazioni risultano di particolare utilità per un esame puntuale delle problematiche connesse all'istituzione dei Centri Operativi, e a tal fine da esse occorre prendere le mosse per l'inquadramento delle Agenzie fiscali tra le amministrazioni dello Stato o meno.

In primo luogo viene in rilievo quella corrente di pensiero secondo la quale le Agenzie sono *“enti autonomi ed indipendenti, dotati di autonomia regolamentare,*

amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria, la cui gestione finanziaria è direttamente soggetta alla Corte dei Conti."²

Peraltro al Ministero delle Finanze rimarrebbe una funzione di vigilanza attribuitagli dal D.Lgs. 300/1999.

L'Agenzia delle Entrate è competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso (dei tributi diretti, dell'imposta sul valore aggiunto e di tutte le imposte già di competenza del Dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze).

Le Agenzie regolano il proprio funzionamento con propri statuti e stipulano annualmente una convenzione con il Ministero delle Finanze relativa ai servizi dovuti ed agli obiettivi da raggiungere, in mancanza di questi provvedimenti le Agenzie usufruiscono della normativa relativa ai Dipartimenti delle Entrate ed ai relativi uffici.

I Dipartimenti vengono, quindi, soppressi dalla entrata in funzione delle Agenzie ma tra i due soggetti è dato cogliere con immediatezza differenze sostanziali e non soltanto una differente articolazione organizzativa .

Infatti le Agenzie sono dotate di indipendente autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria: esse non sono soggette ad un controllo apicale in quanto la loro gestione finanziaria è soggetta direttamente al vaglio della Corte dei Conti.

Si pone pertanto il problema della qualificazione delle Agenzie Fiscali: organo del Ministero o enti autonomi? ³

² MULEO S., *"L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale"*,

³ BERLIRI , *"Le Agenzie fiscali."*,cit.

Punto di partenza dell'indagine appare essere l'art.61 della legge n.300 del 1999 che qualifica le Agenzie come persone giuridiche di diritto pubblico, per cui è possibile parlare di ente⁴, ed ovviamente tale tesi è avvalorata dall'attribuzione ad esse anche di funzioni proprie dello Stato⁵.

A favore di quest'ultima soluzione convergerebbe anche l'art. 72 D.Lgs. 30 luglio 1999 che dispone *“Le Agenzie Fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con Regio decreto 30 ottobre 1933 n 1611, e successive modificazioni.”*

Il richiamo a dette norme (art.72 D.Lgs. 30 luglio 1999 e art.43 del testo unico) presupporrebbe indiscutibilmente la natura pubblica, ma non statale di dette Agenzie.⁶

L'espresso riferimento all' articolo 43 del R.D. del 1933 può risultare una utile chiave interpretativa.

Infatti l'assistenza in giudizio delle Amministrazioni dello Stato compete all'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'articolo 11 del testo unico n.1611 del 1933, mentre l'articolo 43 del medesimo testo unico è ricompreso nel titolo III che, non a caso, è quello relativo agli altri enti pubblici , o agli enti sottoposti a tutela e a sola vigilanza dello Stato.

Secondo un Autorevole pensiero⁷, inoltre, sarebbe più incisiva la considerazione che una diversa soluzione sarebbe in contrasto con il senso complessivo della riforma.

⁴ RUSSO - FRANSONI, *“La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali”*, in Riv.dir.trib. ,pag.895 e seguenti.

⁵ CERULLI -IRELLI , *“Ente pubblico”*, in Ente pubblico ed enti pubblici ,Torino ,1994,pag.88.

⁶ TURCHI, *“I giudizi di cassazione, di rinvio e di revocazione”*, in Studi di diritto tributario,Torino,2003 ,pag.504; GLENDI *“Legittimazione (attiva e passiva)”*,cit.; BUTTUS, *“L'istituzione delle Agenzie fiscali :profili e problematiche di natura tributaria”*, in Riv.dir.trib., 2001, pag,872 .

⁷ RUSSO-FRANSONI , *“op.cit”*.

Infatti la riforma avrebbe avuto come obiettivo l'attribuzione di alcune funzioni ad una struttura organizzativa specifica ed autonoma e non ad un ente inserito nell'Amministrazione dello Stato.

Seguendo tale interpretazione, le Agenzie fiscali assumerebbero una posizione specifica rispetto alle altre Agenzie previste dall'art.8 della legge n.300/1999.

In effetti la figura generale di Agenzia costituisce un'articolazione di primo livello del Ministero, mentre le Agenzie Fiscali e quella per la protezione civile formano oggetto di una disciplina derogatoria, prevista proprio per garantirne l'autonomia rispetto all'apparato ministeriale.

Altra autorevole dottrina⁸ ritiene che vi possano essere figure differenti (anche dotate di personalità giuridica) sempre riferibili allo stato, la cui disciplina sarebbe riordinata dal D.Lgs.n.29 del 3 febbraio 1993.

L'articolo 1, comma 2 di questo decreto definisce le amministrazioni dello Stato come *specie* del *genus* amministrazioni pubbliche, nelle amministrazioni dello Stato, vengono quindi ricomprese *“le aziende e le amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo”*.

L'elemento distintivo andrebbe rinvenuto nell'esistenza di una struttura organizzativa, dotata di collegamento con il Ministero.

Il medesimo concetto si ritroverebbe nell'articolo 67 del decreto istitutivo delle Agenzie che riguarda la designazione degli organi delle Agenzie, il direttore dell'Agenzia ed il Consiglio direttivo sono infatti nominati con decreto del Presidente della Repubblica previa deliberazione del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro delle Finanze.

⁸ MULEO , *“L'attivazione delle Agenzie fiscali”*, cit.

Le agenzie sono, inoltre, investite di funzioni e potestà pubbliche e sarebbero strumenti al raggiungimento di fini statali.

Inoltre, come abbiamo analizzato prima, la nomina degli organi dipende pur non in via esclusiva dal Ministro delle finanze.

Le stesse sarebbero inoltre sottoposte al controllo della Corte dei Conti.

Seguendo questa impostazione le Agenzie sarebbero configurabili tra le Amministrazioni dello Stato, pur nella sub categoria delle amministrazioni ad ordinamento autonomo.

Quindi la rappresentanza facoltativa da parte dell'Avvocatura dello Stato, secondo l'art.72 del d.lgs. n.300 del 1999, potrebbe leggersi nell'intento di rendere più agile la gestione delle Agenzie relativamente ai contenziosi, ma non a snaturare la natura delle Agenzie Fiscali.

Anche Perrone⁹ ritiene si possa essere indotti a ritenere le Agenzie come Amministrazioni statali sia pure con personalità giuridica propria, come le Università statali, ma ritiene che qualche dubbio possa nascere proprio in relazione alla rappresentanza che viene richiamata dall'articolo 43 del testo unico approvato dal regio decreto n.1611 del 30 ottobre 1933, che prevede l'assistenza degli enti pubblici non statali o degli enti sovvenzionati sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato.

Un'altra autorevole opinione¹⁰ ritiene che l'avvento delle Agenzie segni il superamento dell'uniformità dell'apparato ministeriale e serva a definire un nuovo modulo organizzativo dell'amministrazione pubblica.

⁹ PERRUCCI, *"L'entrata in funzione delle agenzie fiscali"*, in Boll.trib.,2001 ,pag.181 .

¹⁰ TABET ,*"op.cit."*.

La natura delle Agenzie non potrebbe essere etichettata in blocco (amministrazioni statali o enti pubblici) in quanto le più recenti elaborazioni della scienza dell'amministrazione tendono a superare tale visione categorica¹¹.

Secondo tale autore si potrebbe, volendo fare uso delle classificazioni tradizionali, ritenere che le Agenzie, a seconda della natura dell'attività esercitata, assumano la veste più idonea a realizzare il tipo di collegamento, organico o funzionale, con lo Stato.

Ciò significherebbe attribuire natura bivalente alle Agenzie: enti strumentali quando svolgono funzioni tecniche, enti organi quando svolgono funzioni d'ordine.

Concentrando l'attenzione sull'Agenzia delle Entrate si può notare che questa gestisce il più importante centro di provvista dei mezzi finanziari dello Stato e non sarebbe pensabile che il legislatore abbia inteso delegare tali funzioni ad enti esterni all'Amministrazione statale.

Inoltre l'Agenzia esercita attività di normazione secondaria, attività interpretativa ed attività di natura provvedimentale con efficacia generale: tutte funzioni attribuite ad organi dello Stato o comunque di esclusiva competenza di Amministrazioni pubbliche in senso formale.

Secondo tale interpretazione le Agenzie sarebbero più vicine alla categoria degli organi dello Stato piuttosto che a quella di enti strumentali: in virtù di un collegamento di tipo organico con lo Stato nell'esercizio delle funzioni amministrative di loro competenza.

¹¹ NIGRO, "Amministrazione pubblica", in Enc.giur., Roma, 1988, pag. 3.

§ 1.2) La successione a titolo particolare degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate a quelli del Ministero delle Finanze

Risolvendo la problematica secondo l’opinione per cui l’Agenzia sarebbe un ente autonomo di diritto pubblico potrebbe sorgere qualche dubbio sull’applicazione alle stesse del D.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, sul contenzioso tributario.

Infatti le norme di tale decreto si riferiscono al “Ministero delle finanze” e le Agenzie non sarebbero più organi del Ministero.

Ulteriori problemi nascerebbero in ordine a quale organo delle Agenzie debba considerarsi parte nel processo davanti alle Commissioni Tributarie, ai sensi dell’art.10 del citato decreto, cioè se debbano considerarsi parte nel processo gli uffici periferici dell’Agenzia delle entrate ovvero l’Agenzia delle Entrate in quanto tale e quindi la sua direzione generale.

Secondo Autorevole dottrina devono considerarsi parti nel giudizio gli uffici periferici delle Agenzie Fiscali delle Entrate e non la sua direzione principale, ciò in relazione alla *ratio legis* della norma più che alla lettera della stessa.¹²

Più nello specifico, per quanto riguarda i giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie l’art.10 individua la parte diversa dal ricorrente nell’Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l’atto impugnato.

Secondo alcuni autori questa opinione costituiva una speciale *legitimatio ad processum*, che non incideva in alcun modo sulla *legitimatio ad causam* che restava in capo al Ministero¹³.

¹² BERLIRI, “*Le Agenzie fiscali*”, cit.

¹³ RUSSO-FRANSONI, “*Manuale di diritto tributario*”, Milano, 1999, pag.473.

Ciò dipenderebbe da ragioni eminentemente pratiche e sulla competenza funzionale degli uffici a difendersi, in quanto gli stessi hanno svolto l'attività di accertamento.

In dottrina si ritiene che l'indicazione dell'ufficio locale del Ministero di cui all'art.10 citato vada riferita, oggi, all'ufficio dell'Agenzia a cui sono state trasferite le funzioni che un tempo erano di competenza degli uffici finanziari periferici e ciò risulterebbe anche dalla circolare 30 luglio 2001 n.71.¹⁴

In detta circolare, che peraltro come opinione rilevante ricorda, non vincola l'interpretazione del giudice¹⁵, è stata prospettata dall'Agenzia stessa la volontà di favorire una sostituzione automatica dei nuovi uffici ai precedenti proprio per ragioni di carattere eminentemente pratico.

Opinione del tutto discordante appare quella¹⁶ che include le Agenzie tra le Amministrazioni dello Stato, pur nella sub categoria delle amministrazioni ad ordinamento autonomo, che ritiene applicabile alle stesse la disciplina di cui alla legge n.260 del 1958 in ordine alla rappresentanza in giudizio da parte dell'Avvocatura dello Stato e questa rappresentanza sarebbe solamente un *posterius* necessario in conseguenza della natura dell'ente, anche se sarebbe problematica in tal senso l'impostazione già descritta dell'articolo 72 del d.Lgs. 300 del 1999, da cui molta della dottrina già citata fa discendere la natura di ente pubblico non statale dell'Agenzia.

Ma anche qualora si volesse far individuare, seguendo tale impostazione, la natura di un ente dalla sua rappresentanza obbligatoria o facoltativa da parte dell'Avvocatura non pare con perciò stesso giustificabile l'espletamento da parte di

¹⁴ Giungono alla stessa conclusione sul punto Muleo , “op. cit.”; Berliri , “*Le Agenzie fiscali*”,cit.; Glendi,“Legittimazione (attiva e passiva)”,cit.

¹⁵ Basilavecchia , “op. cit.”.

¹⁶ Muleo , “*L'attivazione delle Agenzie fiscali* ”,cit.

quello di una funzione pubblica così come l'esistenza di un collegamento tra Ministero delle Finanze ed Agenzie, che è invece riscontrabile soprattutto nella nomina degli organi delle Agenzie da parte del Ministero: si tratterebbe, in realtà, di elementi di rafforzamento della qualificazione delle Agenzie come Amministrazioni dello Stato.

Secondo altri autori¹⁷ tutto resta immutato pur nel diverso assetto, che in realtà è in parte solo nominale, non essendo affatto mutata l'organizzazione periferica, passata nello stato stesso in cui si trovava dal Dipartimento all'Agenzia.

Occorre quindi valutare se la sostituzione degli uffici del Ministero delle Finanze con gli uffici delle Agenzie delle Entrate determini una successione a titolo universale oppure una successione a titolo particolare.

A riguardo si registra un diverso ordine di soluzioni proposte a seconda che si tratti del giudizio dinnanzi alle Commissioni Tributarie regionali ovvero di quello dinnanzi alla Corte di Cassazione.

Secondo una pregevole opinione¹⁸ si potrebbe avere una successione a titolo universale, secondo quanto disposto dal citato articolo 110 del codice di rito che ritiene tale successione giustificata sulla base dell'integrale passaggio delle competenze, tuttavia si riscontrano su questo punto altre opinioni contrarie basate anche sulla stessa interpretazione letterale della norma che regola il trasferimento dei poteri dal Ministero alle Agenzie¹⁹.

Altra parte della dottrina ha ipotizzato una automatica sostituzione dei nuovi uffici ai vecchi, riferendosi alle norme che hanno previsto tale subentro quale effetto della

¹⁷ Glendi, "Legittimazione (attiva e passiva)", cit.

¹⁸ Tesauro, "op. cit."

¹⁹ Basilavecchia, "op.cit."

nascita delle Agenzie²⁰, con la conseguenza della automatica imputabilità al soggetto di tutte le situazioni processuali esistenti al momento del trasferimento dei poteri: tale soluzione infatti appare proficua anche sul piano sostanziale, dal momento che consentirebbe di risolvere un inestricabile groviglio che si determinerebbe a causa della contemporanea inapplicabilità sia dell'articolo 110 c.p.c.- non potendosi ravvisare nella specie una ipotesi di successione a titolo universale, sia dell'articolo 111 c.p.c., non potendosi ravvisare nella specie una successione a titolo particolare - poiché tale soluzione presupporrebbe il permanere della legittimazione in capo ai vecchi, ma non più esistenti uffici.

Altri autori, ma riferendosi specificamente al giudizio di Cassazione, hanno ritenuto che dovrebbe operare l'articolo 111 del codice di rito, infatti l'istituzione delle Agenzie delle Entrate ha portato alla soppressione degli Uffici delle Entrate, ma non del Ministero, cui restano affidati compiti di indirizzo e di vigilanza .

Questa dottrina ritiene, appunto, che i processi pendenti dovrebbero proseguire tra le parti originarie della lite e quindi dovrebbe operare la successione a titolo particolare ex articolo 111 del codice di rito da parte del Ministero nei confronti dell'Ufficio²¹.

La giurisprudenza si è attestata su quest'ultima interpretazione applicandola a numerose fattispecie analoghe a quella illustrata : sul punto si veda ad esempio la sentenza della Cassazione del 12 giugno 1999, n.5822, dell'INPDAP, subentrato nei rapporti attivi e passivi già inerenti alla direzione generale degli istituti di previdenza del Ministero del Tesoro.

A riguardo sono intervenute anche le Sezioni Unite della Suprema Corte, le quali in una più recente sentenza – la n. 6774 del 2003 – hanno ritenuto che il trasferimento

²⁰ BASILAVECCHIA, "op.cit."

²¹ TURCHI, "I poteri delle parti nel processo tributario", Torino ,2003, pag.505.

dei rapporti inerenti le entrate tributarie all'Agenzia delle Entrate non costituisce un'ipotesi di successione nel processo ai sensi dell'art.110 del codice di rito, quanto una successione a titolo particolare nel diritto controverso, ai sensi dell'art.111 dello stesso codice.

Ciò essendo l'Agenzia delle Entrate destinataria del trasferimento di posizioni attive e passive specificamente determinate: pur restando ferma la facoltà di chiamare in causa il successore a titolo particolare che può essere esercitata con l'atto di impugnazione, per la prima volta, anche nella fase di legittimità.

Infatti, nella stessa motivazione, la Suprema Corte ritiene che il ricorso per Cassazione del contribuente avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, pronunciata nell'ambito di un procedimento in corso al momento dell'operatività delle Agenzie Fiscali, è ammissibile sia che venga proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze (che conserva la qualità di parte) sia che venga proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, con ciò privilegiando un criterio sostanziale rispetto ad un criterio formale.

La stessa sentenza chiarisce che all'Agenzia delle Entrate sono stati trasferiti (secondo gli artt. 57 e 62 del D.lgs. n.300 del 30 luglio 1999) i rapporti inerenti alle entrate tributarie, con le connesse funzioni anche in sede contenziosa .

In assenza di diverse previsioni gli effetti di tale riforma sui procedimenti in corso vanno individuati, in base ai canoni generali, i quali portano a qualificare quel trasferimento di rapporti e funzioni non come successione nel processo, ai sensi dell'art.110 del codice di rito, ma ai sensi dell'articolo 111 del medesimo.

Con questa affermazione, la Corte aderisce a consolidata giurisprudenza che valorizza l'inequivoca lettera di detto articolo 110, secondo cui la successione nel

processo è circoscritta all'ipotesi del venir meno della parte per morte o per altra causa, con subingresso nel rapporto sostanziale di un successore a titolo universale .

La Corte ritiene, però, che i presupposti di tale successione sono carenti nella specie in quanto il Ministero delle Finanze, pur confluendo nel Ministero dell'Economia e delle Finanze, rimane in vita e mantiene proprie funzioni pure in materia di entrate (art.56 del d.lgs. n.300 del 1999).

Inoltre essendo l'Agenzia destinataria di una vicenda traslativa di posizioni attive e passive specificamente determinate non subentra nei rapporti facenti capo ad un soggetto non più esistente.

A questo punto è importante riferirsi alla parte legittimata a stare in giudizio per ciò che riguarda i giudizi dinnanzi alle Commissioni Tributarie provinciali e regionali.

Si deve ricordare che l'articolo 10 del d.Lgs. n.546/1992 individua la parte diversa dal ricorrente nell'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l'atto impugnato, infatti la disposizione prevede che sia parte del processo *“l'ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto, ...ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio del Ministero delle Finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.”*

Pertanto la sovrapposizione dell'ente Agenzia Fiscale al Ministero delle Finanze ha come conseguenza che gli uffici periferici che in precedenza hanno emesso gli atti impugnati sono ora rientranti nell'ambito dei nuovi uffici.

Ricordiamo che alle Agenzie Fiscali sono state trasferite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie ed in particolare i servizi relativi al contenzioso (articolo 62 del D.Lgs.n 300 del 1999).

§ 1.3) Soppressione dei Centri di Servizio – Istituzione dei Centri Operativi e problematiche connesse

Più nello specifico, con la recente riorganizzazione degli uffici finanziari, ad opera del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate datato 7/12/2001 n° 220441 sono stati soppressi i centri di servizio.

Infatti il Direttore dell’Agenzia ha definito la tempistica della soppressione dei Centri di servizio, ha dettato una serie di disposizioni transitorie ed ha istituito i Centri operativi di Pescara e Venezia.

Tale provvedimento ha inoltre stabilito che tutte le competenze attribuite ai Centri di Servizio, che non siano state devolute esplicitamente ai Centri operativi di Venezia e Pescara, sono affidate agli uffici locali dell’Agenzia competenti per territorio.

Successivamente sono stati emessi dal Direttore dell’Agenzia, nell’ambito delle attribuzioni conferitegli dall’art.5 del Regolamento di Amministrazione dell’Agenzia delle Entrate, due ulteriori provvedimenti, rispettivamente in data 28/12/2001 e 27/2/2002, che hanno attribuito al Centro operativo di Pescara altre attività, tra le quali sono annoverate funzioni di supporto degli Uffici locali delle Entrate, per le quali l’Agenzia delle Entrate stessa ha chiarito che si tratta di attività a rilevanza interna, per le quali la funzione svolta dal Centro è di semplice ausilio e la legittimazione processuale passiva permane in capo agli Uffici dell’Agenzia.

Per alcune attività, invece, come i rimborsi I.V.A. a non residenti, i rimborsi in applicazione di Convenzioni contro doppie imposizioni, i rimborsi dei redditi di capitale non residenti, la gestione e il controllo dei crediti d’imposta previsti da leggi speciali per contribuenti italiani, il Centro Operativo di Pescara svolge in via

esclusiva un'attività a rilevanza esterna con l'emissione di provvedimenti impugnabili o con l'instaurazione del silenzio-rifiuto in relazione alle istanze di rimborso.

Peraltro il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, istitutivo dei Centri operativi, si innesta sulla dibattuta questione concernente i poteri organizzativi delle Agenzie fiscali che troverebbero un riferimento normativo in base al combinato disposto del D.lgs.300/1999, del Regolamento dell'Amministrazione finanziaria e dello Statuto dell'Agenzia delle Entrate²².

Su tale problematica parte della dottrina ritiene che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia contenga profili di illegittimità, poiché nel disporre la soppressione dei Centri di Servizio si è di fatto sovrapposto al D.P.R.n.107 emanato in data 26/03/2001, concernente il regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze.

Opinione dottrinale ha peraltro ritenuto tale Provvedimento *“non solo inutile, ma anche illegittimo nella misura in cui ha ritenuto di poter disciplinare il momento della cessazione delle funzioni stesse”*²³.

Secondo tale orientamento il D.P.R. 107/2001, antecedentemente al provvedimento del Direttore dell'Agenzia, avrebbe già disposto la soppressione dei Centri di Servizio.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia, pertanto, in quanto atto amministrativo non sarebbe in alcun modo idoneo a derogare a quanto stabilito da una disposizione normativa che disciplina compiutamente tale struttura organizzativa²⁴.

²² MULEO, *“L'attivazione delle Agenzie fiscali”*, op.loc.cit.

²³ A.PACE, *“Sulla presentazione dell'istanza di rimborso ad Ufficio incompetente; profili processuali”*, in G.T. –Riv.giur.trib. n.5/1998,432 e segg.

Peraltro l'articolo 23 del D.P.R. 107/2001 abroga tutte le norme relative all'Amministrazione finanziaria incompatibili con il D.Lgs.300/1999 ad eccezione, tra gli altri, dell'art.10 del D.P.R. 28/11/1980 n.787 e dell'art. 40 del D.P. R. 27/03/1992 n.287 relative alle disposizioni in materia processuale ed amministrativa dei Centri di Servizio.

La questione centrale a questo punto diviene se il D.P.R. 107/2001 ha inteso abrogare i Centri di Servizio o ne ha più semplicemente eliminato le competenze devolvendole agli Uffici locali delle Agenzie.

L'art.23 alla lettera z di suddetto D.P.R. indica che il D.P.R. 787/1980, il quale reca le norme sulle competenze, sul personale e sulle attribuzioni dei Centri di Servizio del Ministero delle Finanze è interamente abrogato ad eccezione del prima menzionato art.10 concernente la disciplina dei ricorsi contro le iscrizioni al ruolo.

Com'è noto quest'ultima disposizione riguarda le modalità con le quali debbono essere proposti i ricorsi:

A) Avverso il ruolo formato ai sensi dell'art.7 del medesimo D.P.R. n.787/1980;

B) Contro i provvedimenti di rimborso di cui all'art. 8 del medesimo D.P.R. n.787/1980.

E' bene mettere in rilievo che tale norma, ovviamente, si inquadra nel regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze, le cui funzioni relative ai dipartimenti delle Entrate sono state affidate alla gestione delle Agenzie fiscali, alle quali sono stati trasferiti i relativi rapporti giuridici, i poteri e le competenze, che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna Agenzia.

²⁴ PIOGGIA, "La competenza Amministrativa :l'organizzazione tra specialità pubblicistica e diritto privato", Torino, 2001.

Tale soluzione secondo cui il legislatore attraverso l'abrogazione del D.P.R. 787/1980 ha inteso eliminare i Centri di Servizio trasferendo le relative competenze agli Uffici locali trova un riscontro nell'articolo 5 del regolamento di Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate.

Infatti, tale articolo, nel punto 4, consente di articolare le funzioni operative dell'Agenzia attraverso gli uffici locali, la cui gestione è regolata con atto del Direttore dell'Agenzia.

Come risulta dalla lettera del successivo art.7, inoltre, il Direttore svolge tutte le funzioni che non sono espressamente attribuite dalla legge o dallo statuto stesso ad altri organi.

Ragion per cui il D.P.R. 107/2001 nell'abrogare i Centri di Servizio come struttura organizzativa del Ministero delle finanze non avrebbe potuto incidere sulla cessazione delle funzioni esercitate dai medesimi.

Ciò perché il potere di gestire tali funzioni era già stato affidato alle Agenzie fiscali, ex art.57 del D.lgs. 300/1999, che esercitano tali funzioni attraverso uffici locali individuati mediante atti del Direttore dell'Agenzia ex.art.5, punto 4, del Regolamento di Amministrazione.

Per cui il provvedimento del Direttore dell'Agenzia, in questa prospettiva, sembra meramente aver disposto le modalità ed i tempi per la fattuale cessazione delle funzioni dei Centri di Servizio.

Infatti il D.P.R. 107/2001 abroga le norme che disciplinano le funzioni dei Centri di servizio.

L'articolo 7 dello Statuto dell'Agenzia, al secondo comma, stabilisce inoltre che *“I Centri di servizio continuano ad operare, quali Uffici periferici dell'Agenzia, fino a*

che le attività conseguenti al controllo formale delle dichiarazioni relative agli anni d'imposta sino al 1997 non sono completate od assegnate ad altri uffici.”

Tale assegnazione è avvenuta proprio tramite il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001 n.220441 che ha devoluto le attribuzioni dei Centri di Servizio agli Uffici locali, ad esclusione delle specifiche competenze trasferite ai Centri Operativi di Pescara e Venezia.

Questa soluzione sembra suffragata anche sotto il profilo processuale, dalla prassi ministeriale, che nella Circolare dell'1/2/2002 n.14/E indica che proprio in virtù dell'art.10 del D.P.R.787/1980 e dell'art. 10 del D.lgs. 546/1992, l'impugnazione di un atto emanato da un Centro di Servizio deve essere proposto nei confronti dell'Ufficio distrettuale dell'Agenzia delle Entrate cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

Da un lato, peraltro, si è avuta la cessazione delle funzioni svolte dai Centri di Servizio con la perdita, per gli stessi, di ogni loro competenza.

Dall'altra parte si è avuta, attraverso un provvedimento del Direttore dell'Agenzia, l'attribuzione di funzioni specifiche ai neo-istituiti Centri operativi di Pescara e Venezia .

In questo contesto, il criterio generale della competenza territoriale dell'Ufficio non è stato formalmente oggetto di specifica disposizione.

A ben guardare, la concentrazione di tutte le specifiche attribuzioni in capo ai Centri Operativi, in base al contenuto che emerge dal Provvedimento che li istituisce, individua la competenza *ratione materiae* dell'Ufficio legittimato a ricevere l'istanza²⁵.

²⁵ C.CALIFANO, “Controversie in tema di crediti d'imposta, Centro operativo e profili di competenza territoriale”, in *TributImpresa* n.3/2005.

Ciò significa che, ad esempio, l'istanza per il riconoscimento del credito d'imposta previsto da leggi speciali deve essere presentata presso l'ufficio che sul piano formale effettua i controlli telematici, documentali così come disposto in base alle competenze riconosciute al Centro operativo.

Questione differente è quella che attiene alle verifiche sostanziali, ad esempio in ordine alla veridicità del contenuto delle istanze presentate, ove il criterio generale cui fare riferimento continua ad essere quello che stabilisce la competenza territoriale degli Uffici locali nella cui circoscrizione è presente il domicilio fiscale del contribuente, così come disposto dall'art.31, comma 2, D.P.R.600/1973.

Ciò nonostante, nel caso il contribuente presenti un'istanza ad Ufficio diverso da quello che ha sede nella circoscrizione del suo domicilio, che egli stesso individua come competente, la legittimazione processuale spetterà all'Ufficio che ha rifiutato in maniera espressa o tacita l'istanza del contribuente, e ciò anche quando lo stesso non poteva nemmeno essere considerato competente a ricevere l'istanza²⁶.

²⁶ FRANSONI, *“La soppressione dei Centri di Servizio”*, in Corr. Trib. n.11/2002, pag.989.

§ 1.4) Invio di istanze ad Ufficio incompetente

Occorre riflettere a tal punto sulle conseguenze dell'eventuale incompetenza dell'ufficio al quale fosse presentata l'istanza.

Con le intervenute modifiche legislative, aumentano le difficoltà nell'individuazione dell'organo competente a ricevere l'istanza stessa.

In senso contrario rispetto alla pronuncia della Suprema Corte di Cassazione, vi sono due norme di legge che considerano validamente presentate le istanze ad ufficio incompetente.

Infatti in questo caso la giurisprudenza, con specifico riferimento all'ufficio competente a ricevere le istanze ex art. 38 DPR 602/73, aveva talvolta ritenuto che erroneamente presentata l'istanza da parte del contribuente fosse comunque tenuto a trasmetterla a quello competente, conformemente ai principi di collaborazione tra organi della stessa amministrazione, restando comunque configurabile, in difetto, un silenzio-diniego impugnabile davanti alla Commissione Tributaria²⁷.

Occorre quindi ricordare la Risoluzione n.123/E del 2002 e l'art. 5 della L.18/3/1968 n.249, in base ai quali le istanze rivolte ad organi diversi da quello competente, ma appartenenti alla medesima Amministrazione centrale, sono trasmesse d'ufficio all'organo competente, ed il comma 3 dell'art. 2 del DPR 24/11/1971 n.1199, il quale prevede che i ricorsi rivolti, nel termine prescritto, a organi diversi da quello competente, ma appartenenti alla medesima Amministrazione, non sono soggetti a

²⁷ Art. 5 della L.18/12/1968 e n. 249 e all'art. 2, comma 3, DPR 24/11/1971 n.1199 e Risoluzione Agenzia Entrate n.123/2002.

dichiarazione di irricevibilità e i ricorsi stessi sono trasmessi d'ufficio all'organo competente²⁸

In contrasto con le due norme sopra ricordate, ricordiamo la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione²⁹, secondo cui la presentazione dell'istanza ad un ufficio incompetente “osta alla formazione del provvedimento negativo anche nelle forme del silenzio-rifiuto e determina l'improponibilità del ricorso al giudice tributario per difetto di provvedimento impugnabile”.

Non è ben chiaro il fondamento giuridico, posto che l'eventuale incompetenza dell'organo ricevente l'istanza, in difetto di altro apposito disposto normativo, ove non sia rilevato nell'ambito del procedimento stesso, dando quindi, luogo alla traslazione davanti ad altro organo ritenuto competente, determina se mai l'illegittimità del provvedimento finale, impugnabile solo dal destinatario, non certo la sua giuridica inesistenza.

Quindi il problema dell'atto posto in essere da un Ufficio incompetente, deve essere valutato sotto l'aspetto della legittimità e non sotto quello della sua inesistenza³⁰.

Seguendo rigidamente la sentenza della Corte di Cassazione, ci troveremo di fronte ad una serie di problematiche.

L'inesistenza dell'istanza presentata ad un ufficio territorialmente incompetente potrebbe dar luogo alla perdita della possibilità di esercitare i diritti relativi alla presentazione del ricorso a causa del decorso dei termini decadenziali considerando che nel processo tributario non c'è l'applicazione dell'istituto della rimessione dei termini previsti per il ricorso e per la costituzione in giudizio del ricorrente.

²⁸ Cassazione, 5 marzo 2001, n.3189.

²⁹ C.T.C. 8/1/1988 n.128; orientamento avallato dalle SS.UU. con la sentenza 13/11/1997 n.11217.

³⁰ GLENDI F., “*Interpello del residente estero sull'organo abilitato al rimborso di ritenute illegittime*”, in Corr.Trib. n.5/2004, pag. 404.

In definitiva, l'inesistenza dell'atto, crea l'impossibilità di impugnazione per mancanza di un provvedimento di diniego e quindi andrebbe a comprimere i diritti del contribuente³¹.

Quanto detto fa comprendere come tale situazione avrebbe un effetto penalizzante per i contribuenti.

L'Agenzia delle Entrate con la richiamata risoluzione n.123/E del 2002 ha rilevato, richiamando i principi dello Statuto del Contribuente, che nei casi di presentazione di comunicazioni o istanze ad uffici incompetenti nessuna conseguenza negativa dovrà gravare sui contribuenti e che dette comunicazioni e istanze dovranno essere tempestivamente trasmesse d'ufficio agli organi competenti.

Se però il provvedimento fosse emesso da un ufficio incompetente, l'impugnazione sarebbe consentita solo se l'atto fosse considerato illegittimo e non inesistente, davanti alla Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio che lo ha emanato³².

In definitiva l'individuazione della competenza della Commissione Tributaria resta "ancorata al puro dato formale della sede dell'Ufficio che ha emanato l'atto"³³.

In conclusione, sono aumentate le difficoltà del contribuente circa l'individuazione dell'organo competente a ricevere le istanze, a causa del mutamento legislativo avutosi negli ultimi anni. Cosicché la rigida giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione risulterebbe inadeguata all'avvenuto cambiamento.

³¹ MULEO S., "L'attivazione delle Agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale", in Rass. Trib. 2001, pag. 377.

³² CALIFANO C., "Controversie in tema di crediti di imposta, Centro Operativo e profili di competenza territoriale", in Tributimpresa n.5/2004 ed in www.tributimpresa.it.

³³ DELLA VALLE E., "La competenza, in AA.VV. Il processo tributario", Torino 1998, pag.79 ss.

§ 1.5) Natura REGOLAMENTARE del PROVVEDIMENTO del Direttore dell’Agenzia delle Entrate

Per completare è necessario approfondire un punto ulteriore: la natura del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia.

Parte della dottrina ritiene che tale Provvedimento che istituisce i Centri Operativi, con decorrenza dal 1° gennaio 2001 abbia le caratteristiche di un atto amministrativo³⁴.

E’ necessario, quindi, qualificare tale strumento dal punto di vista normativo.

Premesso che lo stesso rientra tra le fonti secondarie, essendo il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia atto espressione del potere normativo della pubblica amministrazione, esso va classificato come un regolamento.

Infatti per regolamenti si intendono quegli atti formalmente amministrativi, aventi forza normativa.

Per atto formalmente amministrativo si intende un atto emanato da organi del potere esecutivi, come avviene in tale circostanza.

Inoltre il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia contiene norme destinate ad innovare l’ordinamento giuridico³⁵ per cui è sicuramente un atto avente forza normativa.

La disciplina generale del potere regolamentare dell’esecutivo è peraltro contenuta nelle Disposizioni sulla legge in generale e nell’art.17 della Legge 400/1988.

In particolare tale ultima legge riprendendo l’impostazione contenuta nelle Preleggi ha sostituito la precedente disciplina risalente alla L.100/1926.

³⁴ M.DEL CASTELLO, *“I centri di Servizio abrogati con un “Provvedimento”*, Il Giornale del Revisore, n.1 del 01/2002.

³⁵ F.CARINGELLA, *“Il Diritto Amministrativo”*, ed.2002, pag.65.

Innanzitutto tale articolo 17 riprende la distinzione tra i regolamenti del “Governo” ed i regolamenti di altre autorità dell’esecutivo, cioè i Ministri e le autorità sottordinate al Ministro, circostanza che si propone nella problematica in esame.

Tale distinzione si riflette sul fondamento legale dei regolamenti operando una bipartizione tra i regolamenti governativi il cui fondamento del potere normativo è costituito dallo stesso art.17, che svolge la funzione di norma attributiva in generale del potere stesso ed i regolamenti ministeriali per cui occorre che il potere di emanare l’atto sia conferito dalle singole leggi ordinarie.

Infatti i regolamenti ministeriali sono sottoposti al principio di legalità in senso sostanziale³⁶.

I Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia traggono origine dal D.Lgs. del 30/07/1999 n.300 che è stato emanato su delega conferita al Governo dall’art.11 della L.15/3/1997 (Legge Bassanini).

Più nel dettaglio tali regolamenti sono da inquadrare fra quelli di organizzazione.

Infatti tali regolamenti, già previsti dall’art.1 della L.100/1926 sono diretti a disciplinare l’organizzazione degli uffici amministrativi e sono stati utilizzati dal legislatore come strumento di delegificazione, in quanto costituivano strumento di modifica di norme legislative previgenti nella stessa materia.

Con l’avvento della Costituzione Repubblicana la materia dell’organizzazione dei pubblici uffici è stata fatta oggetto di riserva relativa di legge (art.97), fatta eccezione per il numero, le attribuzioni e l’organizzazione dei Ministeri riservate in modo assoluto alla legge (art.95).

³⁶ R.BIN-G.PITRUZZELLA, “*Diritto Costituzionale*”, ed.2003, pag.355.

Ne deriva che a tali regolamenti sono destinati ad assumere carattere esecutivo di disposizione di legge.

La legge 59/1997, aggiungendo un comma 4-bis all'art.17 L.400/1988, ha tuttavia introdotto una nuova figura di regolamenti in materia di organizzazione e disciplina degli uffici dei Ministeri, da emanare nel rispetto dei principi di cui al D.Lgs. 29/1993 (ora confluito nel D.Lgs. 165/2001) e con i contenuti e con l'osservanza dei criteri fissati dal comma stesso che delegifica l'organizzazione e la disciplina degli uffici pubblici.

Tale delegificazione consiste nella sostituzione della precedente disciplina di livello normativo con una nuova disciplina di livello regolamentare.

La delegificazione opera proprio come correttivo all' ipertrofia del sistema legislativo declassando la disciplina della materia dalla legge al regolamento³⁷.

Accanto a chi ritiene che intanto un atto di normazione secondaria possa modificare una precedente disciplina legislativa, in quanto una legge è venuta a declassare la materia (Sandulli, Pizzorusso), vi è altra opinione (Carlassarre) che ritiene la legge in grado di conferire carattere dispositivo alle norme da derogare, che diventerebbero conseguenzialmente suscettibili di modifica in via regolamentare, e ancora chi (Crisafulli) riconduce alla legge un effetto abrogativo che si presenterebbe tuttavia condizionato dall'entrata in vigore del regolamento.

Sul punto va segnalato anche un intervento della Corte dei Conti: *“L'attribuzione al Governo del potere di dettare una disciplina di rango secondario diversa da quella prevista da norme di legge si traduce nell'autorizzazione, ad autorità estranee al potere legislativo, ad interferire in materie istituzionalmente proprie di*

³⁷ R.Bin-G.Pitruzzella,op. cit.

quest'ultimo e ad operare in ordine ad esse con efficacia sostanzialmente non dissimile da quella dei decreti emanati in attuazione di deleghe legislative; pertanto ai sensi dell'art.17, comma 2, L.23/8/1988 n.400, in ipotesi di delegificazione di materie, la determinazione di criteri e di principi direttivi, indispensabili per l'esercizio del potere regolamentare, deve essere espressamente e sufficientemente esplicitata”³⁸.

L'articolo 4 del D.Lgs. 30/7/1999 n.300 aggiunge inoltre che i regolamenti in esame raccolgono tutte le disposizioni normative relative a ciascun Ministero, per cui le restanti norme vigenti sono abrogate con effetto dalla data di entrata in vigore dei regolamenti medesimi.

Peraltro l'istituzione dei Centri Operativi di Pescara e Venezia è avvenuta ad opera di un atto avente natura di regolamento.

Inoltre la concentrazione di competenze su uno o su pochi uffici con le conseguenze del caso in ordine all'individuazione della Commissione Tributaria territorialmente competente, come avviene in tale circostanza, non è sicuramente un fatto inconsueto e ciò al fine di ottenere vantaggi in termini di specializzazione sia dei soggetti che esercitano l'attività amministrativa sia dei giudici chiamati a giudicare in merito, altro vantaggio è costituito dal controllo della spesa.

Ciò è avvenuto, ad esempio, in altre due circostanze ad opera di due provvedimenti legislativi in tema di competenze delle Agenzie .

Il Decreto legislativo 23/12/1998 n.504 ha infatti disposto il riordino in materia di imposizione sugli spettacoli, sport, giochi ed intrattenimenti di cui all'art.1, comma

³⁸ Corte dei Conti, sez.contr., 10/05/1994 n.32.

2 della Legge 3/8/1998 n.288 attraverso l'introduzione dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse.

Sull'applicazione di tale norma è poi intervenuto il disposto dell'articolo 8 della Legge del 24/12/2002 che, con riferimento alle funzioni statali esercitate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato...-omissis”.

La disposizione di legge ha in tal modo stabilito che tale imposta venga applicata dagli Ispettorati compartimentali dei Monopoli di Stato che su tutto il territorio nazionale sono poche unità.

Ciò determina, di conseguenza, una concentrazione della competenza territoriale presso le Commissioni Tributarie Provinciali del luogo ove hanno sede tali Ispettorati, in osservanza della regola generale sulla competenza territoriale.

Altro caso in cui vi è stata una scelta del legislatore di concentrazione della competenza giurisdizionale è quello relativo all'istituzione disposta dal D.Lgs. 27/6/2003 n.168 delle Sezioni Specializzate in materia di proprietà industriale ed intellettuale presso tribunali e Corti di Appello a norma dell'art.16 della Legge 12-12-2002 n.273.

Tale concentrazione per ciò che concerne il Centro Operativo di Pescara avviene peraltro nel più completo rispetto dell'art.24 della Costituzione che garantisce il pieno diritto alla difesa ad ogni cittadino, infatti viene rispettata sia l'istituzione del contraddittorio, sia l'intervento di un difensore tecnico nell'ambito di una tutela giurisdizionale dei diritti.

Infatti viene sempre garantita la possibilità per il contribuente di difendere i propri interessi davanti all'autorità giudiziaria in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria nei vari gradi di giudizio.

Capitolo 2

II CENTRO OPERATIVO di PESCARA

§ 2.1) ATTIVITA' svolte dal Centro Operativo di Pescara

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001³⁹ è stata prevista la soppressione dei Centri di Servizio delle Imposte Dirette ed Indirette.

Con esso sono stati anche istituiti, a far data dall'1/1/2002, due nuovi uffici denominati Centri Operativi di Pescara e di Venezia.

Ad entrambi sono stati innanzitutto affidati in base ad una ripartizione del territorio nazionale sia lo stralcio delle attività di post liquidazione fino al 1997, sia altre lavorazioni legate sempre alle dichiarazioni dei contribuenti residenti in Italia, alcune già svolte dai Centri di Servizio o da altri Uffici, altre invece, completamente nuove, che si è ritenuto opportuno gestire in modo accentrato.

Mentre al Centro Operativo di Venezia sono state assegnate competenze legate alla mera attività di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti residenti nazionali, per le quali la legittimazione processuale è rimasta assegnata all'Ufficio delle Entrate territorialmente competente⁴⁰, al C.O.P. sono state assegnate oltre a queste, altre competenze per le quali l'Ufficio ha il compito di svolgere un'attività a rilevanza esterna che si concretizza nell'emanazione di provvedimenti, in relazione ai quali è poi chiamato a rispondere direttamente davanti al giudice da adire,

³⁹ Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7/12/2001, in G.U. n. 301 del 29/12/2001.

⁴⁰ Ved. Circolare Ministeriale n. 14 dell'1/2/2002

individuabile in maniera naturale nella Commissione Tributaria di Pescara in base alle norme generali sulla competenza territoriale.

Vediamo allora quali sono le attività assegnate al C.O.P. dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7/12/2001 e del 27/2/2002⁴¹ per le quali è competente :

a) controllo delle richieste di rimborso in conto fiscale

(disciplinate dal D.M. n.567 del 28/12/1993), sia per le imposte dirette sia per l'IVA. Il controllo, che precedentemente è stato curato rispettivamente dai Centri di Servizio e dagli Uffici IVA, è esteso al riscontro dell'effettiva indicazione in dichiarazione dei crediti che vengono compensati.

Una gestione unitaria di tale attività è vantaggiosa per diversi motivi. Prima di tutto i Concessionari della riscossione, che ricevono le domande di rimborso, hanno un unico interlocutore, con il quale possono colloquiare in via telematica, evitando la movimentazione di documentazione cartacea. Inoltre può essere meglio contrastata una delle forme più insidiose di truffa in tale settore, consistente nella costituzione, sul territorio nazionale, di una pluralità di società non operative al solo fine di chiedere rimborsi in conto fiscale (in presenza di diversi soggetti che curavano il controllo delle richieste, era infatti difficile monitorare il fenomeno e contrastarlo efficacemente).

Inoltre, il controllo della validità delle polizze fidejussorie è più semplice grazie alla possibilità di un colloquio diretto con l'istituto per la vigilanza sulle assicurazioni

⁴¹ Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27/2/2002, in G.U. n. 71 del 25/3/2002.

(ISVAP) e sono agevolati i rapporti con la struttura di gestione dei versamenti unificati, ai fini dei controlli del rispetto dei limiti previsti.

b) controllo dei crediti d'imposta previsti da leggi speciali.

I crediti d'imposta, che vengono indicati nel quadro RU del modello Unico, consistono in un bonus da scontare per il pagamento dei tributi e dei contributi.

Sono sottoposti ad autorizzazione o concessione da parte dell'Agenzia delle Entrate con procedura telematica gestita dal servizio Entratel, il cui controllo è affidato al C.O.P.: il contribuente autoliquida il credito d'imposta e lo utilizza secondo la previsione delle singole leggi istitutive.

Si distinguono due categorie principali di crediti d'imposta: 1) crediti attribuiti ad imprese operanti in settori di attività specifici (ad es.: autotrasportatori, distributori di carburanti, etc.); 2) crediti destinati alla generalità delle imprese, con alcune esclusioni, ma limitati a specifici interventi (nuovi investimenti e/o nuova occupazione), di regola nelle aree svantaggiate del territorio nazionale.

Sono proprio questi ultimi, che potremmo definire di nuova generazione in quanto per essi è stata introdotta una procedura di assegnazione completamente diversa rispetto al passato, che sono oggetto del controllo preventivo del C.O.P..

Per comprendere comunque in assoluto la rilevanza del fenomeno dei crediti d'imposta si pensi che nel quadro RU del modello Unico 2001 erano indicati più di 20 tipologie di crediti d'imposta.

Le ragioni a favore di una gestione centralizzata di tali crediti sono le seguenti:

- complessità della normativa di riferimento, che è estremamente disorganica e che richiede pertanto una particolare specializzazione ;

- necessità di conoscenze che vanno al di là della normativa tributaria, in quanto investono svariati settori, quali la normativa comunitaria, il diritto del lavoro, le norme sulla sicurezza dei posti di lavoro;
- necessità di una rilevazione sistematica del fenomeno, in funzione dei successivi controlli sulla spettanza del credito autoliquidato dal contribuente;
- esigenza di assicurare il monitoraggio del fenomeno, in considerazione della sua importanza nell'ambito delle strategie di politica economica.

c) controllo delle comunicazioni provenienti da Stati esteri riguardanti i redditi percepiti all'estero da contribuenti residenti in Italia.

Tali comunicazioni, che provengono da fonti estere diverse, sono trasmesse in attuazione delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

d) gestione dei rimborsi a non residenti in applicazione di Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Tra di essi il filone senz'altro più cospicuo, per entità dei rimborsi richiesti a rimborso, è stato costituito da quelli relativi all'applicazione di quei Trattati che prevedono che i residenti in uno Stato, che percepiscono dividendi erogati da società residenti nell'altro Stato contraente, abbiano diritto a ricevere da quest'ultimo il rimborso di un importo pari al credito d'imposta sui dividendi spettante ai residenti di tale Stato. Parallelamente ci sono anche i rimborsi delle ritenute previste dalle medesime Convenzioni, viceversa più modesti per importi ma decisamente più numerosi.

Altro filone di questa fattispecie molto importante e decisamente interessante per le tematiche affrontate, è quello consistente nei rimanenti rimborsi da Convenzioni costituiti da quelli relativi alle pensioni, redditi di lavoro dipendente ed autonomo di soggetti residenti all'estero ma che subiscono per i più svariati motivi le ritenute in Italia.

Per completezza va anche detto che i trattati prevedono un generico diritto al rimborso, senza preoccuparsi di precisare le modalità dello stesso, rimandando all'uopo alle normative degli Stati contraenti al momento dell'applicazione, e vedremo successivamente come ciò costituisca un problema nell'applicazione del termine applicabile nel momento in cui si instaura un contenzioso.

L'Amministrazione finanziaria italiana ha ritenuto applicabile la norma generale sui rimborsi d'imposta prevista dall'art. 38 DPR 602/73⁴².

e) gestione dei rimborsi IVA ai non residenti.

L'art.38/ter DPR 633/72 offre ai non residenti, entro determinati limiti e condizioni, la possibilità di recuperare l'imposta relativa ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa.

In precedenza l'istanza di rimborso doveva essere presentata al soppresso secondo Ufficio IVA di Roma, per poi vedersi assegnata all'Ufficio di Roma 6, prima dell'attribuzione al C.O.P. a partire dalle istanze presentate dall'1/7/2002.

Per questa tipologia di rimborsi così come per quella precedente, si evidenziarono una serie di problematiche che potevano essere risolte con una gestione unitaria e specializzata.

⁴² vd. Circolare Ministeriale n.151 del 10/8/1994.

La complessità della materia, anche per le questioni che riguardavano i rapporti tra gli Stati dell'Unione Europea, l'esigenza di garantire agli interlocutori esteri, ovvero ai loro intermediari italiani, un unico referente in Italia, che disponesse di una struttura informatizzata e di personale con elevata specializzazione nella specifica materia, ed infine l'opportunità di prevedere una corsia preferenziale per i pagamenti dei rimborsi la cui esecuzione manuale da effettuarsi nei confronti di soggetti esteri o residenti all'estero comportava delle indubbie difficoltà, ha portato all'attribuzione al C.O.P. delle competenze nelle materie richiamate.

f) gestione delle competenze già demandate all'Ufficio del Registro concessioni governative.

Anche in questo caso si tratta di attività che venivano già curate in modo unitario a livello nazionale: esse, precedentemente accentrate presso lo specifico ufficio del registro di Roma, sono state successivamente affidate, sempre in esclusiva, all'Ufficio di Roma 2, dando luogo così alla stessa peculiarità rilevata, con riferimento all'ufficio di Roma 6, per i rimborsi IVA a non residenti.

g) gestione delle comunicazioni relative alle spese di ristrutturazione edilizia;

h) acquisizione dei dati dei questionari degli studi di settore;

i) rimborsi dell'ICI ai Comuni, limitata all'anno 1993;

l) ricezione delle dichiarazioni presentate alle banche e alle poste per i contribuenti che non si avvalgono dei servizi telematici;

m) controllo formale delle dichiarazioni relative agli anni d'imposta fino al 1997 non ultimate dai Centri di Servizio che sono stati di volta in volta soppressi. Questa attività è condivisa con il Centro Operativo di Venezia in base ad una suddivisione del territorio nazionale in due grandi aree.

n) gestione delle operazioni IVA svolte in regime e-commerce

Alle precedenti è stata successivamente aggiunta una nuova attribuzione in via sperimentale fino al 30/06/2006 (di recente prorogato fino al 31/12/2006 dalla Direttiva 2006/58/CE del Consiglio UE del 27/6/2006), molto importante per quel che concerne i possibili sviluppi futuri, che concerne *il regime e-commerce* previsto dalla direttiva 77/388/CEE in materia di servizi prestati tramite mezzi elettronici così come modificato dalla direttiva del Consiglio 2002/38/CE del 7 maggio 2002.

Si tratta della gestione che ogni Stato deve effettuare delle operazioni svolte on-line da soggetti residenti in Paesi extra-UE, con rendicontazione dell'IVA assolta nel Paese di destinazione di cui si rimettono poi i reports ai rispettivi Paesi d'origine.

o) gestione dei rimborsi IVA a soggetti non residenti identificati direttamente in Italia

L'ultima in ordine di tempo, ma sicuramente non per importanza, delle attribuzioni che sono state di recente aggiunte è quella relativa alla gestione delle istanze di rimborso presentate (a far data dall'1/1/2006, rimanendo attribuite all'Ufficio di Roma 6 quelle presentate fino al 31/12/2005) da soggetti che si sono identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35/ter DPR 633/72.

Questa competenza consiste innanzitutto nell'attribuzione della partita IVA al soggetto non residente che si identifica per la prima volta in Italia; indi nell'espletamento di tutte le attività di controllo, accertamento e riscossione.

Ciò rappresenta una indubbia novità per il C.O.P. visto che tra le attività ad esso assegnate abbiamo potuto notare come non vi fosse fino adesso alcuna attività di accertamento.

§ 2.2) Legittimazione processuale passiva del C.O.P.

In ragione delle modifiche normative che hanno comportato il mutamento dell'assetto dell'organizzazione finanziaria e del trasferimento di determinate competenze al Centro operativo di Pescara, come sopra riportato, ci si è interrogati, sia da parte dell'Agenzia, sia da parte della dottrina, sia infine da parte dei soggetti interessati da provvedimenti emessi e/o da silenzi-rifiuti formati in relazione ai quali avevano intenzione di impugnarli, sulla legittimazione processuale di questo Ufficio e su quale fosse la Commissione Tributaria competente territorialmente presso la quale depositare i relativi ricorsi.

Per rispondere a questo interrogativo in particolare, poiché l'individuazione delle Commissioni Tributarie Provinciali competente deve essere effettuata in base al criterio territoriale, l'elemento da tenere in considerazione è l'ubicazione dell'Ufficio tributario legittimato passivo che pone in essere l'attività suddetta idonea ad esercitare i suoi effetti all'esterno.

A tale interrogativo, dopo un primo periodo di incertezze, è stata fornita da tutte e tre le categorie sopra richiamate la risposta che la Commissione Tributaria Provinciale competente non può che essere quella di Pescara.

Per fornire un'adeguata risposta al suddetto interrogativo bisogna partire dall'esame di due norme del nuovo processo tributario, l'art. 4 e l'art. 10 del D.Lgs. 546/92.

In particolare l'art. 4 del D.Lgs. n.546/92 al comma 1 stabilisce: *“Le Commissioni Tributarie Provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli Uffici che hanno sede nella loro circoscrizione”*.

L'articolo 10 del D.Lgs 546/1992 (NORMA GENERALE che individua le PARTI PROCESSUALI), dispone invece che *“sono parti nel processo dinanzi alle Commissioni Tributarie oltre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle Finanze o del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.....”*.

In conseguenza alla suddetta modifica normativa, PARTI nel giudizio tributario sono divenuti gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate per quanto concerne i rapporti tributari di loro competenza.

L'Agenzia delle Entrate al riguardo, in risposta ad un'istanza di interpello con la quale le è stato sottoposto il quesito su quale sia l'organo dell'Amministrazione finanziaria cui spetta il ruolo di parte in sede contenziosa in caso di ricorso avverso il rifiuto espresso o tacito sull'istanza presentata da soggetto non residente per ottenere il rimborso delle ritenute IRPEF sulla pensione corrisposta da un istituto previdenziale italiano (tale fattispecie rientra infatti in una delle attività sopra descritte attribuite al C.O.P.).

Pertanto in virtù del criterio della competenza, disposto dall'art.4, comma 1, del D.lgs. 546/1992, l'interpellante ha sostanzialmente chiesto di conoscere quale sia la Commissione tributaria provinciale territorialmente competente.

La Direzione Centrale Normativa e Contenzioso in proposito ha fatto salvo preliminarmente il principio secondo cui in base all'art. 5 del decreto legislativo 31/12/1992 n.546 *“La competenza delle commissioni tributarie è inderogabile”* e che la decisione sulla stessa spetti esclusivamente al giudice adito, che deve sempre verificare d'ufficio la sussistenza della sua competenza territoriale.

In merito alla legittimazione processuale passiva ha ritenuto poi che dopo la riforma dell'Amministrazione finanziaria, disposta con D.lgs. 300 del 30/07/1999 e la conseguente attivazione dell'Agenzia delle Entrate, gli uffici parte in giudizio sono divenuti quelli della stessa Agenzia delle Entrate per quanto riguarda i rapporti tributari di sua competenza.

Tale successione, come prospettato da autorevole dottrina⁴³, ha determinato un immediato adattamento delle norme della procedura del contenzioso tributario all'intervenuto mutamento soggettivo.

In virtù di ciò la Direzione ha ritenuto con Risoluzione n. 226/E del 18/12/2003 che in un eventuale giudizio riguardante le materie attribuite alla competenza del Centro Operativo di Pescara in cui vi sia un'attività provvedimentale la legittimazione processuale spetta ad esso e la Commissione Tributaria da adire è quella di Pescara

In effetti un po' di confusione l'aveva in precedenza involontariamente creata la Circolare Ministeriale n.14 dell'1/2/2002, la quale però ha unicamente chiarito che la qualità di controparte, nelle controversie aventi ad oggetto ruoli formati dai soppressi Centri di Servizio e/o istanze di rimborso ex art.38 D.P.R. 602/73 dei contribuenti "residenti", spetta agli Uffici delle Entrate competenti per territorio, limitando di fatto la rappresentanza in giudizio degli Uffici locali soltanto in tali due materie sopraindicate.

Tale concetto viene espresso in maniera esplicita nella richiamata Circolare Ministeriale n.14/2002 al capoverso 5: "*...dalla generale devoluzione agli Uffici locali delle attribuzioni dei Centri di Servizio sono escluse le competenze trasferite*

⁴³ BASILAVECCHIA, "Le Parti e la loro rappresentanza in giudizio", in Quad. del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, 2000.

ai due Centri Operativi istituiti dal punto 2 del medesimo provvedimento del 7/12/2001”.

Il Centro Operativo di Pescara è pertanto un Ufficio dell’Agenzia di nuova costituzione con attribuzione di proprie competenze, in relazione alle quali si radica la competenza territoriale per i rapporti in cui esso è parte presso la Commissione Tributaria Provinciale o Regionale di Pescara: l’individuazione della Commissione Tributaria Provinciale competente deve essere effettuata in base al criterio territoriale, di modo che l’elemento da tenere in considerazione a tale scopo è l’ubicazione dell’Ufficio tributario che è legittimato passivo, corrispondente all’Ufficio che ha emanato l’atto impugnato⁴⁴, o non ha emanato l’atto richiesto.

L’errore in cui sono talvolta caduti i giudici delle Commissioni Tributarie di altre città in occasione delle prime controversie trattate riguardanti il C.O.P. è consistito nell’affidarsi, con esplicito richiamo, alla disciplina che regola la competenza territoriale per le controversie proposte nei confronti dei Centri di Servizio, facendone discendere poi una serie di ulteriori conseguenze in ordine all’applicabilità dei medesimi criteri ai Centri Operativi, ritenuti del tutto assimilabili ai Centri di Servizio.

Essi si sono infatti limitati a richiamare la C.M. del 14/10/1998 n. 238/E, la quale dispone che, in ordine alle controversie proposte nei confronti di un Centro di Servizio, la regola è quella secondo cui è competente la Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l’Ufficio al quale spettano le attribuzioni del tributo controverso, cioè l’Ufficio delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente.

⁴⁴ E. DELLA VALLE, “AAVV” *Il processo tributario* – di F.TESAURO, Torino, 1998, pag. 79 ss

A ben vedere però, per quanto riguarda l'organizzazione degli Uffici, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001, ha definito la tempistica della soppressione dei Centri di Servizio, ha dettato apposite norme transitorie ed, infine, ha istituito i Centri Operativi di Pescara e di Venezia.

Tale provvedimento ha inoltre stabilito che tutte le competenze attribuite ai soppressi Centri di Servizio, che non siano state espressamente devolute ai Centri Operativi di Venezia e di Pescara, vengono affidate agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate competenti per territorio.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia trova il proprio fondamento normativo nel combinato disposto dal più volte richiamato D.Lgs del 30/07/1999 n. 300 (recante la riforma della strutturazione del Ministero delle Finanze, emanata su delega conferita al Governo dall'art. 11 della L. 15/3/1997 – *c.d. Bassanini*), dal Regolamento di amministrazione e dallo Statuto dell'Agenzia delle Entrate.

L'art. 23 del D.P.R. 107/2001 n. 107 abroga tutte le norme relative all'Amministrazione finanziaria incompatibili con il D.Lgs 300/1999 ad eccezione, tra gli altri, dell'articolo 10 del D.P.R. 28/11/1980 n. 787 (disciplinante i ricorsi contro le iscrizioni a ruolo) e dell'art. 40 del D.P.R. 27/03/1992 n. 287, contenenti, rispettivamente, disposizioni in materia di competenza processuale ed amministrativa dei Centri di Servizio.

In questo quadro la questione da dirimere è se il D.P.R. 26/03/2001 n. 107 ha inteso abrogare i Centri di Servizio o ne ha più semplicemente eliminato le competenze devolvendole agli Uffici locali dell'Agenzia.

E' bene mettere in rilievo che la suddetta norma si inquadra nel regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze, nel cui ambito le funzioni relative ai

Dipartimenti delle Entrate, in virtù delle disposizioni di cui agli artt. 56, 57 e seguenti del D.lgs 300/1999 (nomre che hanno comportato un adattamento ex lege di tutte le norme processuali in tema di contenzioso tributario), sono state affidate alla gestione delle Agenzie fiscali, alle quali sono stati trasferiti i relativi rapporti giuridici, i poteri e le competenze, ora esercitati secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna Agenzia.

La soluzione secondo cui, attraverso l'abrogazione del D.P.R. 787/1980 il Legislatore ha inteso eliminare i Centri di Servizio trasferendo al contempo le relative competenze agli Uffici locali, trova un riscontro laddove l'art. 5, punto 4, del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate consente di articolare le funzioni operative dell'Agenzia attraverso gli Uffici locali, la cui gestione è regolata con atto del Direttore dell'Agenzia.

Come emerge poi dall'articolo 7 dello Statuto dell'Agenzia delle Entrate, il Direttore svolge tutte le attribuzioni non espressamente assegnate dalla legge e dallo stesso Statuto ad altri organi.

Se dunque il D.Lgs 300/1999 ha trasferito dal Ministero delle Finanze alle Agenzie fiscali tutti i rapporti giuridici, i poteri e le competenze, il successivo Regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze, di cui al D.P.R. 107/2001, che ha abrogato i Centri di Servizio come struttura organizzativa del Ministero delle Finanze, non avrebbe potuto incidere sulla cessazione delle funzioni esercitate dai medesimi. Ciò in quanto il potere di gestire tali funzioni era già stato affidato alle Agenzie fiscali ex art. 57 del D.lgs 300/1999, le quali esercitano siffatte attribuzioni attraverso Uffici locali individuati mediante atti del Direttore dell'Agenzia ex art. 5, punto 4 del Regolamento di Amministrazione.

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia, in questa prospettiva, sembra dunque aver solamente disposto le modalità ed i tempi per la fattuale cessazione delle funzioni dei Centri di Servizio, di cui era già stata disposta la soppressione con norma di legge⁴⁵. Invero il D.P.R. 107/2001 non fa cenno ai Centri di Servizio ma si limita ad abrogare le norme che disciplinavano le loro funzioni.

L’articolo 7, comma 2, del Regolamento dell’Agenzia inoltre specifica che *“i Centri di Servizio continuano ad operare, quali Uffici periferici dell’Agenzia, fino a che le attività conseguenti al controllo formale delle dichiarazioni relative agli anni di imposta sino al 1997 non sono completate o assegnate ad altri Uffici”*, il che è avvenuto proprio attraverso il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001 n. 220441 che ha devoluto le attribuzioni dei Centri di Servizio agli Uffici locali, con esclusione delle specifiche competenze trasferite ai Centri Operativi.

La soluzione prospettata sembra poi essere suffragata, sul piano processuale, dalla prassi ministeriale, che nella circolare dell’1/02/2002 n. 14/E indica che, proprio in virtù dell’art. 10 del D.P.R. 787/1980 (non espressamente abrogato dal D.P.R. 107/2001) e dell’art. 10 del D.Lgs 546/1992, l’impugnazione di un atto emanato da un Centro di Servizio deve essere proposto nei confronti dell’Ufficio distrettuale dell’Agenzia delle Entrate cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

A questo punto, conseguentemente alle considerazioni svolte e per quanto attiene i profili qui di interesse, si possono valutare quali siano i riflessi di carattere applicativo.

⁴⁵ C.CALIFANO, *“Controversie in tema di crediti d’imposta, Centro Operativo e profili di competenza territoriale”*, in *TributImpresa* n.3/2005

Da un lato infatti si è avuta la cessazione delle funzioni svolte dai Centri di Servizio con la perdita, da parte degli stessi, di ogni loro competenza. Dall'altra parte si è avuta, attraverso un provvedimento del Direttore dell'Agenzia, l'attribuzione di funzioni specifiche ai neo-istituiti Centri operativi di Pescara e di Venezia.

In questo quadro, il criterio generale della competenza territoriale dell'Ufficio non è stato, formalmente, oggetto di specifica disposizione in seguito alla concentrazione di tutte le competenze in capo a due soli Centri Operativi su tutto il territorio nazionale.

A ben guardare tuttavia, la concentrazione di specifiche attribuzioni in capo ai Centri Operativi, in base al contenuto che emerge dal provvedimento che li istituisce, individua la competenza *ratione materiae* dell'Ufficio legittimato a ricevere l'istanza.

Va anche precisato che le maggiori perplessità si sono registrate per le controversie riguardanti i provvedimenti emessi dal C.O.P. sulle agevolazioni concesse a soggetti italiani per nuova occupazione e per nuovi investimenti in aree svantaggiate dagli artt. 7 e 8 della L. 388/00; mentre viceversa dubbi non ve ne sono stati per tutte le altre controversie riguardanti soggetti non residenti, privi di qualunque forma di legame con il territorio.

Va però precisato che l'istanza per il riconoscimento dei crediti di imposta previsti da leggi speciali deve essere presentata tramite il servizio Entratel al Centro Operativo, che costituisce l'Ufficio che, sul piano formale, effettua i controlli documentali, telematici nonché di capienza di fondi per il riconoscimento di tale credito di imposta.

Questione differente dalla competenza sui controlli formali (almeno per quel che riguarda le istanze per l'attribuzione di agevolazioni fiscali in cui vi è un interesse pretensivo del contribuente che le presenta), deputate ai Centri Operativi, attiene invece alle verifiche sostanziali (ad esempio in ordine alla veridicità del contenuto delle istanze presentate), ove il criterio generale cui fare riferimento continua ad essere quello che stabilisce la competenza territoriale degli Uffici locali nella cui circoscrizione è presente il domicilio fiscale del contribuente, così come disposto dalla norma di cui all'art. 31, comma 2, D.P.R. 600/1973.

Da ciò emerge dunque che definire in maniera chiara l'Ufficio competente a ricevere le istanze è questione assai rilevante, soprattutto in ordine ai riflessi che successivamente possono derivare da un provvedimento espresso o tacito di diniego che ingeneri una successiva fase contenziosa.

Ciò nonostante, la dottrina ritiene che nel caso in cui il contribuente presenti un'istanza ad un Ufficio diverso da quello che ha sede nella circoscrizione del suo domicilio, che egli stesso individua come competente, la *legittimatio ad processum* spetterà all'Ufficio che ha rifiutato in maniera espressa o tacita l'istanza del contribuente, e ciò addirittura anche quando lo stesso non poteva essere considerato competente a ricevere l'istanza⁴⁶.

Nel caso di specie però, la competenza del Centro Operativo di Pescara a gestire le istanze dei contribuenti e a svolgere le attività connesse ai fini dell'attribuzione del credito da essi richiesto, è assegnata dalla stessa Legge⁴⁷ e quindi dubbi non possono sorgere in merito all'individuazione dell'Ufficio legittimato passivo, né tantomeno

⁴⁶ G.FRANSONI, "La soppressione dei Centri di Servizio", in *Corr.Trib.* 11/2002, pag.989

⁴⁷ L.23/12/2000 n.388 – art.8 - Investimenti in aree svantaggiate; D.L. 8/7/2002 n.138 –art.10 – conv. in L. 8/8/2002 n.178; Decreto del Ministro delle Finanze del 2/4/2003; L.27/12/2002 n.289 art.63 per incentivi alle assunzioni; D.L. 14/3/2005 n.35 art. 9 – Premio di concentrazione - e D.L. 17/6/2005 n. 106 – art.2.

ne sono sorti, né potrebbero sorgere con riguardo alle altre attribuzioni assegnategli in cui è chiamato ad emettere atti a rilevanza esterna⁴⁸.

Quanto detto è dimostrato dai circa 900 ricorsi fino ad oggi presentati al Centro Operativo di Pescara avverso provvedimenti da esso emessi di rigetto espresso o di silenzio-rifiuto sulle varie materie assegnate, in cui non vi è stato nessun dubbio da parte dei ricorrenti nell'individuare, la C.T.P. di Pescara prima, la C.T.Regionale Abruzzo – Sezione Staccata di Pescara poi, quale organo giurisdizionale da adire *ratione loci*.

L'attribuzione al Centro Operativo delle richiamate competenze, oltre che il trasferimento a quest'ultimo della titolarità di rapporti, poteri e competenze che prima della sua istituzione facevano capo ad altri uffici, giustifica la sua legittimazione *ad causam e ad processum* né può fare in questa sede riemergere una legittimazione diversa, magari relativa ad un altro Ufficio, perché ciò, allo stato attuale dell'organizzazione in Agenzie, non è più concepibile.

⁴⁸ RENATO PORTALE, “*Imposta sul Valore Aggiunto*” – Ed. Il Sole 24 Ore – anno 2003 - pag. 787

§ 2.3) Notifica degli atti a soggetti non residenti

Tra i problemi che il C.O.P. deve affrontare nella sua quotidiana attività di emissione di atti i cui destinatari sono perlopiù residenti all'estero, c'è quello della notifica degli atti di diniego.

In particolare nel settore dei rimborsi IVA a non residenti in cui più forte ed estesa è l'attività provvedimentale con l'emissione di atti di diniego, si è instaurato del contenzioso che in genere è partito dal tenore letterale dell'art. 38/ter DPR 633/72, il cui comma 3 prevede che *“in caso di rifiuto, l'Ufficio provvede, entro il suddetto termine (6 mesi), alla <notifica> di apposito provvedimento motivato”*.

Le parti si appellano così al tenore letterale della norma, che è inequivocabile nel riferimento alla notificazione, e non alla mera spedizione a mezzo del servizio postale.

Considerato il richiamo alla notificazione, devono essere rispettate le disposizioni del codice di procedura civile che regolano la notificazione a mezzo posta (artt. 148 e 149 c.p.c.) e la L. 890/1982.

E segnatamente in relazione all'art. 148 c.p.c. le parti hanno avuto modo di rilevare che la relata di notifica dell'atto di diniego sarebbe inesistente, mentre in relazione all'art.149 c.p.c. sarebbero mancanti altri elementi puramente formali e non sostanziali, quali il timbro dell'ufficio postale o il numero di registro cronologico.

Ma, intuendo la debolezza di siffatta posizione difensiva, le parti concludevano chiedendo che venisse dichiarata la inesistenza dei dinieghi opposti per la quale a nulla varrebbe la successiva ed eventuale impugnazione di parte.

In realtà, i giudici hanno riconosciuto la validità delle ragioni addotte dall'Ufficio e delle modalità di notifica dei dinieghi operate tramite il servizio postale italiano (dal momento che all'estero l'ufficiale giudiziario non ha possibilità di agire) movendo dalla primaria considerazione dell'effetto sanante ex art. 156 c.p.c. della tempestiva impugnazione prodotta, dalla quale ne è scaturito che l'esercizio del diritto di difesa non è stato affatto compresso.

L'art. 56 DPR 633/72 che disciplina la notificazione delle rettifiche e degli accertamenti fa espresso rinvio alla disciplina dettata per la notifica degli atti tributari dall'art. 60 DPR 600/73.

Secondo la disciplina delle imposte dirette, la notificazione degli atti deve avvenire secondo quanto disposto dagli artt 137 e seguenti del codice di procedura civile e deve essere effettuata con consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie o comunque al domicilio fiscale del destinatario.

Nel caso di soggetto residente all'estero (il quale per inciso è sconosciuto al fisco italiano almeno fino a quando presenta un'istanza di rimborso, e che non ha alcun legame con il territorio italiano né di regola alcun domiciliatario), poiché la notifica dell'atto deve avvenire sempre entro il territorio dello Stato e la procedura è quella prevista alla lett. e) dell'art. 60 (affissione all'albo del Comune con perfezionamento della procedura al decorso dell'ottavo giorno di affissione), la procedura ex art. 60 lett. e) DPR 600/73 non risulta applicabile.

Per rendere comunque edotto il soggetto non residente degli atti che lo riguardano è invalsa la prassi da parte degli Uffici di inviare comunque una comunicazione alla residenza estera del soggetto contestualmente alla notificazione in Italia.

La circolare n. 16 del 27/01/2000 ha pertanto chiarito, non essendoci ancora una normativa che disciplini la notifica all'estero di atti di natura tributaria che riguardino un soggetto estero ed allo scopo di adeguare la propria prassi ai principi stabiliti dallo Statuto del Contribuente, che *"... l'Ufficio operativo che ha emanato l'atto stesso deve contestualmente darne comunicazione al destinatario medesimo all'indirizzo del paese estero di residenza con avviso da inoltrare per posta ordinaria. (...) Resta fermo che tale comunicazione ha soltanto finalità informative ed è quindi priva degli effetti legali che discendono esclusivamente dal compimento delle formalità di cui al citato art. 60 DPR 600/73 "*.

Dispone altresì che contrariamente a quanto previsto dalla risoluzione n. 259 del 1995 la comunicazione non deve più essere inviata agli uffici centrali del Dipartimento (Direzione Centrale Riscossione) dal che discende che la notifica effettuata secondo le regole fin qui adottate dall'Ufficio di Roma 6 e dal Centro Operativo di Pescara sono corrette.

Tuttavia, se tale procedura risulta facilmente applicabile per gli Italiani residenti all'estero con domicilio fiscale in Italia, non sembra affatto praticabile per i soggetti residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia, dal momento che, se anche si volesse procedere a notifica mediante affissione all'albo comunale non si vede in quale Comune potrebbe perfezionarsi l'operazione.

Nelle more della disciplina prevista dal legislatore, si ritiene che la prassi attualmente in uso da parte del C.O.P. di inviare tutte le comunicazioni e notificazioni, comprese quelle relative ai provvedimenti di diniego al domicilio estero indicato nell'istanza di rimborso assolve legittimamente agli obblighi di notificazione a mezzo posta previsti dall'art. 14 della Legge n. 890/82 (si come

modificato dall'art.20 della L. 8/5/1999 n. 146) il quale prescrive che la notificazione degli atti che per legge devono essere notificati al contribuente può avvenire (in alternativa quindi all'utilizzo dell'ufficiale giudiziario) con l'impiego del plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli Uffici finanziari.

Ma oltre a ciò, essa contemporaneamente produce tutti gli effetti propri della notifica perché nell'assolvere la sua funzione rende edotto il contribuente sugli atti tributari che lo riguardano⁴⁹ e lo mette di conseguenza in condizione di esercitare il suo diritto di difesa⁵⁰.

Tale orientamento risulta perfettamente confermato dall'ordinanza n. 417/01, la quale accogliendo le doglianze del rimettente che contestava la parificazione al destinatario irreperibile del cittadino iscritto all'A.I.R.E. (Albo Italiani Residenti all'Estero) senza nessun legame con la madre patria pur avendo una residenza estera perfettamente conoscibile, ribadisce il contenuto della sentenza 346/98 sottolineando come la circolare n. 16/2000 dell'Amministrazione finanziaria nel disporre che l'Ufficio che ha emanato l'atto deve darne comunicazione al destinatario tramite posta ordinaria al suo indirizzo estero reperibile presso l'AIRE o comunque conosciuto dalla Amministrazione stessa, non fa altro che garantire l'assolvimento proprio della notificazione che è quello di portare l'atto a conoscenza del destinatario al fine di consentire l'instaurarsi del contraddittorio.

Ciò detto, verificato che nel caso di specie la notifica ha assolto in modo incontrovertibile alla sua funzione ponendo la società istante nelle condizioni di conoscere il diniego espresso dall'Ufficio a cui aveva indirizzato l'istanza di

⁴⁹ Corte Costituzionale – sentenza n. 477/02.

⁵⁰ Cassazione – sez. V – 26/6/2003 n. 10186, id. Corte Costituzionale – sentenza n. 346/98

rimborso originaria consentendole di presentare tempestivo ed articolato ricorso all'Ufficio competente (il Centro Operativo di Pescara) senza che la ricorrente avesse in merito dubbi di sorta, è del tutto evidente come la richiesta di dichiarare inesistente la notificazione si appalesi del tutto infondata, e questo a prescindere dall'erroneo richiamo operato dai soggetti ricorrenti agli artt. 148 e 149 del c.p.c. (inconferente dal momento che la notifica non è avvenuta tramite ufficiale giudiziario).

Al riguardo è interessante operare un richiamo a quanto stabilito dalla Corte di Cassazione⁵¹, la quale, nel riprendere un consolidato filone dello stesso consesso⁵², si spinge addirittura oltre le cennate argomentazioni sostenendo che la tempestiva proposizione del ricorso da parte del contribuente contro l'avviso di accertamento è idonea comunque a sanare, con effetto ex-tunc, l'eventuale nullità della notifica poiché *"...la nullità dell'atto non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato"*.

Si ritiene anche che sul punto le parti si sono dimostrate comunque poco propense a formulare eccezioni procedurali, in quanto desiderose di addivenire ad una risoluzione dei problemi e dei diritti vantati dai propri assistiti nel più breve tempo possibile, proprio per le caratteristiche intrinseche alla modalità (più accelerata, come si avrà modo di descrivere nel capitolo successivo) da essi scelta per richiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia.

⁵¹ Corte di Cassazione – sentenza 26/06/2003 n.10186.

⁵² Cassazione nn. 17501/02, id. 3549/02, id. 7284/01.

Capitolo 3

RIMBORSI IVA A NON RESIDENTI

§ 3.1) Le diverse possibilità per ottenere il rimborso IVA

In base all'art. 1 del DPR 633/72 l'Imposta sul Valore Aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Per i soggetti non residenti l'ipotesi di rimborso prevista dall'art. 30, comma 3, lettera e), riguarda i soggetti esteri che si avvalgono dell'istituto dell'identificazione diretta in Italia ai sensi dell'art. 35/ter, ovvero di un rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'art. 17 comma 2 del DPR 633/72.

Invece, la disciplina dei rimborsi IVA ai non residenti contenuta nell'art. 38/ter del DPR 633/72, offre agli stessi, entro determinati limiti e condizioni, la possibilità di recuperare l'imposta relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa.

Il rimborso dell'imposta altro non è che una modalità semplificata per garantire la neutralità del tributo nei confronti del soggetto passivo (in attesa che si realizzino le condizioni per consentire a ciascun operatore di dedurre nella propria dichiarazione anche l'imposta pagata in altri Stati membri)⁵³.

Non a caso l'istituto è previsto nell'ambito dell'art. 17 della VI Direttiva, che disciplina il diritto alla deduzione dell'imposta. Ovvio, quindi, che il diritto al

⁵³ RICCA F., *“Le condizioni per ottenere il rimborso IVA per i soggetti residenti in altri Stati U.E.”*, in Corr. Trib. N.26/2003, pag. 2122.

rimborso spettano solamente ai soggetti passivi d'imposta, status che deve essere comprovato allegando alla richiesta una apposita attestazione rilasciata dallo Stato membro di residenza⁵⁴.

Per poter accedere alla procedura in esame, è necessario che il soggetto estero non disponga, in Italia, di una posizione strumentale all'adempimento degli obblighi o all'esercizio dei diritti in materia di IVA: le disposizioni dell'art. 38/ter, infatti, si applicano agli operatori che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35/ter e che non abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi del secondo comma dell'art.17.

Nel caso in cui disponga di una di queste due posizioni, pertanto, l'operatore non può conseguire il rimborso diretto, ma deve passare attraverso i normali (e logicamente, più lenti) adempimenti richiesti ai soggetti passivi nazionali (registrazione, detrazione, dichiarazione, etc.), fermo restando il fatto che, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. e), qualora il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione sia superiore ad € 2.582,28, egli ha diritto al rimborso.

Va anche precisato che per effetto delle modifiche apportate dal D.Lgs. n.191/2002 con decorrenza 31/8/2002, non è più di impedimento al rimborso l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione del soggetto non residente, stante l'autonomia di questa nei riflessi delle disposizioni sull'IVA.

Correlativamente è stato precisato che il soggetto non residente non può avvalersi della procedura di rimborso prevista dall'art. 38/ter per gli acquisti e le importazioni effettuati in Italia per il tramite di stabile organizzazione.

⁵⁴ Come previsto dall'art. 1, comma 1, del D.M. 20/5/1982.

§ 3.2) Rimborsi IVA a soggetti non residenti in base all'art. 38/ter

Il decreto Iva del 26 ottobre 1972 n. 633, all'articolo 38-ter, regola la possibilità, per gli operatori economici residenti negli Stati membri della Ue e nei nuovi dieci Paesi aderenti (relativamente alle fatture emesse dal 1° maggio 2004), di chiedere il rimborso dell'imposta in attuazione dell'ottava direttiva dell'Unione europea.

Questo tipo di rimborso, alternativo a quello previsto in caso di nomina del rappresentante fiscale o d'identificazione diretta, offre la possibilità ai non residenti di richiedere, entro determinati limiti e condizioni, il rimborso dell'imposta assolta nel territorio dello Stato anche infrannuale e/o per periodi più brevi (trimestrali, semestrali)⁵⁵.

Le disposizioni comunitarie sono state recepite nell'ordinamento interno con l'articolo 16, comma 1, del DPR 30 dicembre 1981 n. 793, il quale ha introdotto nel DPR 26 ottobre 1972 n. 633, l'articolo 38-ter con effetto dal 1° gennaio 1981.

Successivamente, l'articolo 38, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 428, ha esteso la previsione di tale istituto, a condizioni di reciprocità, anche agli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità.

L'istituto ha come obiettivo quello di evitare che un soggetto passivo, residente all'interno di uno Stato membro, sia gravato in via definitiva dell'imposta che gli è stata fatturata in altro Stato membro per cessioni di beni mobili e servizi ivi effettuati.

⁵⁵ CHIACCHIARETTA G., "Rimborsi Iva 2004 ai soggetti non residenti", in www.fiscooggi.it, ed. 30/6/2005.

Il rimborso dell'imposta diviene funzionalmente analogo alla detrazione e consente, pertanto, di conseguire il medesimo risultato che si otterrebbe qualora l'acquisto fosse stato effettuato dal non residente nello stesso Stato in cui svolge la propria attività; in sostanza, altro non è che una modalità semplificata volta a garantire la "neutralità" del tributo nei confronti del soggetto passivo in attesa che si realizzino le condizioni per consentire a ciascun operatore di dedurre nella propria dichiarazione anche l'imposta pagata in altri Stati membri. Non a caso l'istituto è previsto nell'ambito dell'articolo 17 della sesta direttiva, che disciplina il diritto alla deduzione dell'imposta.

La finalità va, invece, ricercata nel vantaggio per l'operatore economico che, senza necessità di nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, Dpr 633/72, può ottenere un rimborso dell'imposta con maggiore speditezza, considerato che, ove competa, lo stesso viene di regola effettuato nel termine previsto dal comma 3 del citato articolo 38-ter (entro sei mesi dalla data di presentazione dell'istanza).

Il legislatore nazionale, recependo la direttiva comunitaria, ha individuato i presupposti soggettivi e oggettivi che devono sussistere nel momento in cui si presenta l'istanza di rimborso: alcuni riguardano la "condizione soggettiva" dell'istante, altri attengono alla detraibilità dell'imposta chiesta a rimborso. Sotto il primo profilo, il rimborso dell'Iva spetta solo ai "soggetti passivi d'imposta" e questo status deve essere comprovato allegando alla richiesta un'apposita attestazione rilasciata dall'Amministrazione dello Stato membro di residenza, come prevede l'articolo 1, comma 1, del decreto ministeriale 20 maggio 1982.

Le disposizioni dell'articolo 38-ter del Dpr 633/72 si applicano agli operatori che:

- non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, citato decreto;
- non abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'art.17, comma 2, medesimo decreto;
- siano soggetti passivi d'imposta nel Paese di residenza ;
- non abbiano effettuato operazioni attive in Italia, ad eccezione:
 - delle prestazioni non imponibili di trasporto e relative prestazioni accessorie ai sensi dell'articolo 9 del Dpr 633/72;
 - delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 7, quarto comma, lettera d), dello stesso decreto che, se rese a soggetti passivi agenti nell'esercizio dell'attività, sono sottoposte all'applicazione dell'imposta con il meccanismo del reverse charge, ossia all'emissione di autofattura da parte del destinatario.

A norma del secondo comma dell'articolo 38-ter⁵⁶ "la disposizione del primo comma si applica, a condizione di reciprocità, anche agli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità economica europea" a condizione che:

- a. il richiedente sia soggetto passivo d'imposta nello Stato estero in cui è residente o domiciliato e come tale sia identificato in detto Stato ;
- b. il richiedente non abbia effettuato operazioni attive in Italia, ad eccezione di quelle espressamente previste dal primo comma dello stesso articolo 38-ter ;
- c. il rimborso abbia per oggetto l'Iva relativa a beni mobili e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'attività d'impresa e per i quali l'imposta risulti detraibile ai sensi dell'articolo 19 del DPR 633/72 ;

⁵⁶ In applicazione della 13^a direttiva n. 86/560/Cee del 17/11/1986.

d. lo Stato estero di residenza e di domicilio del richiedente, in virtù di apposite pattuizioni con lo Stato italiano assicuri lo stesso trattamento (possibilità di ottenimento del rimborso dell'Iva ivi assolta) agli operatori economici italiani.

Sono pertanto esclusi dal procedimento in esame gli acquisti di beni immobili, per i quali l'imposta può essere recuperata dal soggetto non residente solamente attraverso la modalità ordinaria della detrazione in dichiarazione, ovviamente previa apertura di una posizione IVA italiana mediante identificazione diretta, oppure mediante nomina del rappresentante fiscale.

Questa esclusione si spiega, verosimilmente, in virtù del fatto che i beni immobili esprimono, per loro stessa natura, un collegamento con il territorio tale da giustificare, anche nella prospettiva della possibile effettuazione di operazioni imponibili nello Stato⁵⁷, l'obbligo dell'apertura di una posizione IVA da parte del soggetto non residente.

Si devono considerare non solo le ipotesi di indetraibilità soggettiva causata dall'effettuazione di operazioni esenti, ma anche quelle di indetraibilità oggettiva⁵⁸.

Al riguardo è stato chiarito che non è rimborsabile l'imposta relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, in quanto la stessa non risulta detraibile ai sensi dell'articolo 19 (ora 19-bis1) del Dpr 633/72.

In merito al presupposto della detraibilità dell'imposta è sicuramente utile sintetizzare le importanti indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea con sentenza del 13/7/2000.

⁵⁷ Si ricorda che, in base al secondo ed al quarto comma, lett. a) dell'art. 7 del DPR 633/72, le cessioni di beni immobili e le prestazioni di servizi relativi a detti beni si considerano territoriali se l'immobile si trova in Italia.

⁵⁸ Secondo quanto previsto dall'art. 19/bis1 del DPR 633/72 (c.d. Indetraibilità oggettiva).

La Corte ha chiarito che il nesso tra il diritto a deduzione (nello Stato membro di residenza) e il diritto al rimborso (in altro Stato membro) impone che se il soggetto passivo beneficia di un'esenzione e non ha, pertanto, diritto a deduzione nel proprio Stato membro, non ha diritto neppure al rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato.

Inoltre, il soggetto passivo che ha diritto alla detrazione parziale nel proprio Stato, in quanto effettua sia operazioni con diritto a detrazione, sia operazioni esenti, ha diritto al rimborso parziale nell'altro Stato.

L'importo dell'imposta rimborsabile è calcolato verificando in primo luogo le operazioni che attribuirebbero il diritto di detrazione nello Stato di residenza, quindi tenendo conto solo di quelle che attribuirebbero lo stesso diritto nello Stato del rimborso, qualora fossero effettuate in tale ultimo Stato; infine, ai fini del rimborso, si tiene conto delle spese che attribuiscono il diritto di detrazione nello Stato del rimborso.

In relazione invece all'obbligo di presentazione degli originali, la giurisprudenza comunitaria ha sancito due importanti principi:

- a. il primo si riferisce alla possibilità, per gli Stati membri, di considerare valida, quale fattura, "non soltanto l'originale, ma anche qualsiasi altro documento equivalente che soddisfi i criteri da essi stabiliti, e attribuiscono loro sia il potere di prescrivere la produzione dell'originale della fattura per comprovare il diritto a detrazione, sia il potere di ammettere, se il soggetto passivo non ne è più in possesso, altre prove attestanti che l'operazione oggetto della detrazione è realmente avvenuta";
- b. il secondo stabilisce che la norma che prescrive l'obbligo di produzione dei documenti originali deve essere interpretata nel senso che "non osta a che uno

Stato membro ammetta nel proprio ordinamento la possibilità che un soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro, nell'ipotesi di smarrimento di una fattura o di un documento di importazione che non gli sia imputabile, dimostri il proprio diritto al rimborso producendo un duplicato della fattura o del documento di importazione".

Tornando al merito, il diritto al rimborso IVA relativa alla prestazione di servizi è condizionato all'effettivo assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto dell'attività svolta dal richiedente nel proprio Stato, con conseguente esclusione e/o limitazione nell'ipotesi di attività totalmente o parzialmente esente⁵⁹; in quest'ultima ipotesi il rimborso spetta soltanto per una parte dell'imposta, determinata applicando lo stesso rapporto in base al quale viene quantificata l'IVA detraibile⁶⁰.

Al riguardo, sembra opportuno precisare che non rilevano, invece, eventuali preclusioni oggettive previste dalla normativa dello Stato di residenza dell'operatore in quanto ciò influenza le scelte dei soggetti passivi, i quali, ove concretamente possibile, sono indotti a localizzare l'acquisto nel Paese che consente loro la detrazione.

In questo quadro, l'Amministrazione Finanziaria può trovarsi in indubbia difficoltà nell'accertare la posizione del contribuente nei riflessi del diritto di detrazione, dovendo procedere ad una valutazione comparata della normativa vigente nel Paese estero, non certo agevole alla luce delle sensibili differenze tuttora esistenti negli ordinamenti nazionali.

Quanto all'accertamento del singolo, nella citata sentenza la Corte di Giustizia, replicando alle doglianze del governo francese circa l'impossibilità di determinare

⁵⁹ Corte di Giustizia: sentenze del 26/9/1996 e 3/7/2000.

⁶⁰ Pro-rata di detrazione ex art. 19, comma 5, del DPR 633/72.

l'importo del rimborso, ha ricordato che l'art. 6 della VII Direttiva consente agli Stati membri di richiedere al soggetto passivo le informazioni necessarie per valutare la fondatezza della sua domanda.

Sulle modalità di calcolo dell'importo del rimborso la Corte ha individuato un preciso ordine logico: anzitutto si dovrà guardare alle norme dello Stato di residenza e, soltanto in un momento successivo, si potrà escludere dall'importo rimborsabile quelle somme che, secondo la normativa dello Stato del rimborso, non danno diritto alla detrazione e di conseguenza al rimborso.

In caso di rifiuto, l'ufficio provvede, entro il suddetto termine, alla notifica di apposito provvedimento motivato avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario.

Detto che l'ufficio di Roma 6 (precedentemente competente in merito) gestisce esclusivamente le richieste ricevute fino al 30 giugno 2002, mentre per quelle relative a soggetti non residenti identificatisi direttamente ai sensi dell'art. 35/ter DPR 633/72 tale limite è fissato al 31 dicembre 2005⁶¹; di conseguenza, nell'uno e nell'altro caso la gestione dei rapporti con i soggetti non residenti le istanze presentate dopo quella data devono essere presentate al C.O.P., che automaticamente è diventato la controparte cui indirizzare le istanze di rimborso e l'eventuale ricorso giurisdizionale in Commissione Tributaria.

Coloro che conseguono indebitamente il rimborso, in base all'art. 38/ter DPR 633/72 sono tenuti alla restituzione della somma rimborsata entro sessanta giorni dalla notifica di un apposito provvedimento da parte dell'Ufficio, prevedendo l'applicazione della pena pecuniaria da due a quattro volte la somma rimborsata.

⁶¹ L'attribuzione al C.O.P. delle istanze di rimborso ex art. 35/ter è stata effettuata dal Provvedimento del 30/12/2005 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato in G.U. n. 48 del 27/02/2006.

In caso di sospetto di elusione internazionale, il C.O.P., dopo aver analizzato se per ciascun contratto esiste la convenienza economica e l'esistenza di una stabile organizzazione, effettua direttamente le segnalazioni agli Uffici locali o alla Guardia di Finanza⁶².

Al fine di verificare l'esistenza di stabile organizzazione vengono effettuate delle richieste di precisazioni alla ditta italiana, al fine di scoprire se il soggetto non residente svolge in Italia un'attività d'impresa che si sottragga all'imposizione.

Tutto ciò per verificare se si possa applicare la procedura di rimborso diretta relativa all'art. 38/ter o in caso di esistenza di stabile organizzazione, quella prevista per i soggetti passivi nazionali⁶³.

È bene precisare che a volte sei mesi non sono sufficienti per effettuare adeguatamente operazioni di controllo, anche perché ci potrebbe essere della documentazione da richiedere alla ditta estera.

In tal caso scatta la sospensione dei termini che riprendono a decorrere nel momento in cui perviene all'ufficio la documentazione richiesta.

Le motivazioni alla base dei provvedimenti di diniego che più frequentemente ricorrono sono: istanze tardive, fatture emesse da un soggetto estero e non da un soggetto italiano; fatture emesse da un soggetto estero che ha un rappresentante fiscale in Italia, documenti presentati che non costituiscono fattura (come gli scontrini fiscali), l'aver realizzato in Italia operazioni attive, tranne quelle consentite dalla normativa⁶⁴; tutte le operazioni non rientranti nell'art. 19 e ss. del DPR 633/72.

⁶² art. 3 D.M. 20/05/1982: vengono effettuate le segnalazioni anche nel caso in cui gli ordini partono direttamente in Italia e non dall'estero per verificare l'esistenza o meno di stabile organizzazione.

⁶³ Ai sensi dell'art. 30 comma 3 DPR 633/72.

⁶⁴ Prestazioni di trasporto e relative prestazioni accessorie imponibili ai sensi dell'art. 9 del DPR 633/72; prestazioni di servizi di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d) , dello stesso decreto.

§ 3.3) PERENTORIETA' del TERMINE previsto dall'art. 38/ter

Un notevole numero di ricorsi ha interessato proprio la disciplina prevista dall'art. 38/ter DPR 633/72 per la presentazione delle relative istanze di rimborso in attuazione dell'VIII Direttiva della C.E. emanata il 6/12/1979.

In particolare, oggetto del contendere è stato il termine entro cui presentare l'istanza: difatti l'articolo in questione, nel fissare il termine di 6 mesi dal momento in cui l'imposta è divenuta esigibile, non ha previsto anche la penalità della decadenza in caso di mancata osservanza dello stesso.

Ma vediamo cosa stabilisce l'art. 38/ter al suo comma 1: *“i soggetti domiciliati e residenti negli altri stati membri della CEE, assoggettati ad imposta nel loro paese, possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile ai sensi dell'art. 19, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati, semprechè d'importo non inferiore a venticinque euro”*; il comma 3 invece si cura di prevedere che *“ai rimborsi di cui al comma 1 e 2, provvede l'Ufficio di ... entro il termine di 6 mesi dalla data di presentazione della richiesta”*. E da ultimo il comma 6 rinvia *“ad un successivo decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro del Tesoro per stabilire le modalità e i termini relativi all'esecuzione dei rimborsi, nonché le modalità e i termini per la richiesta degli stessi”*.

Tale Decreto Interministeriale ⁶⁵ è stato in effetti poi emanato, ma al suo comma 1 si limitava a stabilire che *“nelle ipotesi di cui all'art. 38/ter le domande di rimborso vanno presentate dagli aventi diritto entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello*

⁶⁵ Decreto Ministro Finanze n.2672 del 20/5/1982.

a cui si riferisce il trimestre o l'annualità", senza aggiungere la locuzione "*a pena di decadenza*".

Da questo fatto, unito a quello sicuramente non secondario dovuto alla fissazione di un termine ad opera di una fonte normativa di rango secondario, ne è scaturito un contenzioso già negli anni pregressi che ha portato la giurisprudenza della Suprema Corte⁶⁶ ad esprimersi nel 2003 in senso favorevole alle tesi dei soggetti istanti, tendenti a chiedere il disconoscimento della natura perentoria del termine fissato dalle norme disciplinanti il rimborso dell'IVA a soggetti non residenti.

Quindi il C.O.P., all'atto dell'attribuzione delle competenze relative alla gestione delle istanze di rimborso IVA da soggetti non residenti non identificatisi in Italia e privi di rappresentante fiscale, ha avuto il compito improbo di trovarsi di fronte ad un orientamento della massima giurisprudenza circa le istanze presentate oltre il termine di 6 mesi.

Vediamo quindi quali sono state le argomentazioni svolte dal C.O.P. che hanno portato prima la C.T.Provinciale di Pescara⁶⁷ nel corso del 2003, poi la C.T.Regionale Abruzzo⁶⁸, ed infine la stessa Corte di Cassazione⁶⁹, a rivedere il precedente orientamento espresso proprio da quest'ultima, puntando in particolare a sviscerare il significato da attribuirsi al "*termine*" genericamente inteso.

Il termine previsto dall'art. 7 della Direttiva CEE n. 1072 del 1979, e dal D.M. n. 2672 del 1982 (attuativo dell'art. 38 *ter* del DPR n. 633 del 1972, norma primaria), in materia di modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti

⁶⁶ Corte di Cassazione – sentenza n.3575 dell'11/3/2003

⁶⁷ Commissione Tributaria Provinciale di Pescara – sentenza n. 109/02/03 del 15/12/2003.

⁶⁸ C.T.Regionale Abruzzo – sentenza n.119/10/05 del 6/10/2005.

⁶⁹ Corte di Cassazione – sentenza n. 1013, parte I, del 19/1/2005 ; id. n.5559 del 15/3/2005; id. n. 9142 del 03/05/2005

passivi non residenti all'interno del paese, è perentorio⁷⁰ ed è, quindi, stabilito a pena di decadenza, così come deve ritenersi per ogni termine che sia previsto dalla legge, o da norma di carattere generale⁷¹, per la presentazione della domanda al fine di accedere ad una situazione di vantaggio (in tal senso, Cassazione, n. 11514 del 04/11/1995, la quale afferma il principio giusto il quale il termine *“ha carattere perentorio ed è stabilito a pena di decadenza <la quale può essere prevista dal legislatore anche implicitamente e può essere pertanto desunta da espressioni non equivoche contenute nella norma>*, come avviene per ogni termine previsto dalla legge per la presentazione di una domanda finalizzata ad acquisire un diritto”).

Passando all'interpretazione del termine previsto dall'art. 38/ter, occorre in primo luogo avere riguardo all'esame della lettera dell'art. 7 della Direttiva CE 79/1072, nella quale è riscontrabile, palesemente, tale affermazione, in quanto prevede espressamente che *“la domanda deve essere presentata al servizio competente di cui all'art. 9, comma 1, entro sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile”*. La chiarezza del testo (*in claris non fit interpretatio*) non lascia dubbi sul fatto che il termine dei sei mesi non è stato introdotto per la prima volta dal legislatore tributario con il D.M. 20/5/1982, ma costituisce un richiamo preciso alla disposizione comunitaria, che la norma italiana si limita a recepire, uniformandovisi alla lettera.

In secondo luogo, una conferma di quanto esposto si può avere analizzando la formulazione in lingua originale dell'art. 7 della Direttiva, prima che l'adattamento linguistico potesse ingenerare dubbi sulla natura del termine di presentazione delle istanze.

⁷⁰ In tal senso vedi la Risoluzione Ministero delle Finanze con prot. n. 320966, del 24/07/1985, nonché R.M. 28/12/1994, n. 58, e R.M. 11/04/2000, n. 47

⁷¹ Cassazione, n. 1163 del 22/04/1971

La versione francese recita testualmente: “[...] *la demande doit être présentée au service compétent visé à l’article 9 premier alinéa au plus tard dans les six mois qui suivent l’expiration de l’année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible*”.

Il concetto di doverosità emerge chiaramente anche dalla versione inglese, che appunto dispone: “*applications shall be submitted to the competent authority referred to in the first paragraph of article 9 within six months of the end of the calendar year in which the tax became chargeable*”.

Peraltro, anche altri passaggi della Direttiva, come quelli relativi al termine entro il quale gli Stati sono tenuti ad effettuare i rimborsi o a comunicare eventuali motivi di diniego, soccorrono per sostenere la natura perentoria del termine.

Il legislatore comunitario, infatti, con riferimento alle modalità e ai termini entro i quali tali provvedimenti devono essere emanati (ed il mancato rispetto dei quali, va ricordato, espone gli Stati al rischio della procedura di infrazione) utilizza il medesimo costrutto linguistico, ed in particolare: “[...] *decisions concerning applications for refund shall be announced within six months of the date when the applications, accompanied by all the necessary documents required under this Directive for examination of the applications, are submitted to the competent authority referred to in paragraph 3. Refunds shall be made before the end of the above mentioned period, at the applicant’s request, in either the Member State of refund or the State in which he is established*”.

Identiche considerazioni valgono per la versione francese.

L’uso della stessa terminologia ed il ricorso alla medesima costruzione sintattica denotano l’evidente intento del legislatore di identificare i termini nello stesso modo,

e con una medesima rigorosa valenza, consistente appunto, per evidente derivazione logico-deduttiva, nella perentorietà.

Se, pertanto, come parrebbe emergere dagli scritti con le quali le controparti hanno impugnato i provvedimenti di diniego emessi per decadenza dal termine, il quadro di riferimento non deve essere costituito dall'ordinamento interno, ma piuttosto da quello comunitario, è di tutta evidenza che la Direttiva qualifica (tutti) i termini come perentori.

Tale assunto è peraltro confermato anche dai provvedimenti nazionali di attuazione emanati da vari Stati dell'Unione europea, senza che a ciò osti la previsione di termini più lunghi.

L'eventuale previsione di termini più lunghi, infatti, non è di per sé elemento idoneo a qualificare un termine come ordinatorio o perentorio, in quanto qualsiasi termine, anche annuale o pluriennale, può essere posto a pena di decadenza.

Del resto, anche il riferimento alle norme nazionali di attuazione proprie di altri Stati dell'Unione europea non è significativa, in quanto non garantisce la completezza né la conformità di tali provvedimenti alle disposizioni comunitarie.

Nel caso di specie, si ribadisce come il dettato normativo sia di estrema chiarezza nel disporre la decadenza quale conseguenza del mancato rispetto del termine (perentorio) per la presentazione della domanda di rimborso, in quanto esso utilizza uno schema logico-sintattico attraverso il quale viene riversato sul soggetto interessato l'onere di rispettare le procedure previste per accedere al rimborso⁷².

Nel testo citato il Russo ha avuto modo di ribadire un concetto pregnante del diritto tributario in base al quale *“in tema di rimborsi di imposta, vige la regola per cui*

⁷² RUSSO, *“Manuale di diritto tributario”*, Milano 1996, pag. 377

incombe sul titolare del relativo diritto l'onere di avanzare apposita istanza ai competenti organi dell'amministrazione finanziaria entro un termine, normalmente di decadenza, sancito dalle singole leggi di imposta").

D'altro canto, va anche detto che nel linguaggio giuridico degli altri Stati membri, non esiste un equivalente della locuzione utilizzata dall'ordinamento italiano ("a pena di decadenza") per determinare gli effetti decadenziali di una richiesta, essendo all'uopo sufficiente l'inserimento del suddetto predicato verbale "deve" (del quale si ricorda la funzione di comando e/o imperio dell'equivalente "*must*" nella cultura anglo-sassone) seguito dall'indicazione di un termine ("entro").

Per una migliore comprensione del meccanismo introdotto nel nostro ordinamento con il citato articolo è necessario avere riguardo alle motivazioni che hanno portato al recepimento dell'art. 7 della Direttiva CEE n. 1079 del 1972 con l'introduzione nell'ordinamento italiano dell'art. 38 *ter* del DPR n. 633 del 1972.

Difatti, con questa norma è stata offerta all'operatore estero sia U.E. (art. 38 *ter* comma 1) sia extra U.E. (comma 2) di ottenere il rimborso dell'IVA relativa ai beni e servizi importati ed acquistati dall'Italia.

Questo strumento di richiesta di rimborso IVA, nell'intenzione del legislatore comunitario, ha lo scopo di fornire all'operatore estero un'alternativa a quello previsto con la nomina del rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 2, DPR n. 633 del 1972 o con l'identificazione diretta ex art. 35/*ter* stesso decreto.

Rispetto ad essi è contraddistinto da una maggiore snellezza unita all'esigenza di celerità nell'effettuazione del rimborso: difatti, esso prevede la possibilità di richiedere il rimborso anche per periodi inferiori all'anno (trimestrale e semestrale)

in relazione ai quali i rimborsi andranno effettuati entro i 6 mesi (pena l'assoggettamento a procedure d'infrazione da parte dell'U.E.).

Ne consegue che dalle suddette caratteristiche emerge il reale intento del legislatore comunitario, che si sostanzia in una lettura dell'art. 7 della Direttiva tale da portare alla conclusione giusta la quale il termine in esso individuato deve per forza di cose risultare perentorio.

Ciò si giustifica d'altro canto anche con la necessità di dover offrire alle Amministrazioni competenti la possibilità di avere il tempo, ed il modo, per poter adeguatamente approntare il piano degli accertamenti e dei rimborsi (nell'interesse sia dei rispettivi Erarii, sia degli stessi soggetti che ne fanno richiesta, ed in attuazione dell'art. 97 Cost.), al fine di espletare i necessari controlli sulle fatturazioni da cui scaturiscono i rimborsi (in molti casi di importo significativo) e/o sull'eventuale creazione di stabili organizzazioni, nella consapevolezza di dover fronteggiare crescenti esempi di fenomeni elusivi (mai come in questi tempi di estrema attualità).

Peraltro, appare pleonastico aggiungere che la valutazione sulla presenza o meno di una stabile organizzazione è di rilevante complessità⁷³, richiede tempo e risorse umane e materiali, e comporta una necessaria cooperazione tra gli Stati, della cui difficoltà è pienamente consapevole il legislatore comunitario.

Anche la dottrina in maniera unanime sposa la tesi giusta la quale, a prescindere dal dettato della norma, un termine è perentorio in relazione allo scopo che persegue, ed alle conseguenze che derivano dalla sua rigorosa osservanza: è evidente, nel caso di specie, che la previsione di un termine perentorio risponde, tra le altre, ad una

⁷³ Come rilevato da Cassazione, n. 10925 del 25/07/2002

esigenza di concentrazione delle attività di controllo, impegno ed erogazione dell'Amministrazione finanziaria, funzionale ad un loro esercizio rapido ed efficiente, in relazione anche all'impegno finanziario necessario per il soddisfacimento delle richieste.

La dottrina tradizionale ha avuto modo di chiarire, in riferimento all'art. 152 c.p.c., che *“con l'avverbio espressamente sia nel primo che nel secondo comma della disposizione si vuole indicare senza equivoci una precisa e formale volontà di legge. Il che peraltro non esclude che la perentorietà possa discendere dalla qualificazione dell'atto e dalla sua sussunzione sotto una data norma”*⁷⁴; a seguire, tale orientamento è stato confermato dalla dottrina più recente, la quale ha precisato che *“vige altresì la regola, fissata dall'art. 152 comma 2 c.p.c., secondo la quale i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara perentori, con l'avvertenza peraltro, solitamente fatta dalla dottrina e dalla giurisprudenza, che la perentorietà del termine può anche dedursi dalla natura dell'atto da compiere e dagli effetti che derivano dal suo mancato compimento”*⁷⁵, e che *“deve, in ogni modo, rilevarsi che alcuni termini, pur non espressamente definiti perentori, hanno una matrice identica a quella di termini formalmente definiti tali”*⁷⁶; da ultimo, si è definitivamente chiarito che, in riferimento all'art. 152 c.p.c., *“non si può, da tale norma, dedurre che, ove manchi una esplicita dichiarazione in tal senso, si debba senz'altro escludere la perentorietà del termine, giacché nulla vieterebbe di indagare se, a prescindere dal dettato della norma, un*

⁷⁴ così SATTÀ, *Commentario al codice di procedura civile*, vol. I, Milano 1959, pagg. 532-533; negli stessi termini anche COSTA, voce *Termini*, in *Nss. Digesto italiano*, vol. XIX, Torino 1973, pag. 121, e PICARDI, *Dei termini*, in *Commentario del c.p.c.*, diretto da Allorio, vol. I, tomo 2, Torino 1973, pag. 1536, nota 16

⁷⁵ GLENDI, voce *Termini* in diritto tributario, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIV, Milano 1992, pag.231

⁷⁶ GROSSI, voce *Termini* in diritto processuale civile, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIV, Milano 1992, pag. 242.

termine, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie, debba essere rigorosamente affermato e sia quindi perentorio” ⁷⁷.

La rassegna di dottrina appena proposta, allora, pur nella sua necessaria sinteticità, permette di poter affermare in tutta tranquillità che esiste un consolidato orientamento favorevole ad escludere che la perentorietà del termine possa discendere unicamente da una previsione espressa in tal senso, dovendosi, al contrario, porre attenzione allo scopo ed alla funzione perseguiti.

Così come la dottrina, anche la giurisprudenza prevalente è nel senso di escludere che la perentorietà di un termine debba essere prevista espressamente.

La Corte Costituzionale⁷⁸ ha chiarito che il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, precisando che *“il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere”*.

Negli stessi termini si è espressa, a Sezioni unite, la Corte di Cassazione⁷⁹; a prescindere dal dettato della norma, quindi, un termine è perentorio in relazione allo scopo che persegue, ed alle conseguenze che derivano dalla sua rigorosa osservanza.

La perentorietà si ha *“tutte le volte che il termine, per lo scopo che persegue e per le funzioni che è destinato ad assolvere, debba essere rigorosamente osservato”* ⁸⁰: è evidente, nel caso di specie, che la previsione di un termine perentorio risponde, tra le altre, ad una esigenza di concentrazione delle attività di controllo, impegno ed erogazione dell'Amministrazione finanziaria, funzionale ad un loro esercizio rapido

⁷⁷ MONTESANO/ARIETA, *Trattato di diritto processuale civile*, vol.I, Padova 2001, sub paragrafo 199.3

⁷⁸ Corte Costituzionale, ordinanza n. 107 del 01/04/2003

⁷⁹ Cassazione, SS.UU., n. 1111 del 03/02/1994.

⁸⁰ Cassazione, n. 4787 del 22/07/1980.

ed efficiente, in relazione anche all'impegno finanziario necessario per il soddisfacimento delle richieste.

Del resto, la giurisprudenza si è espressa in più occasioni nel senso di attribuire al termine stesso carattere implicitamente perentorio, tale che la sua inosservanza determina la decadenza dal diritto, ogni qual volta, in ragione del suo coordinamento con una prevista serie di adempimenti, la tempestività dell'iniziativa dell'interessato ne consenta l'efficace compimento⁸¹.

Per costante elaborazione giurisprudenziale⁸² *“sebbene l'art. 152 c.p.c. disponga che i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, salvo che questa li dichiari espressamente perentori, non si può da tale norma dedurre che, ove manchi un'esplicita dichiarazione in tal senso, debba senz'altro escludersi la perentorietà del termine; nulla vieta infatti di indagare se, a prescindere dal dettato della norma, un termine, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie, debba esser rigorosamente osservato, e sia quindi perentorio [...] pur non essendo dichiarato tale dalla legge [...] con la conseguenza che dalla inosservanza di tale termine deriva la decadenza dell'opposizione, non sanabile da una riproposizione di essa, che in quanto tardiva, è da dichiarare inammissibile”*; dall'art. 152 c.p.c. non è dato dedurre che, ove manchi una esplicita dichiarazione nel senso nella perentorietà, debba senz'altro escludersi tale carattere del termine, soprattutto se si considera che la decadenza può essere prevista dal legislatore anche implicitamente e può essere pertanto desunta da espressioni non equivoche contenute nella norma⁸³.

⁸¹ Cassazione, SS.UU., n. 1111 del 03/02/1994; Cassazione, n. 5074 del 06/06/1997; id., n. 11514 del 04/11/1995; id., n. 2608 del 20/04/1984; id., n. 3265 del 11/05/1983

⁸² Cassazione, n. 5074 del 06/06/1997; id., n. 1293 del 09/06/1967

⁸³ Cassazione, n. 11514 cit.

In tal senso anche la giurisprudenza delle Commissioni Tributarie locali che hanno avuto modo di esprimersi sul punto in maniera copiosa, vista l'attribuzione al C.O.P. in maniera esclusiva per l'Italia di tutte le istanze di questa fattispecie presentate a far data dall'1 luglio 2002, è la ormai nota⁸⁴ e apprezzabile (in quanto emessa in un periodo in cui si registrava solo giurisprudenza contraria da parte della Suprema Corte) sentenza n. 109 del 15/12/2003 della Commissione tributaria provinciale di Pescara, la quale ha precisato, con estrema chiarezza, che *“ogni termine nasce per sua natura (salvo espressa volontà contraria) perentorio, nel senso che deve essere rispettato, ed a tal fine è necessario ricordare che non v'è nessuna differenza quanto agli effetti tra termine perentorio ed il suo opposto ordinario”*, e ciò in quanto *“il termine ordinario si distingue dall'altro solo perché può essere prorogato, non per altri effetti, per cui, non essendo stato mai prorogato il termine de quo, la sua scadenza non elimina l'effetto decadenziale”*, con la logica conseguenza, pertanto, che *“il termine nasce di per sé perentorio, il che significa che è doveroso il suo rispetto se si vuole ottenere [...] l'effetto favorevole promesso dalla norma”*.

Tale impostazione trova giustificazione, continua la sentenza n. 109 del 2003, nel fatto che *“si sta parlando di un termine apposto per la tutela di un interesse pubblico (la certezza per le finanze pubbliche della imposta da rimborsare), per cui la perentorietà del termine è in re ipsa, a meno che il legislatore non ne abbia disposto la proroga”*, e non ha alcun rilievo *“l'osservazione che la norma non dichiara che il termine è stabilito a pena di decadenza. Si tratta di una precisazione*

⁸⁴ CHIACCHIARETTA G., *“Perentorio il termine per presentare l'istanza”*, Commento a sentenza n.109/200, in www.fiscooggi.it, ed. 30/6/2005.

del tutto superflua poiché, come si è detto, la decadenza è una sanzione implicitamente collegata al mancato rispetto del termine”.

A seguire, ha ulteriormente precisato tale passaggio la Commissione tributaria provinciale di Pescara, con sentenza n. 38 del 23/02/2005, laddove ha affermato che, per evidenti esigenze anche di tipo contabile, *“il termine ha carattere perentorio proprio perché funzionale all’espletamento della successiva attività di rimborso posta in essere dall’Amministrazione finanziaria entro sei mesi dalla data di presentazione della domanda, altrimenti anche detta attività sarebbe soggetta a subire slittamenti sine die, e con l’impossibilità per l’Amministrazione finanziaria di fissare il preciso impegno di spesa finanziaria necessaria al soddisfacimento delle non prevedibili richieste di rimborso”.*

Di conseguenza non è possibile rinvenire nella norma alcuna connotazione vessatoria o, comunque, di compressione dei diritti dell’istante, in quanto *“il legislatore non ha posto alcun ostacolo all’esercizio del diritto al rimborso (non potendosi certamente chiamare ostacolo la fissazione di un termine per il suo esercizio), ma ha semplicemente chiesto al contribuente di rispettare un termine”*, precisando poi che *“disciplinare l’esercizio di un diritto non significa né negarlo, né ostacolarlo”*, di modo che *“stabilire il termine non significa imporre oneri non previsti dalla invocata Direttiva”* ⁸⁵.

L’orientamento consolidato ed univoco della Commissione tributaria provinciale di Pescara, peraltro confermato anche in secondo grado⁸⁶, come esposto in precedenza, ponendosi nel solco già tracciato dalla Corte di Cassazione⁸⁷ e dalla Corte

⁸⁵ C.T.Provinciale di Pescara - sentenza n. 36 del 22/03/2004

⁸⁶ C.T.Regionale Abruzzo, sez. staccata di Pescara, sezione 10, sentenza n. 119 del 06/10/2005

⁸⁷ Cassazione SS.UU. n. 1111 del 03/02/1994

costituzionale⁸⁸ viene a poggiarsi, pertanto, su solidi precedenti giurisprudenziali che, per l'autorevolezza degli organi emittenti, si impongono nel momento in cui affermano la massima, citata in precedenza, favorevole ad una ricostruzione, per così dire, "funzionale" della perentorietà del termine, sganciata dalla sua (non necessaria) esplicitazione in una norma.

Va riferito che, all'orientamento assunto sulla disciplina del termine in generale dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara, ha fatto seguito anche la Suprema Corte⁸⁹ la quale ha interpretato lo schema logico-sintattico "non oltre ... deve" come idoneo ad identificare un termine perentorio poiché *"a tanto conducono la formulazione letterale ed il tenore logico delle espressioni usate dal legislatore, in precedenza riportati, da cui è dato evincere in modo non equivoco l'obbligo"*.

Se si ha invece riguardo ad un altro punto di vista, ossia quello dell'esame dei termini più in generale, la dottrina e la giurisprudenza distinguono, sotto il profilo funzionale, i termini finali (o acceleratori) dai termini dilatori.

I termini finali sono, in particolare, quelli entro i quali deve essere compiuto un determinato atto: all'interno di tale categoria vanno ricompresi tanto i termini perentori quanto quelli ordinatori.

I termini perentori e quelli ordinatori, pertanto, non si distinguono per gli effetti conseguenti all'inutile decorso del termine, che in entrambi i casi è la decadenza, ma solo per il fatto che i termini ordinatori sono prorogabili, a condizione tuttavia che il provvedimento di proroga sia anteriore alla scadenza del termine: se non c'è tale proroga, l'effetto decadenziale è assolutamente analogo a quello previsto per i termini perentori.

⁸⁸ Corte costituzionale ordinanza n. 107 del 01/04/2003

⁸⁹ Cassazione n. 10 del 07/01/2004

Tale principio è consolidato in giurisprudenza, che ha ritenuto che *“per il disposto dell’art. 154 c.p.c. la proroga dei termini ordinatori può disporsi anche d’ufficio solo prima della scadenza di essi e perciò, quando siano decorsi interamente senza l’emanazione di alcun provvedimento che ne protragga la durata, si verificano gli stessi effetti preclusivi derivanti dall’inosservanza degli stessi termini perentori”*⁹⁰.

Nel caso che ci occupa il termine di cui all’art. 7 della Direttiva CEE n. 1072 del 1979, e dal D.M. n. 2672 del 1982 (attuativo dell’art. 38 *ter* del DPR n. 633 del 1972) va chiaramente identificato come perentorio.

Ad ogni buon conto va comunque rilevato che nessuna proroga del termine è stata concessa, né richiesta, ragion per cui anche l’eventuale definizione dello stesso quale ordinatorio non impedirebbe in alcun modo il riconoscimento dell’avvenuta verifica dell’effetto decadenziale.

Una volta chiariti tutti gli aspetti legati alla disciplina del termine ed alla sua applicazione alla fattispecie in esame, si ritiene opportuno riferire, in questa sede, su alcune recenti decisioni della Corte di Cassazione, che confermano la perentorietà del termine ex art. 38 *ter* del DPR n. 633/1972 e che soprattutto hanno modificato il proprio precedente diverso orientamento in base al quale aveva sostenuto la natura ordinatoria del termine⁹¹.

Quindi più di recente la Suprema Corte⁹² ha infatti confermato i precedenti assunti, rilevando quanto segue:

1) *“l’art. 7 della Direttiva 79/1072/CEE prevede tale termine in linea generale, e il testo della norma comunitaria non consente in alcun modo di evincere la possibilità per il legislatore nazionale di fissarlo come semplice termine ordinatorio”*;

⁹⁰ Cassazione, sez. II, 29/01/1999, n. 808

⁹¹ Cassazione, sentenze n. 3575 dell’11 marzo 2003; id.n. 22563 del 1° dicembre 2004.

⁹² Cassazione, sentenza n. 1013 del 19/01/2005

2) *“in ogni caso va rilevato che la perentorietà di un termine deriva in primo luogo dalla sua funzione prima ancora che dalla esplicita previsione della norma che lo istituisce”*;

3) *“la perentorietà del termine si giustifica nel sistema procedimentale, in cui la richiesta di rimborso viene ad inserirsi, perché l’Amministrazione finanziaria deve poter essere messa in condizione di esaurire in tempi brevi le procedure di rimborso, e nello stesso tempo potere esperire a sua volta le procedure di ripetizione delle somme indebitamente detratte”*;

4) fino a concludere che *“la domanda di rimborso deve essere presentata entro i sei mesi successivi allo scadere dell’anno civile nel corso del quale l’imposta è divenuta esigibile”*.

A seguire, con successiva sentenza n. 5559 del 15/3/2005, nel confermare espressamente i rilievi contenuti nella citata sentenza n. 1013/2005, la Suprema Corte ha ulteriormente puntualizzato che:

1) *“la disciplina di tale Direttiva, dal contenuto precettivo dettagliato e preciso, ha quindi sottratto ogni inerente potestà normativa agli Stati membri, tenuti solo a conformarvisi entro il 1 gennaio 1981 (art. 10)”*;

2) *“è da ritenersi precluso, in sede interpretativa, escluderne la perentorietà imposta dall’espresso menzionato principio d’uniformità della disciplina in questione all’interno della Comunità”*;

3) *“alla stregua dell’art. 249, comma 3, Trattato [...], è preciso obbligo del giudice nazionale interpretare il proprio diritto alla luce della lettera e dello scopo della Direttiva”*.

Successivamente sempre lo stesso consesso ⁹³ ha infine confermato con chiarezza il consolidato orientamento giurisprudenziale, rilevando quanto segue:

1) *“l’VIII Direttiva europea in materia di IVA (n. 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979) stabilisce all’art. 7, comma 2, che le domande di rimborso presentate da un soggetto economico residente in stato estero, debbano essere presentate entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello cui il trimestre fa riferimento”*;

2) *“l’utilizzo della parola deve può assumere significato solo se si ricollega all’inutile decorrenza del termine stesso una conseguenza negativa per il titolare del diritto. Conseguenza negativa che - in assenza di diversa indicazione - non può che tradursi in una decadenza”*;

3) *concludendo, pertanto, nel senso che “il D.M. 20 maggio 1982 [...] non ha introdotto con provvedimento amministrativo un termine perentorio, ma ha semplicemente recepito il termine previsto nella normativa comunitaria ed ha disciplinato gli adempimenti ad esso connessi”*.

Infine, un altro genere di considerazioni va formulato sull’istituto giuridico della decadenza, del quale va ricordato che esso trova il proprio fondamento nella necessità di non protrarre determinate situazioni al di là di tempi circoscritti, al fine di evitare dubbi e incertezze: in tal caso l’inerzia, da intendersi come riferita al tempo entro il quale attivarsi per compiere il prescritto atto impeditivo della decadenza, è sanzionata con la perdita del diritto, a cagione della perentorietà del termine, senza che possa avere alcun valore la quantità dello scostamento, che è

⁹³ Cassazione- sentenza n. 9142 del 03/05/2005.

sempre rilevante in sè, tra il termine entro cui compiere l'atto ed il momento, successivo ad esso, di effettivo compimento dello stesso ⁹⁴.

Pertanto, il motivo dell'esclusione dal rimborso, nel caso di specie in cui i provvedimenti impugnati sono relativi al diniego per tardività nella proposizione dell'istanza, è dato semplicemente dal fatto che quest'ultima è stata presentata successivamente alla scadenza del termine perentorio previsto dalla normativa vigente.

Concordano in tal senso sia le regole del diritto tributario che stabiliscono che in tale materia tutti i termini sono generalmente fissati a pena di decadenza in considerazione della prevalente necessità di garantire la certezza delle relazioni giuridiche e di evitare la necessità di accertamenti a grande distanza di tempo dai fatti⁹⁵, oltre a tutto il filone che si è formato con riguardo all'interpretazione del termine fissato dall'art. 36 *bis* DPR n. 600 del 1973 ⁹⁶, alla notifica della cartella di pagamento ⁹⁷, all'interpretazione del termine di cui all'art. 62 *bis* della Legge n. 413 del 1991 ⁹⁸, all'art. 109 del T.U. n. 1523 del 1967 ⁹⁹, sia infine la dottrina ¹⁰⁰.

⁹⁴ Sul rapporto tra perenzione e decadenza, vedi GROSSI, voce *Termini in diritto processuale civile*, in Enciclopedia del diritto, vol. XLIV, Milano 1992, pag. 241: *“attualmente [...] perentorio è divenuto attributo di decadenza, rappresentando un connotato strutturale di questa categoria temporale, visto che tale fenomeno si verifica ipso iure, per effetto del semplice decorso del tempo”*.

⁹⁵ Richiamate nelle sentenze della Cassazione, n. 9603 del 16/06/2003, e n. 3772 del 20/04/1994.

⁹⁶ Tra tutte, si cita soltanto una delle più recenti: Cassazione, n. 17507 del 09/12/2002)

⁹⁷ Cassazione, n. 10 del 07/01/2004: *“il termine previsto dall'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 per la notifica della cartella di pagamento ha natura perentoria”*.

⁹⁸ Cassazione, sezione tributaria, n. 11358 del 22/07/2003: *“in tema di condono fiscale, l'art. 62 bis, comma 1, Legge n. 413 del 1991 consente l'esonero dalle sanzioni per il contribuente che abbia presentato la dichiarazione integrativa, con il pagamento della relativa imposta nei termini previsti, che possono qualificarsi come perentori anche senza che sia espressamente prevista una formale decadenza”*.

⁹⁹ Cassazione, n. 10853 del 17/12/1994: *“spetta all'interprete, quindi, stabilire se un determinato termine per il compimento di un atto sia perentorio ovvero meramente ordinatorio. Nel caso specifico si deve ritenere, tenendo conto delle finalità del termine e, correlativamente, della esigenza di certezza dei rapporti tributari, che la documentazione attestante la destinazione del terreno che dà diritto all'agevolazione deve essere presentata entro il termine perentorio anzidetto”*.

¹⁰⁰ PORTALE, *Manuale dell'I.V.A.*, Milano 2003.

Il principio richiamato dalle suddette sentenze (*“pur in mancanza di una espressa indicazione derivante dalla legge, il termine in questione è perentorio sicchè la sua inosservanza dà luogo alla decadenza dal beneficio richiesto”*) trae fondamento da un assunto chiaramente espresso in giurisprudenza¹⁰¹: per il diritto sostanziale manca nella disciplina della decadenza (art. 2964 c.c.) una norma corrispondente all’art. 152 c.p.c., per cui può affermarsi che spetta all’interprete stabilire, in base alla norma che prevede il compimento di un atto in un determinato termine, se esso sia perentorio o meramente ordinatorio.

Nulla vieta infatti di indagare se, a prescindere dal dettato della norma, un termine, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie, debba essere rigorosamente osservato.

Basti pensare anche al fatto che l’esigenza di certezza giuridica sempre immanente nella disciplina dei rapporti tributari si giustifica con la necessità di rendere possibile all’Amministrazione finanziaria il controllo della richiesta di rimborso (che non può essere procrastinato nel tempo), e che, nel caso di specie, si sostanzia anche in una verifica contabile presso la ditta emittente la fattura chiesta a rimborso.

Al riguardo va chiarito anche che si sta parlando di un settore che alimenta di anno in anno dalle 25.000 alle 30.000 istanze di rimborso, per le quali c’è l’esigenza di effettuare controlli che nascondono insidie obiettive, dal momento che le richieste sono avanzate da soggetti residenti all’estero, quindi non conosciuti dal fisco italiano, per i quali occorre prendere contatti con le Amministrazioni fiscali dei rispettivi Paesi di provenienza.

¹⁰¹ Cassazione, n. 10853, cit.; id., n. 7734 del 19/12/1986.

In definitiva, il rilevante quantitativo di istanze di rimborso e la loro provenienza estera, unite al fatto che i rimborsi vanno eseguiti entro sei mesi dalla loro richiesta e che la loro ritardata effettuazione assoggetta l'Italia al rischio costituito dalle procedure di infrazione della U.E., fa sì che l'interpretazione che deve essere data al termine previsto per la presentazione delle istanze non può che essere nel senso della perentorietà.

§ 3.4) Il divieto di operazioni attive in Italia: il caso degli stands e fiere

Un altro filone di ricorsi molto interessante per i profili interessati è quello che scaturisce dai dinieghi di istanze di rimborso emessi dal C.O.P. per assenza di uno dei presupposti previsti dall'art. 38/ter DPR 633/72, consistenti nella mancata effettuazione di operazioni attive in Italia.

Il legislatore nazionale, recependo la Direttiva 79/1072 CEE, ha puntualmente individuato i requisiti in presenza dei quali può essere concesso il rimborso, tra i quali, nel caso che qui ci interessa, il fatto che *“il soggetto non residente non abbia effettuato in Italia operazioni attive”* (imponibili, non imponibili o esenti), ad eccezione delle prestazioni di trasporto non imponibili ai sensi dell'art. 9, e delle relative prestazioni accessorie, e delle prestazioni di cui all'art. 7 comma 4, lett. d, del D.P.R. 633/72.

Tale presupposto si spiega nel senso che l'attività svolta in Italia dal non residente, non deve avere una consistenza ed una natura tali da rendere pregnante il collegamento territoriale con lo Stato italiano, nel qual caso tale legame finirebbe con il far acquisire al non residente la soggettività passiva alla stregua di tutti gli altri operatori nazionali.

Quanto appena esposto è confermato dalla tipologia di operazioni che sono invece consentite, nelle quali, invece, il collegamento con il territorio dello Stato tende ad affievolirsi e la cui effettuazione è pertanto ritenuta compatibile con la procedura di rimborso di cui all'art. 38 ter.

In sostanza, i soggetti passivi stabiliti all'estero possono ottenere il rimborso dell'IVA ad essi fatturata solamente ove, nel corso del periodo di riferimento, non

abbiano realizzato in Italia cessioni di beni o prestazioni di servizi ricompresi nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

L'effettuazione di operazioni attive in Italia comporta che l'operatore non residente sia obbligato a scegliere un'altra modalità per far valere il suo credito IVA nei confronti dell'Erario italiano e cioè quello dell'identificazione diretta o della nomina di un rappresentante fiscale.

Il conseguente venir meno del diritto al rimborso dell'IVA ai sensi dell'ottava direttiva, non significa impedire la possibilità per il non residente di recuperare l'IVA pagata sugli acquisti, e non interviene quindi sul principio di neutralità del tributo, ma comporta il sorgere del diritto ad applicare la regola generale della detrazione ai sensi dell'art. 17 e segg. della sesta direttiva, cioè della detrazione secondo le regole ordinarie e conseguentemente ad ottenere il rimborso seguendo altre modalità.

Da quanto sopra detto emerge in sostanza che, affinché sia esperibile la procedura descritta, il non residente si deve porre esclusivamente nella posizione di poter recuperare l'imposta assolta sugli acquisti, senza incorrere in una delle condizioni che lo obbligano a seguire i normali adempimenti IVA richiesti ai soggetti nazionali.

A tal fine egli non deve avere effettuato operazioni IVA in Italia, in quanto ciò avrebbe come conseguenza il riconoscimento della soggettività passiva nel nostro Paese, proprio in relazione al luogo in cui tale operazione è stata effettuata, anche se diversa dal luogo di svolgimento abituale della loro attività e cioè in uno Stato membro diverso da quello di residenza.

Il nodo fondamentale diventa allora quello di stabilire se, in applicazione delle disposizioni sulla territorialità dell'imposta, una data operazione sia o meno

localizzabile in Italia, di modo che, escluso il legame territoriale, si possa conseguentemente negare l'esistenza del nesso di acquisizione della soggettività passiva, ed ammettere il non residente alla procedura di cui all'art. 38/ter del D.P.R. 633/72.

Nei casi di specie, tuttavia, l'esame delle istanze presentate ha permesso di ricostruire l'attività svolta dalle società istanti in Italia e di escludere il diritto al rimborso secondo tale procedura, avendo posto in essere in Italia operazioni rilevanti ai fini del tributo.

Le società infatti, non si sono limitate ad acquistare servizi erogati da enti fieristici italiani, ma hanno successivamente rivenduto i medesimi ai propri associati, assumendo, di conseguenza, il ruolo di "rivenditore-intermediario".

L'attività svolta dalle ricorrenti viene identificata, così, in quella di rivenditore-intermediario di servizi erogati da Enti fieristici italiani a favore di aziende espositrici in ragione del fatto che le società ricorrenti non hanno acquistato le suddette prestazioni per usufruirne direttamente, ma per trasferirle ad altri soggetti previo pagamento di un importo comprensivo dei costi di utilizzo degli *stands*.

L'operazione attiva, idonea a far venir meno il diritto al rimborso è appunto una prestazione di servizi connessa all'utilizzo di uno stand fieristico.

Più precisamente, alla luce di quanto in precedenza illustrato, il rimborso ai sensi dell'art. 38 ter è consentito al non residente che, non solo non abbia fissato in Italia né la sede della propria attività, né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni, ma, nel caso che qui ci interessa, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata in Italia, ossia nel Paese in cui si chiede il rimborso.

Ebbene, essendo l'attività appena descritta, svolta dalle società istanti in Italia, una prestazione di servizi relativa ad un bene immobile anch'esso situato in Italia, l'operazione integra il presupposto territoriale di cui all'art. 7 del D.P.R. 633/72 e come tale è da considerarsi effettuata in Italia.

Quanto esposto, allora, permette di confutare l'impostazione solitamente poste in essere dalle ricorrenti, giusta la quale tutte le operazioni commerciali effettuate in funzione della partecipazione e della presenza in una fiera sono da considerarsi "pubblicità".

L'impostazione delle ricorrenti è in genere di tale ampiezza e genericità per quel che attiene alla definizione delle prestazioni pubblicitarie (dagli spettacoli circensi, ai banchetti, ai *cocktails*) da ricomprendersi anche quanto attiene più propriamente a quella che è l'attività di allestimento di una fiera, a partire dalla vendita degli spazi nei padiglioni e delle aree espositive.

E' di tutta evidenza che tale attività non ha niente a che vedere con l'attività pubblicitaria.

Peraltro, già relativamente all' aspetto organizzativo di un'esposizione, il Ministero delle Finanze aveva avuto modo di pronunciarsi¹⁰², specificando che *"il canone d'affitto richiesto per i servizi resi dagli Enti Fieristici, si configura, agli effetti dell'IVA , come corrispettivo di una prestazione di servizi rientrante nel campo applicativo del tributo, a norma dell'art. 7, quarto comma, lett. a) del DPR 26/10/72, n. 633 e successive modificazioni, trattandosi di operazioni attinenti immobili situati in Italia"*.

¹⁰² Risoluzione Ministeriale n. 192 del 17/08/1996; dello stesso tenore anche R.M. 21 aprile 1997 n. 70/E.

Pertanto l'assunto della prassi ministeriale è che la locazione dello stand, unitamente ai servizi ad essa connessi richiesti dagli enti fieristici, rientrano nella deroga al principio generale di territorialità il quale prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio (art. 7, comma 3, DPR 633/72).

Secondo tale interpretazione l'imponibilità in Italia delle prestazioni rese nel territorio dello Stato da società che nell'ambito delle fiere internazionali forniscono servizi quali la messa a disposizione dello stand, compresi i relativi manufatti, le spese di pubblicità ecc. deriva dall'essere tali operazioni attinenti ad immobili situati in Italia.

A riprova di ciò, e anche del fatto che l'attività svolta dalle società istanti non è un'attività pubblicitaria, vi è anche in Francia (Paese di residenza fiscale delle varie società interessate) una disposizione, l'art. 259 A del Codice Generale delle imposte, che prevede, *"in deroga al criterio generale, che il luogo di alcune prestazioni si presume situato in Francia"* e, l'istruzione 3 a-13-85 della Direzione generale delle imposte, ha precisato che *"sotto questa previsione rientrano anche le prestazioni di servizi effettuate in occasione di fiere, saloni, esposizioni ed altre manifestazioni"*, e che pertanto si presumono ubicate in Francia.

Indipendentemente dalle argomentazioni in base alle quali l'Amministrazione Finanziaria ritiene che le prestazioni rese nel territorio dello Stato a società che partecipano a fiere siano da farsi rientrare nel campo di applicazione del tributo, la questione non pone più alcun problema interpretativo dopo la sentenza della Corte di Giustizia del 9/03/2006 (Causa C-114/05).

Con tale decisione, infatti, la Corte ha esaminato un caso analogo a quello oggetto del presente giudizio, in cui alla società inglese Gillan Beach Ltd, l'amministrazione fiscale francese aveva negato il rimborso dell'IVA richiesta ai sensi dell'VIII direttiva, per avere quest'ultima organizzato sul territorio francese dei saloni nautici, fornendo agli espositori prestazioni globali comprendenti, tra l'altro, l'attrezzatura, la messa a disposizione di stands e di mezzi di comunicazione, il ricevimento da parte delle hostess, come pure l'affitto e la sorveglianza degli ormeggi dei natanti esposti.

Chiamata a dirimere tale controversia, la Corte di Giustizia ha stabilito che la prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori in una fiera o in un salone, è riconducibile alla categoria di prestazioni di servizi contemplata nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino della VI Direttiva.

In altre parole, analogamente alle attività indicate in tale disposizione, che, ricordiamo, comprende le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente prestazioni di servizi accessorie a tali attività, anche un salone o una fiera, qualunque sia il tema è inteso a "fornire, ad una pluralità di destinatari, in principio, in un luogo unico ed in modo specifico, diverse informazioni di natura complessa allo scopo, tra l'altro, di presentare informazioni, beni, avvenimenti in condizioni idonee a promuovere questi presso altri visitatori".

In base a tali argomentazioni un salone o una fiera devono considerarsi come ricollegabili alle attività affini contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c, citato.

La Corte di Giustizia stabilisce, pertanto, che la prestazione globale fornita agli espositori da un organizzatore di fiere o saloni è assimilata alle prestazioni di servizi

aventi per oggetto le attività indicate nell'art. 9, n. 2, lett. c, primo trattino della sesta direttiva, e, come tale *“essa è imponibile nello Stato membro nel cui territorio le prestazioni vengono materialmente eseguite, indipendentemente dal luogo in cui si trova la sede del prestatore”*.

L'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia è pertanto assorbente rispetto a qualunque diversa qualificazione dell'attività svolta dalle società ricorrenti, soprattutto in considerazione del fatto che nella medesima sentenza è espressamente indicato che la nozione di “attività affini” a quelle artistiche, sportive ecc., tra le quali, abbiamo visto, deve farsi rientrare anche l'organizzazione di fiere, “è una nozione comunitaria cui va data un'interpretazione uniforme”.

Ciò al fine di consentire che la norma comunitaria riesca a svolgere la sua funzione, che è quella di delimitare l'ambito di potestà degli Stati membri al fine di evitare conflitti, ed escludere casi di doppia imposizione o di non imposizione che possono derivare da interpretazioni divergenti da parte degli Stati membri.

Pertanto, laddove sia la norma comunitaria, anche attraverso le interpretazioni che di essa ne fornisce la Corte di Giustizia, a stabilire che particolari attività, come quella del caso in esame, si considerano effettuate nello Stato in cui esse sono materialmente eseguite, non vi è alcuno spazio per l'utilizzo di un diverso criterio.

Capitolo 4

CONVENZIONI CONTRO DOPPIE IMPOSIZIONI

§ 4.1) La funzione delle Convenzioni internazionali bilaterali

La principale funzione delle Convenzioni fiscali internazionali, è quella di assicurare l'eliminazione delle doppie imposizioni in materia tributaria¹⁰³.

Tale fenomeno, che si verifica allorquando i presupposti di imposta in due o più Stati si sovrappongono e dunque le diverse leggi nazionali assoggettano due o più volte ad imposta la stessa ricchezza, trae origine dall'autonoma potestà impositiva dei singoli Stati, i quali, in genere prevedono l'applicazione del:

- principio della tassazione su base mondiale nei confronti dei soggetti residenti, fondato sul criterio della residenza del soggetto percettore dei redditi ovunque prodotti;
- principio della tassazione su base territoriale o principio della fonte, nei confronti dei soggetti non residenti, basato sul criterio della localizzazione dei redditi¹⁰⁴.

In effetti, il regime ante riforma prevedeva vari meccanismi per eliminare o, comunque, ridurre la doppia imposizione economica sugli utili, quali:

- l'imputation system, con il riconoscimento del credito di imposta per le società di capitali, gli enti commerciali e le persone fisiche;

¹⁰³ In tal senso FANTOZZI, "Doppia imposizione internazionale", in Vogel in Digesto delle Discipline Privatistiche, pag. 181 ss.: il diritto internazionale non prevede un divieto della doppia imposizione. Il fenomeno della doppia imposizione si realizza attraverso il sovrapporsi delle leggi tributarie interne dei diversi Stati.

¹⁰⁴ Art. 3 DPR 22/12/1986 n.917.

- il modello dell'esenzione, disciplinato dagli artt. 96 e 96-bis del TUIR, per gli utili distribuiti da società non residenti a società residenti;
- il meccanismo della trasparenza, per le società di persone e le società controllate residenti nei Paesi della black list (CFC)¹⁰⁵.

Con la riforma il modello dell'imputation system è stato abbandonato a favore di quello dell'esenzione, secondo un disegno complessivo mirato, soprattutto, a realizzare il passaggio dall'imposizione a carattere personale a quella di carattere reale.

L'esercizio dell'autonoma potestà impositiva su fatti e situazioni verificatisi al di fuori del territorio dello Stato trova la sua ragione più profonda nella presenza di elementi che collegano l'episodio generatore del reddito con l'ordinamento giuridico dello Stato¹⁰⁶.

Tali elementi sono generalmente rappresentati dal luogo di residenza del soggetto, dalla cittadinanza, dalla nazionalità, dalla percezione di un reddito ovvero dalla presenza fisica di un bene sul territorio¹⁰⁷.

Al C.O.P. è stata attribuita¹⁰⁸ a far data dall'1/1/2002 la competenza per l'intero territorio nazionale alla ricezione e alla gestione delle istanze di rimborso presentate da soggetti non residenti in base a Convenzioni internazionali per eliminare le doppie imposizioni ed il controllo delle comunicazioni provenienti da Stati esteri riguardanti i redditi percepiti all'estero da contribuenti residenti in Italia.

¹⁰⁵ Disciplinato dagli artt. 115 e 116 del nuovo TUIR come modificato dal D.Lgs. 12/12/2003 n.344 e dalla L. 24/12/2003 n.350.

¹⁰⁶ Vedasi art. 23 del DPR 22/12/1986 n.917 sull'"Applicazione dell'imposta a non residenti".

¹⁰⁷ VALENTE P., "*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*", Ipsoa, 2001, pag. 13.

¹⁰⁸ Con Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7/12/2001 e del 27/02/2002 pubblicati rispettivamente nelle G.U. del 29/12/2001 e del 25/03/2002.

E' noto che una delle caratteristiche essenziali del nostro sistema impositivo dei redditi, almeno fino alla riforma del 2003 che ha portato all'eliminazione del credito d'imposta sui dividendi, sia da ricercare nella spiccata "personalità" dei relativi tributi che si estrinseca nella previsione di tutti i redditi da questi conseguiti¹⁰⁹.

L'adozione del worldwide principle, per il quale i soggetti fiscalmente domiciliati in Italia sono tassabili indipendentemente dalla fonte di produzione del reddito, sia essa nazionale o estera, ha rappresentato, pertanto, un momento innovativo della riforma degli anni settanta¹¹⁰.

Il principio, coinvolgendo tutti i residenti, si applica naturalmente anche a coloro che svolgono l'attività fuori del territorio nazionale per mezzo di proprie succursali o altre stabili organizzazioni.

L'effetto di più immediata percezione che deriva dall'attuazione del richiamato criterio dell'utile mondiale è senza dubbio da ricercare nella potenziale doppia imposizione internazionale del reddito di fonte estera la quale, in alternativa ad uno specifico trattato internazionale che ne preveda l'eliminazione, trova sovente un correttivo nell'istituto del credito d'imposta.

In altri termini, al fine di evitare questo fenomeno vi sono norme interne ai singoli ordinamenti, ovvero norme pattizie previste dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, che consentono, alternativamente, il "recupero" dell'imposta pagata in uno dei due Paesi oppure riconoscono "esenzioni" da tassazione in uno dei due Stati.

Si tratta delle soluzioni indicate nell'art. 23 del Modello O.C.S.E., in base al quale sono redatte la maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia.

¹⁰⁹ Art. 3 comma 1 DPR 22/12/1986 n. 917.

¹¹⁰ VALENTE P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", Ipsosa, 2001, pag. 14.

La problematica è davvero rilevante per cui si giustifica ampiamente la particolare attenzione che si registra sullo specifico punto da parte del legislatore tanto che è intervenuto ripetutamente sul problema per ovviare, sia pure entro certi limiti, proprio all'inconveniente che deriva dalla concorrenza alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente anche dei redditi prodotti all'estero e, quindi, alla imposizione di questi ultimi sia nel Paese di produzione sia in Italia.

Grande interesse per l'istituto in oggetto è stato dimostrato anche dalla dottrina che non ha mancato di evidenziare, di volta in volta, i profili di maggiore rilevanza nonché gli aspetti meritevoli di approfondimento ovvero di modifica¹¹¹.

In conclusione, le condizioni necessarie per poter beneficiare dell'istituto in esame sono costituite dall'esistenza di una doppia imposizione, sia nazionale che estera, sul medesimo reddito; dalla produzione di detto reddito all'estero; dalla sua imputazione ad un soggetto residente in Italia e dalla definitività dell'imposta pagata all'estero.

La fissazione del criterio della definitività rileva, nella pratica, in merito ai possibili sfasamenti temporali tra pagamento dell'imposta a titolo definitivo all'estero e relativa manifestazione reddituale in Italia.

¹¹¹ Si veda, ad es., EUGENI G., *“Irpef: il trattamento tributario delle pensioni e degli assegni ad esse assimilati nella legislazione interna e nei trattati contro la doppia imposizione internazionale”*, in *Il Fisco* n.45/1987, pag. 6868; GIACOBBE L., *“Il testo unico dell'imposta di registro: transazione e casistica”*, in *Rivista del notariato* n.3/1987, pag. 500.

§ 4.2) Problematiche inerenti all'applicazione delle Convenzioni internazionali

Sin dalla loro entrata in vigore in Italia, le disposizioni convenzionali avevano sollevato dubbi ed incertezze all'atto della concreta applicazione, che per un certo tempo non è stata possibile, in mancanza di orientamenti chiari sia sulle procedure da seguire per richiedere il rimborso del credito d'imposta, sia sul rapporto tra il diritto al rimborso di detto credito previsto dalle Convenzioni e l'esenzione dall'applicazione di ritenute alla fonte sui dividendi distribuiti a società madri comunitarie, contenuta all'art. 27/bis del DPR 600/73¹¹².

I primi chiarimenti ufficiali giunsero con la C.M. 10 agosto 1994 n.151/E, che considerò non cumulabili gli effetti della cosiddetta madre-figlia, nella parte in cui esenta le distribuzioni di dividendi dall'applicazione di ritenute alla fonte con le previsioni delle Convenzioni che accordano il diritto al rimborso del credito d'imposta¹¹³.

Ciò ha come conseguenza che le società madri non residenti (inglesi e francesi), possono in presenza dei requisiti sostanziali e formali richiesti dall'art. 27-bis del DPR 600/1973, richiedere alle società figlie italiane di non applicare alcuna ritenuta alla fonte sui dividendi loro distribuiti, ma, qualora poi richiedano il rimborso del credito d'imposta previsto dalle Convenzioni, lo Stato italiano applicherà la ritenuta nella misura prevista dal trattato, sia sui dividendi distribuiti dalla società italiana, che correttamente non aveva applicato alcuna ritenuta al momento del pagamento ai sensi del comma 3 dell'art. 27-bis citato, sia sull'ammontare del credito d'imposta,

¹¹² introdotto dal D.Lgs. 6/3/1993 n.136, di attuazione della Direttiva 90/435/CEE in G.U. n.107 del 14/5/1993.

¹¹³ In proposito si veda FORTI-GRIECO, "Proposta di Direttiva che modifica la Direttiva madre-figlia", in *Rass. Dir.Int.* n.4/2003, pag.303.

rimborsando quindi al socio non residente una somma pari al credito d'imposta al netto degli importi delle ritenute applicate.

Resta pertanto in vigore anche la norma¹¹⁴ secondo cui i soggetti non residenti, diversi dagli azionisti di risparmio, hanno diritto al rimborso sui dividendi assoggettati a ritenuta d'imposta del 27% in Italia, fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta italiana (e cioè un rimborso massimo del 12%), dell'imposta che dimostrino di aver pagato all'estero in via definitiva sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato estero, allo scopo di attenuare gli effetti della doppia imposizione internazionale.

La disciplina agevolativa è applicabile anche in presenza di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni che stabilisca un abbattimento della ritenuta alla fonte. In tal caso infatti, sarà applicabile il trattamento più favorevole fra quello interno e quello convenzionale¹¹⁵.

In sostanza, l'incidenza della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta non può mai essere inferiore a cinque noni dell'aliquota ordinaria secondo il regime interno (che è attualmente fissata al 27%).

Ne consegue che, in tutti i casi in cui in virtù di una Convenzione internazionale la ritenuta a titolo definitivo d'imposta viene applicata in misura pari o inferiore a tale limite (15%), l'imposta pagata all'estero sui relativi utili non può formare oggetto di rimborso avendo il percipiente già beneficiato di un trattamento uguale o più favorevole di quello previsto dal penultimo comma dell'art. 27 DPR 600/73.

Quando invece la ritenuta, in virtù dell'accordo internazionale, viene applicata con aliquota superiore al limite anzidetto, il rimborso dell'imposta pagata all'estero

¹¹⁴ art. 27, comma 3, DPR 600/73.

¹¹⁵ C.M. 24/6/1998 n.165/E, circolare esplicativa del D.Lgs. 461/1997 pubblicato nella G.U. n.3/1998.

spetta solamente allorché, applicandosi la norma di rimborso, in favore dei non residenti, l'incidenza percentuale dell'imposta che resterebbe a carico del percipiente, dopo aver detratto l'imposta pagata all'estero, è inferiore all'aliquota stabilita dalla Convenzione.

In tale ipotesi l'ammontare del rimborso non può superare, in termini percentuali, la differenza tra l'aliquota convenzionale e la percentuale di incidenza sopra indicata, che, in ogni caso, non può scendere al di sotto della soglia indicata (cinque noni della ritenuta d'imposta prevista dalla disciplina ordinaria)¹¹⁶.

Ciò significa che il beneficiario deve scegliere il regime più favorevole fra quello convenzionale e quello interno. Poiché quello interno gli consente di ridurre l'onere fiscale sui dividendi fino ad un livello minimo del 15%, tutte le volte in cui la Convenzione preveda un'aliquota d'imposizione più bassa del 15%, si renderà preferibile optare per il regime convenzionale.

Invece, nei casi in cui tale opzione non venga fatta, verrà presentata l'istanza al C.O.P. che comporterà il rimborso da erogare ai soggetti non residenti¹¹⁷ istanti consistenti nel 12% relativo alla differenza tra le due aliquote.

Il regime fiscale dei dividendi corrisposti a non residenti rimane, dunque, più penalizzante rispetto a quello che trova ingresso per i residenti e non conforme con i principi di non discriminazione stabiliti, al riguardo, dalla Corte di Giustizia dell'U.E.¹¹⁸.

¹¹⁶ COSTA G., *“Ritenuta sui dividendi percepiti da non residenti”*, in Gazzetta valutaria n.7/1984, pag. 448.

¹¹⁷ Circolare Ministero Finanze del 4/1/1968 n.24.

¹¹⁸ Sentenza Corte di Giustizia CE 12/12/2002, causa C-324/00 in Il fisco n.3/2003, pag. 461.

Le società madri estere che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 25% del capitale di una società figlia italiana, che distribuisce gli utili, hanno diritto¹¹⁹, a richiesta, al rimborso della ritenuta, se:

a) rivestono una delle forme previste nell'allegato della Direttiva n.435/90/CEE del Consiglio del 23/7/1990¹²⁰;

b) risiedono, ai fini fiscali, in uno Stato membro dell'U.E.;

c) sono soggette, nello Stato di residenza, senza possibilità di fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente e temporalmente limitati, a una delle imposte indicate nell'allegato della predetta Direttiva;

d) la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno. A tale scopo deve essere prodotta una certificazione, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero, che attesti che la società non residente possiede i menzionati requisiti nonché la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni sopra indicate. Ove ricorrano le menzionate condizioni, i dividendi pagati dalla società figlia residente in Italia alla società madre residente nell'U.E. possono essere erogati – su richiesta di quest'ultima – senza applicazione di alcuna ritenuta alla fonte o imposta sostitutiva, previa acquisizione della documentazione attestante i requisiti richiesti. In caso di applicazione della Direttiva madri-figlie può trovare ingresso la tassazione per trasparenza.

Le facilitazioni accordate alle società comunitarie si applicano, alle medesime condizioni, alle società che risultano controllate, direttamente o indirettamente, da uno o più soggetti non residenti nella Comunità Europea, a condizione che dimostrino di non essere state costituite allo scopo esclusivo o principale di

¹¹⁹ Ai sensi dell'art.27-bis DPR 600/73.

¹²⁰ Sono le società di capitali o gli enti commerciali equiparati in virtù di quanto stabilito dalla Direttiva medesima.

beneficiare del regime agevolato in questione. La Direttiva madri-figlie non si applica agli strumenti finanziari partecipativi, poiché essi non rappresentano quote di capitale sociale.

Non sono soggetti a tassazione gli enti e organismi internazionali che godono dell'esenzione dalle imposte in Italia per effetto di leggi o di accordi internazionali resi esecutivi in Italia.

Diventa importante ai fini del rimborso in base alla C.M. n.151/E del 10/10/1994, il momento in cui il percettore di quel dividendo viene a conoscenza dell'effettiva erogazione da parte della società italiana. Quindi indipendentemente dalla delibera di distribuzione del dividendo il diritto al rimborso e l'istanza conseguente, scaturiscono dal momento in cui viene incassata la relativa somma ¹²¹.

Ci sono poi degli Stati con i quali oltre a questo rimborso della ritenuta, l'Italia ha stabilito una agevolazione in termini di credito d'imposta, come per Francia¹²² e Regno Unito¹²³.

In questo caso c'è la possibilità di avere oltre ad un rimborso della ritenuta per effetto della Convenzione, anche un rimborso del credito d'imposta, cioè quello che di solito è stato applicato fino al 31 dicembre 2003 per gli investitori italiani. Tutto ciò al fine di evitare la doppia imposizione.

Viene quindi riconosciuto un credito d'imposta che dipende dall'imposta che è stata trattenuta: quindi, si tratta di una percentuale che varia nel tempo.

¹²¹ In merito vedasi la R.M. dell'Agenzia delle Entrate, D.C.N.C. del 30/9/2003 n.189/E. Per un approfondimento in merito CAPPELLOTTO L., *"La documentazione per il rimborso del credito d'imposta"*, in Corr. Trib. 44/2003, pag. 3688.

¹²² art. 10 par. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni, ratificata in Italia con L.7/1/1992 n.20.

¹²³ art. 10 par. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni, ratificata in Italia con L.5/11/1990 n.329.

Mentre nel caso delle ritenute i rimborsi in genere sono di importo contenuto, essi diventano invece rilevanti per quanto riguarda quelli legati alla situazione del Regno Unito e della Francia.

In quest'ultimo caso, infatti, si è verificata una situazione particolare, poiché gli investitori francesi ed inglesi hanno sì investito in Italia, creando però delle vere e proprie sedi distaccate.

Quindi si crea un rapporto per cui la società italiana svolgendo questa attività commerciale, finisce per aver un utile che permette di staccare un dividendo in capo alla madre, ed in virtù del dividendo inviato all'estero spetta un credito d'imposta.

È chiaro che il boom economico verificatosi negli anni '90, ha permesso di erogare dividendi molto elevati e di conseguenza anche i crediti d'imposta sono diventati a volte di milioni di euro per ogni pratica (poiché le figlie italiane hanno potuto inviare all'estero dividendi elevati).

Basti pensare che il debito dell'Italia con l'estero è stato quantificato fino al 2002 in 4,5 miliardi di euro escludendo gli interessi, e, calcolando che i crediti d'imposta sono validi fino al 31/12/2003 chiaramente si avrà una pendenza ancora più elevata, pari quasi ad una finanziaria.

Il soggetto non residente che intende chiedere ai sensi dell'art. 38 DPR 602/73 il rimborso del credito d'imposta sui dividendi corrisposti da una società italiana, all'uopo dovrà presentare al C.O.P., al quale è stata assegnata la competenza esclusiva in merito per tutto il territorio italiano, apposita istanza di rimborso con la relativa documentazione allegata entro il termine di 48 mesi dal momento in cui è sorto il diritto al rimborso coincidente con la data in cui la ritenuta è stata operata¹²⁴.

¹²⁴ Provvedimento Direttore Agenzia Entrate del 27/2/2002 in G.U. n.71 del 25/3/2002 e Circolare n.31/E del 12/4/2002.

Ci sono due procedure diverse per il controllo dell'istanza, a seconda che l'investitore abbia acquistato azioni del Monte Titoli quindi certificate da quest'ultimo, oppure che l'investitore sia una di quelle multinazionali che ha creato una sede in Italia, ed il dividendo non "gira" su Monte Titoli, ma è un dividendo proprio della società italiana che poi viene inviato alla madre francese o inglese.

Per quanto concerne la prima procedura, le azioni vengono acquistate tramite le banche (per mezzo quindi di intermediari).

Molto spesso le istanze di rimborso vengono presentate da grossi gruppi bancari, unitamente ad una serie di documenti¹²⁵ sottoposti a verifica dal C.O.P., riassumibili nei seguenti:

- 1) attestato di residenza dell'investitore che può essere persona fisica o altra società;
- 2) una nota di cassa, cioè un documento che prova che il dividendo è andato all'estero e sullo stesso spetta o un credito di imposta o un rimborso di ritenute.

Più ampio è il controllo sui gruppi multinazionali che stabiliscono una sede in Italia, poiché non si ha né la presenza di un sostituto d'imposta (la banca intermediaria), che effettua controlli preliminari, né la garanzia di Monte Titoli.

Ad esempio società multinazionali che inviano dividendi alle società madri francesi o inglesi, per le quali il C.O.P. deve innanzitutto stabilire se queste ultime abbiano diritto ad un credito d'imposta, che non abbiano una residenza in Italia, quindi che non ci sia una stabile organizzazione, e che siano effettivamente residenti nel Paese che in base alla Convenzione dia diritto al credito d'imposta (Francia o Regno Unito), ed infine, che siano assoggettate ad imposta in questi Paesi¹²⁶.

¹²⁵ Art. 27-bis, comma 2, DPR 600/73.

¹²⁶ Si potrebbe verificare quanto succede in Italia, che delle società, pur essendo genericamente soggette ad imposizione fiscale, hanno per qualche motivo (ad esempio, agevolazioni territoriali) delle esenzioni.

Una volta verificata l'assoggettabilità delle società francesi o inglesi ad imposta nel loro Paese da cui si giustifica il rimborso (poiché altrimenti si verificherebbe una doppia imposizione), il C.O.P. deve verificare che il dividendo sia effettivamente inviato a questi Paesi.

Il problema che sorge con i gruppi societari è che spesso si possono avere delle società fittizie, nate in Italia che fanno riferimento a società fittizie in Francia o in Regno Unito allo scopo di ottenere il credito d'imposta.

Si potrebbe invece trattare di società che non risiedono realmente in Francia o nel Regno Unito, ma che creano delle triangolazioni per avere diritto al credito d'imposta, mentre sono residenti ad esempio al di fuori dell'UE, magari appartengono anche alla black list, e quindi rientrano tra quei Paesi con i quali l'Italia non ha sottoscritto alcuna Convenzione.

Se quindi, dai controlli effettuati dal Paese estero risultasse che si tratta di una società fantasma, si dovrebbe arrivare a bloccare l'erogazione del rimborso.

Inoltre si deve verificare che la somma sia passata all'estero, cioè che ci sia stato un passaggio di cassa, quindi bisogna effettuare un controllo dei documenti contabili, dei documenti relativi alle ritenute operate, e della natura del dividendo che è andato all'estero.

La natura del dividendo è molto importante poiché si potrebbero verificare diversi collegamenti madri-figlie tali per cui la stessa somma che risulta nel bilancio della prima gira per una serie di Stati, generando altresì una serie di crediti di imposta fittizi, mentre in realtà la doppia imposizione si è generata soltanto la prima volta.

Quindi si avranno tanti crediti d'imposta per ogni rapporto madre-figlia che si è stabilito tra Francia, Regno Unito e Italia.

Inoltre i dividendi potrebbero non essere corrisposti e quindi potrebbe essere tutto fittizio o essere realmente esistenti in virtù delle note di cassa, però il problema è che la doppia imposizione si è verificata soltanto in capo alla prima società che aveva distribuito il dividendo.

Per cui gli altri dividendi erano soltanto virtuali, non si basavano più su una tassazione della società, cioè non erano un utile di natura commerciale, e quindi il C.O.P. deve accertare la natura dell'utile, ed andare ad accertare sulla base di dichiarazioni (richieste ai sensi dell'art. 76 del DPR 445 alle imprese residenti in Italia), la natura di quest'utile, che possono anche eventualmente essere comprovate dall'Ufficio locale, che effettua un accertamento sulla società.

Quindi il C.O.P. deve verificare che ad esempio la società italiana (di capitali o ente commerciale equiparato) svolga una attività commerciale reale, abbia un fatturato, sia esistente sul territorio.

Per la verifica del soggetto non residente invece, il C.O.P. può solamente controllare la validità degli attestati che accompagnano l'istanza.

Una volta fatti questi controlli viene stabilito contabilmente l'importo da rimborsare, operando le ritenute secondo la normativa di riferimento.

In definitiva occorre che i richiedenti dimostrino di aver pagato all'estero effettivamente ed a titolo definitivo l'imposta sugli stessi utili mediante certificazione del competente Ufficio fiscale dello Stato estero.

In mancanza di tale documento ovviamente viene emesso un provvedimento di diniego da parte del C.O.P.

Vi è peraltro da sottolineare che non sussiste presupposto per il rimborso quando sugli utili di provenienza italiana non sia stata applicata all'estero alcuna imposta.

Per avere diritto al rimborso, è inoltre necessario che la somma da rimborsare, allorché l'imposta pagata all'estero superi i quattro noni della ritenuta operata in Italia, sia contenuta nel limite dei quattro noni medesimi, mentre nei casi in cui l'imposta estera non ecceda tale limite va rimborsata per intero.

Il grande problema che il C.O.P. ha dovuto affrontare è stato quello di aver ereditato una mole notevole di istanze inevase dagli altri Uffici locali, nell'ordine di circa 85.000 pratiche provenienti dai soppressi Centri di Servizio e dagli stessi Uffici.

Tutto ciò è dipeso dal fatto che quello dei rimborsi spettanti ai non residenti non era un fenomeno conosciuto, inoltre era talmente parcellizzato sul territorio nazionale visto che se ne occupavano i singoli Uffici locali (in base alla localizzazione delle ditte italiane emittenti i dividendi) o dove c'erano i Centri di Servizio, non si aveva una quantificazione globale del fenomeno.

Dal momento in cui gli Uffici hanno inviato ciò che non era stato evaso al C.O.P., quest'ultimo ha potuto ricostruire la mappa delle situazioni pendenti risalenti fino agli anni '80.

§ 4.3) Invalidità dell'istituto della compensazione debiti-crediti e della novazione oggettiva quale forma di pagamento dei dividendi

Una particolare fattispecie da cui è scaturito un altro significativo filone di contenzioso è quella costituita dai casi in cui le società italiane che distribuiscono i dividendi alle società estere, al fine di poter assolvere al relativo pagamento, sottoscrivono un mutuo o un finanziamento con le stesse, che verrà estinto nel momento in cui verrà deliberata la distribuzione degli utili.

Altre osservazioni vanno segnalate con riguardo al fatto che in genere tra queste due distinte operazioni passa un periodo molto limitato di tempo (nell'ordine dei 3-4 mesi) e che le due società interessate (quella italiana che distribuisce i dividendi e quella estera che li percepisce) sono sempre legate da un rapporto madre-figlia, in cui quest'ultima è quella italiana.

In questo tipo di operazione si ravvisa un evidente intento elusivo, teso ad assicurarsi semplicemente un autofinanziamento di cui peraltro si fatica ad individuare "le valide ragioni economiche", richiamate sia dalla disposizione anti-elusiva¹²⁷ inserita nella norma convenzionale, sia dalla disposizione anti-elusiva generale prevista dall'art.37/bis comma 8 DPR 600/73.

Val la pena richiamare il loro contenuto, con il quale stabiliscono entrambe in perfetta sintonia che *"il soggetto che percepisce i dividendi dimostri che la partecipazione per la quale erano stati pagati i dividendi era stata acquistata da tale persona, in buona fede, per ragioni commerciali oppure nell'ambito dell'ordinaria attività di fare o gestire investimenti e che tale acquisizione non*

¹²⁷ Art. 10, comma 5, della Convenzione It-Uk e art. 10, comma 8, della Convenzione It-Fr.

costituiva il fine specifico o uno dei fini specifici del conseguimento del credito d'imposta.”

In questi casi il rigetto del ricorso si giustifica con la mancanza dei presupposti necessari per riconoscere il diritto al rimborso, non essendosi di fatto verificate tutte le condizioni di diritto previste dall'art. 10, commi 4 e 6 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Gran Bretagna, e dall'art. 10, commi 4 e 9 della Convenzione tra Italia e Francia.

Infatti gli artt. 10, comma 4, di entrambe le Convenzioni stabiliscono che *“una società residente del Regno Unito (o in Francia) ... che riceve da una società residente dell'Italia DIVIDENDI che darebbero diritto ad un credito d'imposta (ad un pagamento nel caso della Francia) se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto ad un credito d'imposta pari alla metà di detto credito d'imposta...”*.

Riguardo al significato da attribuire al termine “dividendi”, è il successivo comma 6, dello stesso art. 10, che ne chiarisce la portata, laddove così recita *“ai fini del presente articolo il termine <DIVIDENDI> designa i redditi derivanti da azioni, da azioni o diritti di godimento, da quote minerarie, da quote di fondatore o da altre quote di partecipazione agli utili, AD ECCEZIONE dei CREDITI ...”*.

Il tenore delle disposizioni in esame è assolutamente chiaro nella misura in cui *esclude in modo inequivocabile che i crediti possano essere considerati dividendi e, pertanto, fungibili con essi.*

Infatti mentre il “dividendo” designa l'utile distribuibile e *“diventa dividendo solo se, e solo nella misura in cui, la maggioranza assembleare decida di ripartirlo fra i soci”* e, quindi, *“un preciso diritto dell'azionista al dividendo nasce solo dalla deliberazione assembleare che disponga la distribuzione degli utili, e nasce nella*

misura in cui l'assemblea l'abbia disposta" ¹²⁸, il "credito" (oggetto di compensazione) può essere invece *"ogni situazione soggettiva giuridicamente rilevante che, a prescindere dalla fonte - promessa unilaterale, contratto, fatto considerato idoneo dalla legge - costituisca titolo, nei confronti di una parte qualificata e determinabile, ad una prestazione e comunque ad un comportamento anche di semplice astensione utile per la realizzazione di un interesse patrimonialmente valutabile"* ¹²⁹.

Nel caso di specie le due società di volta in volta coinvolte, quella italiana emittente i dividendi e quella inglese/francese percipiente, che hanno convenuto di compensare il debito costituito dal pagamento che la società emittente italiana avrebbe dovuto effettuare dei dividendi con il credito dalla stessa vantato nei confronti della società inglese per un finanziamento precedentemente erogato.

In alcuni casi si è anche avuto modo di evidenziare la mancanza della prova dell'avvenuta ricezione, essendo la compensazione legale posta in essere un *atto unilaterale a carattere recettizio* ¹³⁰.

E' pacifico che il termine pagamento, propriamente riferito alle obbligazioni pecuniarie, indica il modo in cui si attua il contenuto dell'obbligazione¹³¹; la cessione di credito, invece, non è sicuramente una forma di pagamento costituendo semplicemente una modificazione soggettiva nel lato attivo del rapporto obbligatorio comportando, infatti, il passaggio del diritto di credito da un soggetto ad un altro.

¹²⁸ F.GALGANO, "Le società per azione", Bologna, 1981, pag.194.

¹²⁹ P. PERLINGIERI, "Della cessione dei crediti", in *Commentario del codice civile* a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1982, pag. 12.

¹³⁰ F.GAZZONI, "Manuale di diritto privato", Napoli, IV ediz., pag. 564.

¹³¹ F. GAZZONI, op.cit., pag. 549.

L'unico caso in cui la legge prevede che la cessione sia fatta in luogo dell'adempimento è l'ipotesi contemplata dall'art. 1198 del c.c., ove, tuttavia, è previsto che l'obbligazione si estingue con la riscossione del credito.

La legge assimila questa ipotesi alla cessione *pro solvendo* come è dimostrato dal secondo comma dell'art. 1198 c.c. che fa salvo il disposto dell'art. 1267 c.c., secondo comma volto a porre un limite alla responsabilità del cedente nel caso appunto di cessione *pro solvendo*, quando cioè il cedente ha garantito la solvenza del debitore ceduto¹³².

Nel caso di specie si è trattato invece di una cessione *pro soluto* (non avendo l'ufficio alcuna prova documentale dell'avvenuta cessione) in cui, come è noto, il titolare del credito è tenuto a garantire l'esistenza dello stesso ma non la solvibilità del debitore.

In dottrina è stato autorevolmente sostenuto che nella garanzia della solvenza del debitore si garantisce non l'adempimento della prestazione né il suo equivalente patrimoniale, *ma la restituzione di quanto ricevuto, oltre di regola gli interessi, le spese e i danni*¹³³.

E' evidente che mancando tale circostanza, non è dato nemmeno conoscere gli esiti della cessione del credito non avendo la parte nemmeno a tale riguardo fornito alcuna prova che sarebbe stata costituita proprio in concreto dalla nota di accredito.

Pertanto la cessione di credito non ha fatto affluire alcuna somma di denaro verso la società ricorrente e, quindi, nessuna riscossione di dividendi si è avuta da parte sua a seguito della intervenuta cessione di credito, ragion per cui la società non può

¹³² F. GAZZONI, *op. cit.*, pag. 553; A. DI MAJO, "Dell'adempimento in Generale, in *Commentario del codice civile*", a cura di Scialoja e Branca, Bologna 1994, pag. 358 e seguenti.

¹³³ P. PERLINGIERI, "Della cessione dei crediti", in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna 1982, pag. 284.

ritenere che la semplice assegnazione di un credito sia assimilabile alla effettiva percezione dei dividendi, e di conseguenza valido presupposto per l'assegnazione del credito d'imposta non essendosi realizzata una doppia imposizione né da un punto di vista giuridico, né tantomeno da quello economico.

Difatti, è di tutta evidenza come non si realizzi nessuna delle ipotesi previste dal Commentario al Modello OCSE¹³⁴ perché si abbia una *doppia imposizione giuridica*, che può sorgere in tre distinti casi¹³⁵:

- 1) nel caso in cui entrambi gli Stati contraenti assoggettino la stessa persona a tassazione sul suo reddito prodotto a livello mondiale;
- 2) nel caso in cui una persona sia residente di uno Stato contraente e derivi il proprio reddito dall'altro Stato ed entrambi gli Stati impongano tassazione su tale reddito; e
- 3) nel caso in cui entrambi gli Stati contraenti assoggettino la stessa persona residente in uno Stato terzo, diverso dai due Stati contraenti, per un reddito prodotto in uno degli Stati contraenti.

Né d'altra parte si registra una *doppia imposizione economica*, ipotesi che si verifica laddove più di un soggetto venga tassato relativamente allo stesso reddito.

Sui precedenti punti, ha avuto modo di esprimersi la Commissione Tributaria di Pescara¹³⁶ (passata in giudicato per rinuncia all'appello della ricorrente), la quale, trovatasi di fronte ad identica fattispecie in cui il pagamento dei dividendi alla società estera (in quel caso inglese) era avvenuto per il tramite di una compensazione del credito vantato dalla emittente italiana nei suoi confronti, ha affermato che “*merita attenzione il significato e concludente disposto del 6°*

¹³⁴ Cfr. Commentario al Modello OCSE – art. 23, paragrafo 3.

¹³⁵ A.DRAGONETTI-V.PIACENTINI-A.SFRONDINI, “*Manuale di Fiscalità internazionale*”, IPSOA ed.2004, pagg. 45 ss.

¹³⁶ C.T.P. Pescara – sentenza n.234/01/04 del 09/11/2004; nello stesso senso C.T.P. Pescara– sentenza n. 176/01/05 del 10/05/2005; id. n. 129/04/06 del 26/9/2006.

paragrafo del più volte citato art. 10 della Convenzione, che così recita: ai fini del presente articolo il termine dividendi designa i redditi derivanti da azioni o diritti di godimento, da quote minerarie, da quote[omissis]...., ad eccezione dei crediti. Si evince chiaramente dal dettato normativo che la stessa convenzione (con una sorta di interpretazione autentica) ha escluso, cum omni causa, che i crediti possano essere considerati dividendi (né di conseguenza, fungibili, come nella specie, con gli stessi)”.

La Commissione ha in particolare posto a base della propria decisione la circostanza che sia escluso che un pagamento effettuato con la compensazione di un credito possa rappresentare una modalità di pagamento idonea ai fini dell'applicazione della Convenzione per avere diritto al credito d'imposta.

Difatti tale modalità non è in grado di assicurare proprio una delle condizioni previste dalla Convenzione, ossia quella consistente nell'essere la società richiedente il rimborso per doppia imposizione la “beneficiaria effettiva”.

Con tale espressione si intende la società che ha concretamente riscosso, percepito ed incassato i dividendi distribuiti ed assegnati, ossia che sia reale l'erogazione e la percezione di quanto dovuto e spettante a titolo di dividendi, tant'è il Commentario al modello OCSE al punto 12 del paragrafo 2 del commento all'art. 10 specifica testualmente che “il requisito del beneficiario effettivo è stato introdotto ...per chiarire l'espressione “pagati”...”.

E più avanti lo stesso punto 12 si cura di precisare che “l'espressione beneficiario effettivo non è utilizzata con un'accezione tecnica e restrittiva, ma piuttosto deve essere intesa nel suo contesto e alla luce dello scopo e delle finalità della Convenzione, in particolare quello di evitare la doppia imposizione e prevenire

l'evasione e l'elusione fiscale"; scopo questo ribadito peraltro dallo stesso Commentario nel capitolo I ove viene trattato il paragrafo relativo all'uso improprio della Convenzione.

La circostanza per la quale, da un lato, la stessa OCSE non ha sentito il bisogno di approfondire il senso del concetto in esame (rafforzando invece il termine beneficiario attraverso uno specifico aggettivo), e dall'altro lato che nessun membro dell'OCSE ha ritenuto di dover fare osservazioni relative al suo significato, depongono quindi a favore della tesi sostenuta dalla Commissione Tributaria di Pescara anche in altre sentenze relative a controversie analoghe in cui vi era la richiesta di rimborso del credito d'imposta da parte di un soggetto non residente in relazione a dividendi compensati con un credito, che in quel caso aveva assunto la forma dell'accensione di un mutuo.

Appare quindi del tutto condivisibile l'affermazione dei giudici della C.T.P. di Pescara posta a base delle varie sentenze citate, laddove rilevano che *“il negozio giuridico utilizzato (compensazione) è lecito e valido sul piano civilistico, ma non è rilevante sul piano tributario. Nel caso che ne occupa, invero, si ha una controversia tributaria e non civilistica: non si tratta di stabilire, difatti, se la forma di pagamento utilizzata (compensazione) sia o meno soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'azionista [omissis], bensì necessita acclarare se sussista o meno il diritto della detta società britannica a beneficiare del credito d'imposta a carico dell'amministrazione finanziaria italiana; diritto, ripetesi, scaturente dal presupposto rappresentato dalla intervenuta, reale, duplice imposizione.*

Imposizione che, anche per il fisco britannico, richiede l'effettivo conseguimento/acquisizione del reddito medesimo, sub specie di dividendi, quindi la

percezione/riscossione degli stessi, con il conseguente incremento reale del reddito imponibile societario”.

Tuttavia, trascurando il Commentario, è la stessa norma convenzionale ad esigere che sia l'erogazione che la percezione di quanto dovuto e spettante a titolo di dividendi devono essere reali.

Quanto appena detto trova conferma nel testo dello stesso art. 10 della Convenzione italo-inglese/francese ove, ad esempio, si legge:

Paragrafo 2: “..... nello Stato contraente di cui la società che paga i dividendi ne è l'effettivo beneficiario” ; così nei paragrafi successivi, ai par. 3,4,7,9,10; in particolare al par. 7, ove si ripete l'espressione “*le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non si applicano nel caso in cui il beneficiario effettivo*”.

Ne consegue che l'interpretazione del termine “*pagati*” deve essere basata sul contesto del trattato con particolare attenzione allo scopo dello stesso nel senso sopra specificato ed in stretta relazione alla locuzione di beneficiario effettivo.

Un'eventuale interpretazione basata sul diritto nazionale, non può essere ritenuta idonea in quanto può portare a differenti applicazioni della norma convenzionale dal momento che ad uno stesso concetto può essere attribuito un significato del tutto differente nei diversi Stati.

Del resto lo stesso Commentario, rileva, sia pure con riferimento al tema degli interessi (Art.11, paragrafo 3) ma con una affermazione abbastanza generica, che “*nel Modello di Convenzione i riferimenti alla legislazione interna dovrebbero per quanto possibile essere evitati*”.

Pertanto la compensazione non ha fatto affluire alcuna somma di denaro verso le società estere teoricamente percipienti interessate all'operazione e, quindi, nessuna

riscossione di dividendi si è avuta da parte loro a seguito della intervenuta compensazione, ragion per cui sarà agevole rilevare che la semplice compensazione tra le parti di debiti-crediti non sia assimilabile alla effettiva percezione dei dividendi, e di conseguenza non costituisce valido presupposto per l'assegnazione del credito d'imposta.

Le circostanze sopra evidenziate assumono decisivo rilievo in considerazione viepiù del fatto che le società istanti/ricorrenti hanno chiesto con le proprie istanze il rimborso del credito d'imposta sui dividendi in applicazione della Convenzione Italia – Regno Unito (Francia) sottoscritte bilateralmente dai due Paesi “al fine di evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali”: quindi, ciò che viene chiesto, ai fini di una corretta applicazione della Convenzione, ad un soggetto che si trovi nelle condizioni delle suddette società, consiste semplicemente nel *dimostrare di aver subito una doppia imposizione.*

È di tutta evidenza osservare che, nel caso in cui il dividendo di fonte italiana non sconti all'estero nessuna imposizione, verrebbero a mancare i presupposti per un eventuale rimborso; ma poiché, come previsto dalla Convenzione italo-inglese/francese, tra i presupposti per avere diritto al rimborso figura espressamente l'aver la società istante incluso l'ammontare lordo dei dividendi nella base imponibile dell'imposta inglese sulle società, è con tale adempimento che la società inglese/francese si verrebbe ad esporre ad una doppia imposizione.

Ragionando in parallelo con la situazione in cui verserebbe un socio italiano percettore dei dividendi, qualora questi avesse ricevuto utili distribuiti da una società italiana, avrebbe potuto “sterilizzare” la tassazione operata in capo alla società

attraverso il meccanismo previsto dall'art. 14 del T.U.I.R (nel testo in vigore fino al 31/12/2003), operando una detrazione in dichiarazione.

Il socio inglese/francese, di converso, non può operare alcuna detrazione in quanto non presenta in Italia alcuna dichiarazione, ma si trova comunque nella condizione di poter far valere una situazione di doppia imposizione che, nel momento in cui presenta in Gran Bretagna/Francia la propria dichiarazione, riemerge come diritto alla restituzione, da parte dell'amministrazione fiscale italiana, di una somma che altro non è se non un credito d'imposta corrispondente alle imposte già pagate in Italia dalla società distributrice dei dividendi.

Le considerazioni che precedono sono valide anche nel caso in cui la compensazione o cessione di credito si realizzi con un altro istituto, quello della novazione oggettiva: ad esse però se ne aggiungono anche delle altre di seguito descritte.

In questo caso infatti la mancanza della nota di accredito, adeguatamente sottolineata dall'Ufficio, veniva giustificata dalla società con il fatto che in sua vece veniva allegato un contratto di mutuo stipulato tra la società italiana (mutuatario) e quella estera (mutuante) in quanto la società distributrice dei dividendi (quella italiana), non potendo adempiere (?!?) all'obbligazione del pagamento relativo agli stessi, (punto 1 del contratto di mutuo) ha proposto la conversione del debito in un mutuo fruttifero, operazione peraltro ripetutasi per ben quattro anni di seguito (e non è dato sapere se sia stata realizzata anche nelle annualità precedenti in cui le istanze venivano presentate ad altri Uffici).

Dalla lettura dei distinti contratti di mutuo stipulati per singola annualità si evince che il mutuante ha diritto di ricevere dal mutuatario una certa somma a titolo di dividendi in qualità di azionista della società italiana.

Al punto n. 4 – Distribuzione dei dividendi al mutuante – è detto testualmente che *“l’obbligazione del mutuatario di distribuire i dividendi al mutuante, è adempiuta dall’esecuzione di questo accordo...”*.

Secondo autorevole dottrina¹³⁷, *“il mutuo è un contratto di natura reale”*, cioè si perfeziona con la *“traditio”* del suo oggetto come è evidente dalla previsione della consegna di una determinata quantità di denaro ai sensi dell’art. 1813 c.c..

La consegna si attua mediante l’attribuzione al mutuatario della disponibilità giuridica della somma: affinché si realizzi tale *“disponibilità giuridica”* occorre che il mutuante crei un titolo autonomo di disponibilità a favore del mutuatario, per es. trattandosi di mutuo di denaro accreditando la somma nel conto corrente bancario di quest’ultimo.

In tal senso si è espressa la Suprema Corte¹³⁸ secondo la quale *“Il mutuo è un contratto di natura reale che si perfeziona con la consegna di una determinata quantità di denaro ovvero con il conseguimento della giuridica disponibilità di questa da parte del mutuatario; ne consegue che la “traditio rei” può essere realizzata attraverso l’accredito in conto corrente della somma mutuata a favore del mutuatario, perché in tal modo il mutuante crea, con l’uscita delle somme*

¹³⁷ GAZZONI F., *“Manuale di Diritto Privato”*, Napoli, 1996, pag. 1077; così come MASTROPAOLO F., *“Trattato di Diritto Civile”*, diretto da Rodolfo Sacco, parte 7, I Contratti Reali, UTET.

¹³⁸ Corte di Cassazione, sez. I, sentenza n. 2483 del 21/02/2001.

*dal proprio patrimonio, un autonomo titolo di disponibilità in favore del mutuatario”*¹³⁹.

Alla luce di quanto detto la domanda di rimborso del credito di imposta sui dividendi potrà anche fondarsi sul contratto di mutuo, ma *tale contratto*, per essere tale e per esplicare i suoi effetti ai fini che qui ne occupano, *deve perfezionarsi in tutti i suoi elementi costitutivi, tra i quali spicca senza ombra di dubbio il pagamento.*

Poiché in questa sede, stiamo parlando infatti di istanze di rimborso in cui vi è l’inversione dell’onere della prova, l’istante ha l’onere di provare gli elementi posti a base della sua istanza, in questo caso rappresentati da quelli costitutivi di tale contratto e quindi, non solo la consegna della somma ma anche il titolo di essa; in mancanza di tale prova, ne deriva che conseguentemente non è individuabile l’effettivo beneficiario, che rimane indimostrata la doppia imposizione a suo carico e che ciò giustifica il mancato accoglimento dell’istanza di rimborso da parte dello scrivente ed il successivo rigetto del ricorso da parte dei giudici di primo grado¹⁴⁰.

¹³⁹ In tal senso vedi anche Cass. sez. III, 10/02/2000, n. 1461; Cass. sez. I, 08/03/1999, n. 1945; Cass. Civile sez. I, 15/07/1994 n. 6686.

¹⁴⁰ C.T.P. Pescara – sentenze nn. 8/01/04 del 24/02/2004 e nr. 19/01/05 del 01/02/2005.

§ 4.4) ONERE della PROVA: INVERSIONE ed ASSOLVIMENTO

Le considerazioni svolte sulle circostanze che i soggetti istanti devono documentare e dimostrare al fine di vedersi riconosciuto il proprio diritto al rimborso, sono utili per introdurre un altro aspetto determinante nel contenzioso sotteso ad istanze di rimborso.

Difatti in tali casi vi sarà una sostanziale ed ineludibile inversione dell'onus probandi, questa volta posto a carico del contribuente e non dell'Ufficio, dal momento che non si verte in ipotesi di accertamento.

In merito, giova ricordare¹⁴¹ innanzitutto che, in tema di disciplina degli atti propulsivi dei privati, tra i principi fondamentali relativi agli elementi essenziali dell'atto stesso, rientrano, tra gli altri, l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto, oltre che dei motivi, che giustificano l'istanza.

E' evidente, allora, che il richiedente un provvedimento a sé favorevole, deve documentare adeguatamente il possesso dei requisiti prescritti, con conseguente inammissibilità di quelle istanze carenti della documentazione necessaria.

Qualsivoglia procedimento amministrativo, infatti, si apre con l'iniziativa, che può essere autonoma, come nel caso di iniziativa di ufficio della stessa autorità procedente, od eteronoma, se spettante ad un privato, o ad altra amministrazione.

Nel caso che ci occupa non è prospettabile alcun obbligo di provvedere d'ufficio.

Il problema è che manca proprio una istanza di parte completa, idonea a far sorgere, per l'amministrazione, l'obbligo di procedere e, a seguire, di provvedere.

¹⁴¹ Sul punto, per tutti, VIRGA, "Il provvedimento amministrativo", Milano 1972, pagg.237 ss.

In particolare, è possibile individuare, con la migliore dottrina¹⁴², un vero e proprio *onere di documentazione* in capo all'istante in riferimento ai requisiti di legittimazione, al quale si connette, nel caso di documentazione lacunosa o contraddittoria o priva di rilievo probatorio, un conseguente *onere* del soggetto privato *di integrare tale documentazione*.

E' noto che l'*onere* è una situazione giuridica soggettiva attiva in presenza della quale "*il soggetto deve tenere un dato comportamento al fine di realizzare [...] un interesse proprio*", ragion per cui "*se quel dato comportamento non è in concreto tenuto derivano al soggetto effetti negativi*"¹⁴³.

Pertanto, in presenza di una documentazione carente, non è possibile procedere all'adozione di alcun provvedimento, in ragione dell'impossibilità di istruire la relativa istanza, con connessa inammissibilità della formazione del silenzio rifiuto.

Quanto esposto risulta ancora più fondato laddove si consideri che vi sono alcune precise disposizioni dalle quali si evince la documentazione da presentare a corredo dell'istanza di rimborso in materia di crediti d'imposta sui dividendi:

- l'art. 27 *bis* del D.P.R. n. 600/73 e l'art. 29 e l'art. 14, comma a) lett. i) (rispettivamente della Convenzione Italia-Regno Unito e Italia-Francia) che richiedono l'attestazione dell'Autorità fiscale del beneficiario e ne stabiliscono il contenuto con il richiamo all'art. 96 *bis*, comma 2 del DPR 22/12/1986 n. 917 e all'art. 27, comma 3, DPR 600/73;
- l'art. 27 *bis*, primo comma, stesso decreto che richiede "*una partecipazione diretta non inferiore al 25% del capitale della società che distribuisce gli utili.....a condizione che la partecipazione sia detenuta ininterrottamente da almeno un*

¹⁴² VIRGA, *op. cit.*

¹⁴³ GAZZONI, "*Manuale di diritto privato*", Napoli 1994, pag. 64.

anno” (lo stesso requisito è richiamato dall’art.96 *bis*, primo comma del DPR n. 917/86),

➤ gli artt. 10 delle suddette Convenzioni ove si parla di effettivo beneficiario (requisito che determina la necessità di richiedere la nota di accredito in originale che, se fornita, costituisce l’includibile prova dell’effettivo trasferimento dei dividendi al percipiente/istante), concetto posto in funzione antiabuso anche dallo stesso art. 27 *bis* del DPR n. 600/73.

Tali disposti si caratterizzano tutti per il fatto di prevedere una inversione dell’onere della prova in ragione del fatto che si verte in tema di richiesta di agevolazioni/rimborsi da parte del contribuente.

Vi sono precise norme poi che stabiliscono quale deve essere il contenuto dell’attestazione rilasciata dalle competenti autorità fiscali estere, ed in particolare l’art. 27, comma 3 del DPR 600/73.

A questo scopo l’art. 27 comma 3 del D.P.R. 600/73 stabilisce che *“I soggetti non residenti, diversi dagli azionisti di risparmio, hanno diritto al rimborso, fino a 4/9 della ritenuta, dell’imposta che dimostrino di aver pagato all’estero in via definitiva sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato estero”* .

Sul punto la norma è categorica: *il rimborso spetta qualora la parte abbia provato l’avvenuta percezione dei dividendi e l’assolvimento degli obblighi fiscali nel paese ove il percipiente è residente* .

In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza¹⁴⁴ ritenendo che il presupposto per il rimborso di una minore imposta dovuta in base all’applicazione di una

¹⁴⁴ Corte di Cassazione 29/3/2000 n. 3861; id. n. 4510 dell’11/4/2000.

Convenzione contro le doppie imposizioni, è la prova dell'avvenuta percezione dei dividendi e l'assolvimento degli obblighi fiscali nel Paese di residenza del percipiente.

In definitiva la *ratio* della norma interna e di quella convenzionale più volte richiamate è identica, in quanto l'obiettivo di entrambe è l'eliminazione della doppia imposizione internazionale evitando però gli abusi.

È questa la ragione prima della Convenzione in oggetto e più in generale delle Convenzioni internazionali in materia fiscale, come si può facilmente vedere dal titolo stesso di entrambe le Convenzioni.

Va peraltro ricordato che *l'art. 2697 c.c.* pone il principio generale, valido per tutti i giudizi sui diritti, che assegna alle parti il compito di fornire al giudice prova dei fatti che costituiscono il fondamento delle rispettive domande ed eccezioni: tale compito è l'onere della prova.

Data la suddetta premessa, è allora agevole sostenere, con la migliore dottrina, che *“l'incombenza dell'onere della prova [...] opera in funzione del vantaggio che ciascuna di esse [n.d.e.: parti] è destinata a ricavare alla stregua del diritto sostanziale dalla (e quindi in relazione al rispettivo interesse alla) dimostrazione dei fatti dedotti in causa”*¹⁴⁵.

Sul punto è opportuno rinviare, a conferma dell'incombenza dell'onere probatorio sui soggetti istanti, a quanto esposto da altra autorevole dottrina¹⁴⁶, che ha avuto modo di affermare che *“nel processo tributario il ricorrente, sempre attore in senso formale, lo è in senso sostanziale soltanto nelle ipotesi di richieste di restituzioni o*

¹⁴⁵ PASQUALE RUSSO, *“Manuale di diritto tributario”*, Giuffrè, Milano 1996, pag. 461.

¹⁴⁶ CAMPEIS/DE PAULI, *“Il manuale del processo tributario”*, Cedam, Padova 2002, pag. 249.

di riconoscimento di agevolazioni, quando cioè ricorre avverso un rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi”.

Sulla questione, merita di essere segnalata anche la giurisprudenza della Suprema Corte¹⁴⁷, ove si può leggere che *“ogni pretesa che si formula in un giudizio ha la necessità di essere provata nei suoi fatti costitutivi. L’art. 2697 del codice civile è norma di carattere generale, che trova sicuramente applicazione anche nella materia tributaria”*, nonché, a seguire, che *“tale prova può essere più o meno difficoltosa [...] ma non può sostenersi che di essa si può fare a meno (perché sarebbe assolutamente irrilevante), poiché in questo modo le affermazioni di chi formula una pretesa avrebbero un automatico valore di prova. Il che non è ammissibile”*.

In tal senso si è espressa anche giurisprudenza di secondo grado¹⁴⁸ (di cui si rileva l’utilità essendo inerente alle doppie imposizioni) ha affermato: *“Il fatto costitutivo del diritto al rimborso è, e non può non essere, in tutti i casi, la doppia imposizione nel paese erogante e nel paese di residenza del contribuente [...]. Solo qualora vi sia provata la doppia imposizione può darsi luogo al rimborso, richiesto dal contribuente. L’onere della prova del fatto costitutivo è del contribuente”*.

¹⁴⁷ Cassazione, sez. V, n. 8439 del 4/5/2004.

¹⁴⁸ C.T.Regionale - Umbria - sentenza n. 27 del 23/03/2004.

§ 4.5) Importanza della terminologia usata nelle Convenzioni che adottano il Modello OCSE: il caso della Convenzione stipulata dall'Italia con Francia e Regno Unito

Oggetto del presente paragrafo sarà la disamina delle controversie che hanno tratto origine dalle istanze di rimborso presentate da società inglesi e francesi per la restituzione del credito d'imposta su dividendi percepiti in applicazione delle *“Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali”* vigenti tra l'Italia da un lato e la Gran Bretagna e la Francia, dall'altro.

Le norme convenzionali di riferimento sono rappresentate in entrambi i casi dall'art. 10 relativo ai dividendi erogati da una società dell'uno o dell'altro Paese (in questo caso naturalmente l'Italia).

Però, la singolarità della materia controvertita consiste nel fatto che, pur provenendo gli artt. 10 delle Convenzioni tra Italia-Francia e Italia-Regno Unito dalle stesse fonti (il Modello di Convenzione O.C.S.E.), vi è una diversa stesura dei due testi normativi che si concretizza in un diverso uso lessicale dei termini in essi utilizzati, che ha portato la Suprema Corte ad assumere in relazione ad essi un diverso orientamento (al punto da rendere più che mai opportuno un pronunciamento a Sezioni Unite) circa il termine entro il quale presentare le istanze.

In particolare la Corte di Cassazione ha deciso nel primo caso per l'applicabilità del termine di prescrizione ordinario decennale, mentre per quel che riguarda la Convenzione con il Regno Unito ha manifestato un orientamento diverso ritenendo ad essa applicabile il termine di 48 mesi previsto dall'art.38 DPR 602/73.

Possiamo quindi iniziare dall'esame delle due norme¹⁴⁹ con le quali l'Italia ha ratificato le Convenzioni rispettivamente con la Gran Bretagna e la Francia.

L'art. 10, comma 4, lett. a) della Convenzione Italia-Gran Bretagna recita così *“Un residente del Regno Unito che riceve dividendi da una società residente dell'Italia ... omissis ... ha diritto, se è il beneficiario effettivo dei dividendi, al credito d'imposta con riguardo a tali dividendi cui una persona fisica residente dell'Italia avrebbe avuto diritto se avesse ricevuto gli stessi dividendi, previa deduzione dell'imposta prevista nel paragrafo b). Questa disposizione non si applica se la persona che percepisce i dividendi ed il credito di imposta non è a tal titolo soggetta all'imposta del Regno Unito”*.

L'omologo art. 10, comma 4, lett. a) della Convenzione con la Francia dispone di converso che *“Un residente della Francia che riceve dividendi da una società residente dell'Italia, i quali darebbero diritto ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto ad un pagamento da parte del Tesoro italiano pari a detto credito d'imposta, diminuito della ritenuta alla fonte con l'aliquota prevista al paragrafo 2, lettera b), quando si tratta:*

- i) di una persona fisica che include l'ammontare lordo dei dividendi nel suo reddito lordo determinato ai fini dell'applicazione dell'imposta francese sul reddito;*
- ii) di una società, diversa da quelle indicate al paragrafo 2-a), che include l'ammontare lordo dei dividendi nella base imponibile dell'imposta francese sulle società.”*

L'utilizzo della locuzione *“diritto ad un pagamento”* in luogo del termine *“rimborso del credito d'imposta su dividendi”* ha indotto la giurisprudenza di

¹⁴⁹ art. 10 della L. 5/11/1990 n. 329 (Conv. It – Uk) e art. 10 della L. 7/1/1992 n.20 (Conv. It – Fr).

legittimità nel caso francese ad escludere l'estensione della disciplina speciale relativa ai rimborsi di natura tributaria.

Questa impostazione va rigettata, dal momento che non è ragionevole pensare che una semplice diversità terminologica possa giustificare una differente soluzione interpretativa, anche e soprattutto perché il tenore letterale leggermente diverso nella traduzione delle due Convenzioni non è suffragato da alcuna differenza dal punto di vista sostanziale, giacché trattasi *in ambedue i casi di effettuare un rimborso del credito d'imposta su dividendi in ambito tributario*.

Le diverse determinazioni a cui si perverrebbe attraverso l'applicazione delle due Convenzioni ai soci inglesi e francesi beneficiari dei dividendi distribuiti dalle società italiane, porrebbero in essere una illegittima quanto ingiustificata diversità nell'esercizio dei rispettivi diritti di rimborso ad opera degli uni e degli altri.

Difatti i soci francesi si verrebbero a trovare nelle condizioni di poter esercitare il proprio diritto al rimborso in un lasso di tempo molto più ampio rispetto a quello degli omologhi inglesi, ponendo i primi al riparo dai controlli che le amministrazioni fiscali dei Paesi interessati (in questo caso l'Italia) devono predisporre al fine di verificare la legittimità dei rimborsi richiesti al fine di evitare quelle manovre elusive che talvolta si celano dietro queste operazioni e che sono alla base proprio del Modello di Convenzione O.C.S.E..

Così facendo si verrebbe ad accordare alle società francesi la possibilità di chiedere il rimborso al di fuori dei termini accordati alle Amministrazioni fiscali dei Paesi membri interessati per l'esercizio dei propri poteri di accertamento che, nel caso di specie, sono resi particolarmente difficoltosi dal fatto che i richiedenti sono soggetti non conosciuti al fisco italiano.

È di tutta evidenza che il riferimento operato dalla Convenzione con la Francia al *“diritto al pagamento da parte del Tesoro italiano di un ammontare pari a detto credito d'imposta diminuito della ritenuta alla fonte [...]”* ha natura evidentemente tributaria e funge da rimborso di un'imposta già applicata in capo alla società italiana.

Pertanto il caso in esame in nulla differisce rispetto a quanto accade per i flussi di dividendi verso società residenti nel Regno Unito.

Innanzitutto perché anche in questo caso si versa nella situazione in cui due sistemi impositivi vengono a fraporsi su una certa operazione “transfrontaliera” (nella fattispecie distribuzione e percezione di dividendi), il che, in mancanza della convenzione, darebbe luogo ad una doppia imposizione. Il medesimo reddito è infatti inciso in capo a due soggetti: una volta in capo al soggetto societario (distributore) ed una volta in capo ai suoi soci (percettori).

Il secondo motivo di tale corrispondenza è invece rinvenibile nella tipicità della Convenzioni in oggetto, che pur prevedendo una disciplina sostanzialmente analoga a quella contenuta in altri accordi del genere, hanno una specifica peculiarità che si riscontra soltanto in questi due casi.

In entrambe le Convenzioni, infatti, e solamente in queste due, oltre ad essere sancita la tassazione definitiva nel Paese di residenza del beneficiario effettivo dei dividendi provenienti dall'altro Stato contraente, è consentita anche una tassazione limitata alla fonte e, cioè, nel Paese di residenza della società distributrice.

Occorre inoltre ricordare che nell'ambito delle Convenzioni contro la doppia imposizione, l'attribuzione del credito d'imposta ai soci percettori di dividendi è volta a soddisfare l'esigenza di evitare che il medesimo reddito (dividendo), già

inciso in capo al soggetto distributore, venga nuovamente inciso in capo al soggetto percettore.

Si tratta quindi di un meccanismo di tipo compensativo che ha lo scopo di annullare, almeno parzialmente, il fenomeno della doppia imposizione economica.

È in tal senso che, a prescindere dalla diversa terminologia usata dal legislatore (il quale, mentre nella Convenzione Italia-Regno Unito parla di “*credito d'imposta*”, nella Convenzione Italia-Francia parla di “*diritto al pagamento di una somma corrispondente al credito d'imposta*”) la Convenzione italo-francese si configura anch'essa come uno strumento atto a consentire il recupero di quanto versato in più, per effetto appunto di una duplicazione, che viene neutralizzata attraverso il riconoscimento del diritto alla restituzione di un importo pari al credito di imposta interno.

Nel caso in cui il dividendo di fonte italiana non sconti all'estero nessuna imposizione, verrebbero a mancare i presupposti per un eventuale rimborso, ma poiché, come previsto anche dalla Convenzione italo-francese, tra i presupposti per avere diritto al rimborso figura espressamente l'aver la società istante incluso l'ammontare lordo dei dividendi nella base imponibile dell'imposta francese sulle società, è con tale adempimento che la società francese si è esposta ad una doppia imposizione.

Circa i termini si deve fare riferimento all'art. 38 comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, attualmente fissato in 48 mesi, precisando che però il presupposto per l'istanza di rimborso trova fondamento nel primo comma dell'art. 38 nella parte in cui esso prevede che l'istanza di rimborso possa essere presentata in tutti i casi di duplicazione, e non nelle norme del codice civile.

Se infatti le leggi d'imposta o quelle del processo tributario non disponessero nulla, allora solo sarebbe applicabile il termine decadenziale ordinario di dieci anni stabilito dall'art. 2946 del codice civile, ma poiché non è ravvisabile alcun vuoto normativo né nelle singole leggi d'imposta, né nelle leggi sul contenzioso tributario, il termine decennale non può essere richiamato.

La circostanza che oggetto del rimborso sia un credito d'imposta esclude che il diritto alla restituzione abbia fondamento in una norma privatistica, ma deve essere ricondotto ad un rapporto di natura tributaria con conseguente applicazione di disposizioni fiscali.

L'applicabilità dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973 deriva dall'evidente duplicazione d'imposta, dovuta a doppia imposizione, indipendentemente dall'esistenza di un sostituto d'imposta, la cui presenza o assenza non rileva, nel caso in esame, al fine di sussumere la fattispecie nell'ambito dei "versamenti diretti".

Non si dimentichi, infatti, che l'art. 38 comma 2, del D.P.R. 602/73, identifica i "soggetti" legittimati alla richiesta di rimborso, riferendosi al percipiente delle somme assoggettate a ritenuta, ma è l'art. 38 comma 1 ad individuare i "presupposti oggettivi" che legittimano una richiesta di restituzione.

È inoltre evidente la correlazione tra il primo ed il secondo comma dell'art. 38 citato, essendo le somme oggetto di ritenuta alla fonte riferite all'art. 27/bis del D.P.R. 600/73 ed appunto afferenti a dividendi distribuiti.

La società francese è titolare di un diritto di restituzione il cui esercizio è condizionato dalla presentazione entro un termine di decadenza di una richiesta di rimborso, soggetto al termine prescrizione di cui all'art. 38 più volte richiamato, in quanto l'esistenza del credito si ha per definitivamente accertata, nel senso che si

consolida in capo al soggetto, nel momento in cui il dividendo è incluso dal contribuente francese nella base imponibile dell'imposta sulle società.

La natura tributaria di quanto oggetto del diritto di restituzione alla società francese è confermata da quanto analogamente sarebbe accaduto se il percipiente dei dividendi non fosse stato un soggetto francese, ma si fosse trattato di un socio italiano.

Nel momento in cui quest'ultimo avesse ricevuto utili distribuiti da una società italiana, avrebbe potuto "sterilizzare" la tassazione operata in capo alla società attraverso il meccanismo previsto dall'art. 14 del T.U.I.R (nel testo in vigore fino al 31/12/2003), operando una detrazione in dichiarazione.

Il socio francese, di converso, non può operare alcuna detrazione in quanto non presenta in Italia alcuna dichiarazione, ma si trova comunque nella condizione di poter far valere una situazione di doppia imposizione che, nel momento in cui presenta in Francia la propria dichiarazione, riemerge come diritto alla restituzione, da parte dell'Amministrazione fiscale italiana, di una somma che altro non è se non un credito d'imposta corrispondente alle imposte già pagate in Italia dalla società distributrice dei dividendi.

Tale diritto alla restituzione corregge infatti l'iniquo meccanismo che, per effetto della concorrente competenza impositiva dello Stato di residenza del percipiente e dello Stato in cui i dividendi vengono corrisposti, provoca una doppia imposizione.

Quest'ultima affermazione riassume una pluralità di principi che, come ha avuto modo di precisare proprio la giurisprudenza della Suprema Corte¹⁵⁰ sono *"egualmente applicabili a tutte le convenzioni intervenute sulla materia, a*

¹⁵⁰ Cassazione del 16/11/2004 n. 21657.

prescindere dalle locuzioni parzialmente diverse in esse contenute, poiché il credito d'imposta azionabile dal socio straniero non cambia natura sia che lo si definisca (come avviene nella Convenzione Italia-Francia n. 20 del 1992) come "pagamento" da parte del Tesoro italiano, sia che lo si qualifichi più esattamente come <credito d'imposta>, come avviene nella Convenzione fra Italia e Regno Unito".

Quanto alle norme che si rendono applicabili, entrambe le Convenzioni¹⁵¹ prevedono che *"l'imposta riscossa in uno stato contraente mediante ritenuta alla fonte è rimborsata su domanda del, o per conto del, contribuente o dello Stato del quale egli è residente se tale residente ha diritto ad un rimborso di tale imposta ..."* e che *"la domanda di rimborso deve essere presentata entro i termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente nel quale l'imposta è stata prelevata e deve essere corredata di un attestato ufficiale dello Stato del quale il contribuente è residente certificante ..."* il rispetto delle condizioni previste dalla Convenzione per ottenere il rimborso.

Ebbene sono le stesse Convenzioni che rinviano alla normativa interna del Paese che deve applicare la convenzione al fine di individuare le modalità procedurali atte a consentire il rimborso di quanto richiesto.

Nel caso dell'Italia, la norma applicabile è rinvenibile nella legge sulla riscossione, il D.P.R. 602/73, e precisamente nell'art. 38 .

Qualunque sia la norma di riferimento, l'erogazione del rimborso è subordinata alla presentazione di un'istanza, come meglio precisato dalla C.M. 151/94, secondo la quale *"non si farà luogo al rimborso di Ufficio delle somme in questione ma*

¹⁵¹ Art. 29, comma 2, Conv. It-Uk e art. 14 par. i del Protocollo alla Conv. It-Fr.

soltanto a seguito di apposita istanza da presentarsi alle Sezioni Staccate delle D.R.E. competenti per territorio” (dal 7/12/2001 al Centro Operativo di Pescara).

In tal senso si è espressa anche la dottrina¹⁵², concordando sulla necessità che il diritto al rimborso sia oggetto di un'apposita istanza in sede amministrativa, soggetta a termine di decadenza e ribadendo che *“affinché vi sia la formazione del silenzio dell'Ufficio, è necessario che preventivamente sia stata prodotta la domanda di restituzione dall'Ufficio tributario competente, entro i termini previsti dalle singole leggi d'imposta,”* oppure, come ritenuto da altri¹⁵³, *“in mancanza di disposizioni specifiche, entro 2 anni dal pagamento”*¹⁵⁴.

Le norme procedurali appena illustrate sono state pedissequamente seguite (se non nella circostanza, in questo caso determinante, del mancato rispetto del termine) dalle stesse società ricorrenti che hanno instaurato il contenzioso, che hanno presentato le istanze di rimborso all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente all'effettuazione del rimborso, del quale hanno poi impugnato il silenzio-rifiuto costituendosi nei modi di rito presso la competente Commissione Tributaria Provinciale.

Appare di conseguenza in tutta la sua evidenza la contraddizione del rinvio operato dalla giurisprudenza e dalle stesse controparti alla normativa civilistica ed al principio generale previsto dall'art. 2946 c.c. circa il termine di prescrizione ordinario da applicarsi solo ai soggetti francesi, rimanendo esclusi quelli inglesi.

Se è vero infatti che, *“ nel diritto comune vi è la possibilità di chiedere la restituzione di somme entro i lunghi termini prescrizionali”*, è altrettanto vero che

¹⁵² M. FINOCCHIARO, *“Commentario al nuovo contenzioso tributario”*, Milano, 1997, pagg. 456 e 457

¹⁵³ A. MESSINA, *“Rifiuto espresso o tacito della restituzione delle imposte nel nuovo processo tributario”*, in *Il Fisco*, 1996, pag. 4502.

¹⁵⁴ In applicazione dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. 546/92.

“in diritto tributario l’interesse ad una più celere definizione dei rapporti tra fisco e contribuente è alla base di alcune norme che – specie nelle imposte dirette – prevedono più brevi termini di decadenza” ¹⁵⁵ .

Peraltro è noto che l’istituto giuridico della “decadenza” trova il proprio fondamento nella necessità di non protrarre determinate situazioni al di là di tempi circoscritti, al fine di evitare dubbi e incertezze: in tal caso l’inerzia, da intendersi come riferita al tempo entro il quale occorre attivarsi per compiere l’atto impeditivo della decadenza, è sanzionata con la perdita del diritto, a cagione della perentorietà del termine, senza che possa avere alcun valore la quantità dello scostamento, sempre rilevante in sé, tra il termine entro cui compiere l’atto ed il momento, successivo ad esso, di effettivo compimento dello stesso.

Concordano in tal senso sia le regole del diritto tributario, che stabiliscono che in tale materia tutti i termini sono generalmente fissati a pena di decadenza in considerazione della prevalente necessità di garantire la certezza delle relazioni giuridiche e di evitare la necessità di accertamenti a grande distanza di tempo dai fatti¹⁵⁶, sia ampia dottrina solo in parte richiamata.

Al riguardo è ancora il LUPI, nel medesimo testo sopra richiamato, nel sottolineare che nelle imposte dirette il rimborso dei versamenti e delle ritenute deve essere richiesto entro il termine di decadenza di 18 mesi (ora 48 mesi) previsto dall’art.38 DPR 602/73, ad operare poi un interessante richiamo alla possibilità per le altre imposte per le quali i termini e le modalità particolari di rimborso manchino, di esperire quella che viene definita una “norma di chiusura” del sistema dei rimborsi delle imposte, ossia *“la procedura contenuta nell’art. 21 del D.Lgs. 546/92 secondo*

¹⁵⁵ LUPI, *“Diritto Tributario-parte generale”*, pag. 191; negli stessi termini anche DEL FEDERICO, *“Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”*, pag. 144.

¹⁵⁶ Cassazione nn. 9603 del 16/6/2003, n. 4420 del 26/3/2003, n. 3772 del 20/4/1994.

cui – ove le leggi d'imposta non prevedano termini diversi – il contribuente che ritenga di aver diritto a rimborsi ne fa istanza all'Ufficio tributario competente entro il termine di decadenza di 2 anni dal pagamento, ... decadendo dal diritto al rimborso non richiesto entro i termini suddetti”.

Peraltro va anche detto che il rinvio a questa norma c.d. di chiusura ha perso di incisività, dal momento che quando venne proposta si era in presenza di un art. 38 che prevedeva un termine di 18 mesi per l'esperimento delle istanze di rimborso; in tal caso la previsione di un termine più lungo (per la precisione di 6 mesi, ammontando a tanto la differenza tra il testo allora vigente dell'art.38 DPR 602/73 e l'art.21 D.Lgs. 546/92) consentiva di eliminare una delle motivazioni poste a base delle sentenze della Suprema Corte, consistente nell'affermare che si trattava di un termine troppo breve in considerazione delle difficoltà insite nella presentazione di un'istanza da parte di un soggetto residente all'estero.

La norma modificata dell'art. 38 ¹⁵⁷ che ha portato i termini per la produzione di istanze di rimborso da 18 a 48 mesi, peraltro uniformandoli a quelli previsti per l'accertamento, attribuisce un periodo più che congruo ai soggetti che lo volessero per esercitare questa possibilità.

Ricondotta la materia oggetto del contendere all'ambito tributario, è consequenziale che alle istanze presentate dalle società inglesi e francesi per ottenere il rimborso del credito d'imposta sui dividendi debba applicarsi la procedura prevista dall'art. 38 del D.P.R. 602/73 con la necessità di rispettarne i relativi termini di decadenza.

Ciò non viene di fatto neanche contestato dalle stesse società che, a riprova di ciò, hanno impugnato il silenzio-rifiuto dell'Ufficio.

¹⁵⁷ Come modificata dalla Legge n.133/99, in vigore dal 18/5/1999

Nell'ambito del diritto tributario, infatti, dopo l'introduzione nel nostro ordinamento della L. 241/1990 in materia di procedimento amministrativo, che ha generalizzato l'istituto del silenzio assenso, rendendo eccezionale la disciplina in deroga¹⁵⁸, l'unico caso in cui è applicabile l'istituto del silenzio-rifiuto è costituito proprio dalle istanze di rimborso ex art. 38 DPR 602/73 con gli strumenti di impugnazione previsti dall'art. 19, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 546/92.

Peraltro non vi possono essere dubbi sull'includibilità del credito d'imposta, destinato ad attenuare la duplice tassazione dei dividendi, tra *“le somme ritenute alla fonte afferenti i dividendi distribuiti”*, alle quali fa riferimento l'art. 27/bis, comma 4, DPR 600/73, (aggiunto dal D.Lgs. 6/3/1993 n. 136), dal che ne deriva l'inclusione nella disciplina prevista per il rimborso delle imposte, degli *“importi restituiti”* in applicazione della Convenzione¹⁵⁹, con la conseguente applicazione della normativa all'uopo prevista.

La riconducibilità della fattispecie all'art. 38 del D.P.R. 602/73, non esclude peraltro la possibilità di presentare un'istanza di rimborso, oltre che da parte di colui che ha effettuato il versamento, anche da parte *“del percipiente le somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata”*; ed è proprio il caso delle società inglesi e francesi che hanno percepito i dividendi in relazione ai quali procedono poi a richiederne il relativo credito d'imposta.

È proprio l'art. 38 del D.P.R. 602/73 a consentire il recupero del versamento effettuato dalla società che distribuisce i dividendi, che è da qualificarsi come diretto

¹⁵⁸ Corte Costituzionale n. 169 del 5/5/1994.

¹⁵⁹ Cassazione – Sez. V – n. 3303 del 19/02/2004 ; id. Cassazione – Sez. V – n.1770 del 30/01/2004 .

poiché, come chiarito dalla Cassazione a Sezioni Unite ¹⁶⁰, *“il versamento diretto è da identificarsi in tutti quei versamenti che costituiscono corrisposizioni di somme non riscosse mediante ruoli”*, facendo quindi riferimento a tutti quei *“versamenti effettuati dal contribuente senza previo atto impositivo”*, qualora il contribuente ritenga che il tributo non fosse in tutto o in parte dovuto, sia stato effettuato in base a generico errore o consista comunque in un duplicato.

La circostanza che accanto all'errore materiale l'art. 38 D.P.R. 602/73 preveda il caso di *“duplicazione”*, deve essere infatti letta nel senso che danno diritto alla richiesta di rimborso tutte quelle situazioni in cui il contribuente abbia pagato due volte le imposte sullo stesso reddito, a prescindere da un errore materiale, o comunque in ipotesi diverse da quelle in cui la duplicazione sia stata il frutto di un errore materiale.

Appare pertanto palese che la fattispecie della *“duplicazione d'imposta”* non presenta particolari problemi, in quanto essa si verifica in qualsiasi caso in cui il contribuente, *per qualsiasi motivo, abbia proceduto due o più volte a versare uno stesso tributo.*

Con pronuncia più recente¹⁶¹ la Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi su un caso in cui sia i ricorrenti, sia i giudici di merito, in relazione ad un rimborso originatosi dall'applicazione della medesima Convenzione oggetto del giudizio, anche se relativamente ad un fenomeno di doppia imposizione riguardante un'altra categoria reddituale, hanno riconosciuto applicabile l'art. 38 del D.P.R. 602/73 all'ipotesi della duplicazione del tributo.

¹⁶⁰ Cassazione – SS.UU. - n. 2786/89 ; id. n. 8661 del 17/06/2002.

¹⁶¹ Cassazione n. 2116 del 2/2/2005.

Tale sentenza, pur non stabilendo nulla sul punto, essendo indiscussa tra le parti l'applicabilità dell'art. 38, ha comunque affermato un principio importante, e cioè che l'ipotesi della duplicazione ricorre nel caso in cui il primo versamento sia dovuto, e ha stabilito che quando sia chiesto il rimborso di somme pagate dal contribuente per effetto di doppia imposizione, il termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. 602/73 per proporre la domanda di rimborso "inizia a decorrere dalla data del secondo (=indebito) versamento, solo se il primo pagamento era normativamente dovuto".

Ciò evidentemente significa:

- 1) che l'art. 38 trova applicazione ai fenomeni di duplicazione del tributo;
- 2) che tale ipotesi ricorre anche quando il primo versamento non è frutto di un errore del contribuente ma è normativamente dovuto;
- 3) che la domanda di rimborso è sottoposta a termine di decadenza;
- 4) che occorre individuare il termine preciso da cui decorre il termine previsto per proporre l'istanza di rimborso.

Analogamente al caso esaminato con la menzionata sentenza, anche nel caso di specie ricorre l'ipotesi in cui l'indebito si origina da una causa del rapporto, originariamente esistente, poi venuta meno per effetto di eventi successivi, e che pertanto, anche nel caso in esame ricorrano tutti i presupposti per l'applicabilità dell'art. 38 del D.P.R. 602/73.

In effetti va rilevato che già in tempi meno recenti la Cassazione ¹⁶² aveva sottolineato che applicandosi l'art. 38 a tutti i versamenti diretti previsti per le imposte sui redditi, esso *ha carattere generale* e va osservato necessariamente per

¹⁶² Cassazione n. 11682 del 5/08/2002.

ogni istanza di rimborso che il contribuente voglia presentare in questa specifica materia, a prescindere dalle ragioni di fatto o di diritto che vengano dedotte.

Non si può negare che l'art. 38 sia una norma posta non solo a tutela dell'Amministrazione, poiché prevede dei termini di decadenza, ma anche del contribuente in quanto gli si riconosce un potere generalizzato di chiedere il rimborso di un'imposta che ritiene pagata indebitamente, anche se, inevitabilmente, l'esercizio di tale potere viene sottoposto ad un termine decadenziale.

È infatti indubbio che, avendo la Cassazione a Sezioni Unite¹⁶³ chiarito che l'art. 38 si applica a tutte le ipotesi di versamenti diretti, nelle categorie elencate dall'art. 38 sono ricomprese sia quelle ipotesi in cui il contribuente effettui dei versamenti o in via anticipata, tramite il sostituto, che risultano poi in eccesso rispetto al saldo dovuto a conguaglio, sia quelle in cui il contribuente effettui dei versamenti obbligato da una norma imperativa che poi venga considerata illegittima.

In entrambi i casi, infatti, siamo in presenza di un versamento diretto che è legittimo nel momento in cui viene effettuato e che diventa invece indebito in un momento successivo.

Quanto appena enunciato è stato confermato più volte dalla Suprema Corte¹⁶⁴, avendo questa affermato il principio per il quale l'art. 38 del D.P.R. 602/73 *“si riferisce a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento si assume indebito”*.

Il *principio di onnicomprensività* della disciplina di cui all'art. 38, è stato più di recente ribadito dalla Corte di Cassazione¹⁶⁵ che, insieme alle altre, non si discosta

¹⁶³ Cassazione – SS.UU. - n. 2786/1989.

¹⁶⁴ Cassazione n. 2927/1993; id. n. 3847/1993, id. n. 1229/1993; id. n. 8164/1992.

¹⁶⁵ Cassazione n. 3662/2004 del 24/02/2004 .

dall'indirizzo giurisprudenziale facente capo alla sentenza delle sezioni Unite della stessa Suprema Corte più volte richiamata.

Né sarebbe significativo contestare la *congruità del termine* previsto dall'art. 38 che, così come nelle ipotesi di errore, è confermata dal fatto che il contribuente è in grado tempestivamente di accorgersi dell'esattezza o inesattezza di quanto versato, per la fattispecie in esame è suffragata dalla circostanza che il contribuente è in grado di sapere che vanta un potenziale credito verso l'Amministrazione fiscale italiana.

Anzi, nel caso del credito d'imposta sui dividendi esteri, il contribuente è nelle condizioni di sapere a quanto ammonta il suo credito d'imposta nei confronti dell'erario italiano già nel momento in cui riceve il dividendo ed è già a conoscenza del fatto che presupposto per averlo in restituzione non è un fatto futuro incerto, come può essere l'eventuale dichiarazione di illegittimità della norma da cui l'obbligo del pagamento traeva origine, o l'accorgersi dell'errore commesso (cosa che potrebbe non verificarsi mai) ma un fatto futuro noto, che è quello della presentazione della dichiarazione nel proprio Paese di residenza con inclusione dell'importo dei dividendi percepiti nella base imponibile dell'imposta sulla società che si rende in tal modo definitiva.

La riconducibilità del caso in esame alla nozione unitaria dei versamenti diretti, dei casi cioè in cui si ha adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del contribuente di propria iniziativa, quindi in autoliquidazione o autotassazione, comporta l'applicabilità del termine previsto dall'art. 38 D.P.R. 602/73 alla presentazione dell'istanza di rimborso all'Amministrazione fiscale italiana.

Peraltro, il richiamo operato da alcune sentenze della Corte di Cassazione¹⁶⁶ alla circostanza che la Convenzione italo-francese, parlando di pagamento da parte del Tesoro italiano, vada letta come esclusione dall'ambito di applicazione del diritto tributario, merita per altra via di essere confutata non essendosi minimamente preoccupate di considerare che, a prescindere da altre plausibili argomentazioni di tipo sostanziale, *la Convenzione è datata e risente probabilmente di refusi, attualmente anacronistici, del periodo in cui anche i versamenti al Tesoro erano attinenti alla materia tributaria.*

Nel testo della legge sulla riscossione vigente all'epoca di riferimento della Convenzione (si ricordi infatti che la prima versione della Convenzione, rimasta inalterata salvo dettagli, risale al 1958, ed è stata ratificata nel 1963, entrando in vigore il 15 dicembre del 1967), era previsto che le imposte sui redditi fossero rimosse mediante versamenti diretti del contribuente all'esattoria e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato.

Nulla di strano, quindi, se all'epoca venne individuato come organo competente ad erogare il rimborso il Tesoro, anziché il Ministero delle Finanze.

Peraltro è da segnalare la contraddizione in cui è caduta recentemente la stessa Corte di Cassazione¹⁶⁷, la quale, sia pur affrontando il diverso profilo relativo alla misura degli interessi spettanti sulle somme richieste ma tardivamente restituite in forza della citata Convenzione italo-francese, ha enunciato delle inequivocabili affermazioni secondo cui il diritto della società francese ha natura tributaria ed ha ad oggetto un vero e proprio credito d'imposta.

¹⁶⁶ Cassazione n. 15373 del 4/11/2002; id. n.6913 del 7/5/2003; id. n. 7804 del 19/5/2003; id n. 13678 del 22///2004.

¹⁶⁷ Corte di Cassazione – Sez. Tributaria - nn.5026, 5027 e 5028 dell'8/3/2005 ; id. nn.2105, 2106 e 2107 del 2/2/2005

Difatti così recita la n.2105/05, di cui si riporta quasi integralmente il testo onde evitare di disperderne il significato: *“alla stregua di tale sintetica ricostruzione del dato normativo, non sembra potersi fondatamente dubitare della natura tributaria del rapporto intercorrente, ai sensi del citato paragrafo 4, lett. b) dell’art. 10, tra la società francese ed il Tesoro italiano.*

La causa della prestazione patrimoniale posta a carico del Tesoro in favore della società francese è infatti del tutto analoga – a prescindere dall’ammontare – a quella (di parziale rimborso dell’Irpeg scontato dalla società che ha distribuito i dividendi) propria del credito d’imposta riconosciuto al percipiente italiano di dividendi dall’art. 14 del DPR n.917/1986, e non può certo condurre a diversa conclusione il solo dato testuale, rappresentato dall’utilizzo, da parte del legislatore, dell’espressione “ ... ha diritto ad un pagamento (...) di un ammontare pari alla metà di detto credito d’imposta ...”, dalla cui genericità si vorrebbe dedurre la natura non tributaria del rapporto.

A prescindere, infatti dalla considerazione che la natura tributaria o meno di una prestazione discende dalle sue caratteristiche oggettive e non certo dalla qualificazione formale attribuitagli dal legislatore, soccorre al riguardo la constatazione che la analoga Convenzione italo-britannica per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva con Legge n.329 del 1990, contiene, anch’essa all’art. 10, paragrafo 4, lett. b) una disposizione identica, nella sostanza, a quella in esame , con la quale con proprietà terminologica sicuramente maggiore alla società madre residente del Regno Unito che riceve dividendi da una società residente dell’Italia viene riconosciuto il diritto (non al pagamento di una generica somma , bensì) ‘ad un credito d’imposta pari alla metà del credito d’imposta cui

una persona fisica residente in Italia avrebbe diritto se avesse ricevuto gli stessi dividendi', in tal modo eliminando ogni possibile dubbio riguardo alla natura tributaria del rapporto (nei due casi identico) di cui si tratta.

2.2. Se dunque deve convenirsi che il diritto della società francese ha ad oggetto un vero o proprio credito di imposta, ritiene il collegio che una corretta applicazione del principio di specialità non possa che condurre ad affermare l'erroneità della sentenza impugnata, in quanto ha ritenuto che la liquidazione dei relativi interessi debba avvenire in base alle norme codicistiche piuttosto che alla stregua dell'art. 44 del DPR 602 del 1973.

La norma del Testo unico sulla riscossione trova infatti applicazione in tutte le ipotesi in cui dall'Amministrazione finanziaria siano dovuti interessi in dipendenza di un rapporto giuridico tributario¹⁶⁸, atteso che la particolare disciplina da essa dettata trova la sua esclusiva giustificazione (e rinviene, di conseguenza, le condizioni della sua applicazione) nella speciale natura del credito cui gli interessi si riferiscono e nella particolarità dei soggetti e dei presupposti del rapporto¹⁶⁹, di talchè una interpretazione intesa ad escluderne l'applicabilità in ragione, sostanzialmente, della sola nazionalità del creditore si porrebbe in insanabile contrasto con l'art. 3 Cost. ”.

Da ultimo giova sottolineare che l'eventuale applicazione del termine di prescrizione decennale comporterebbe l'evidente illegittima *disapplicazione del principio di reciprocità* cui si ispirano gli strumenti convenzionali con conseguente *lesione del principio di non discriminazione* dei nazionali di uno Stato contraente

¹⁶⁸ Cassazione 13137/91.

¹⁶⁹ Corte Costituzionale, ordinanza n.288 del 1988.

rispetto ai nazionali dell'altro Stato contraente, ai sensi dell'art. 24 del Modello O.C.S.E. (riportato all'art. 25 nella Convenzione Italia-Francia).

In base a tale principio, i nazionali di uno Stato non possono essere assoggettati, a condizione di reciprocità, ad alcuna imposizione od obbligo, diversi o più onerosi di quelli a cui sono assoggettati, o potranno essere assoggettati, i nazionali dell'altro Stato contraente che si trovino nella medesima situazione.

Se abbiamo riguardo alla *legislazione della Francia in materia di rimborsi*¹⁷⁰, sarà agevole scoprire che la disciplina generale francese in materia di rimborsi prevede che le relative *istanze debbano essere presentate a pena di decadenza entro il 31 dicembre del secondo anno successivo* a quello in cui è maturato il diritto.

Di conseguenza, ammettere un diverso termine per i soggetti francesi che chiedono il rimborso all'A.F. italiana rispetto a quello previsto per i contribuenti italiani che si vengano a trovare nelle medesime condizioni nei confronti del fisco francese, significherebbe porre in essere quella illegittima discriminazione di trattamento che la Convenzione vieta perentoriamente.

D'altronde è parimenti significativo l'esame delle circostanze che hanno portato all'emanazione della Circolare Ministeriale dell'11/3/1994 da parte dell'A.F. francese sulle modalità procedurali per il rimborso alle società italiane del c.d. *Avoir Fiscal*, la cui effettuazione è prevista dal 15 gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stato pagato il dividendo.

Ebbene, l'A.F. francese, in attesa che anche la corrispondente italiana facesse altrettanto, arrivò a sospendere unilateralmente i rimborsi alle società italiane. Particolare questo che comportò l'immediato adeguamento da parte del Ministero

¹⁷⁰ Vd. sito internet del Ministero delle Finanze francese del BOI - Bulletin Officiel des Impôts: dall'art. R* 196-1 all'art. R* 196-6 .

delle Finanze italiano che, cercando di modularsi sulla medesima lunghezza d'onda di quello francese, emanò la C.M. 18/6/1994 n. 151 (che stabiliva che alla fattispecie dei rimborsi relativi ai crediti d'imposta su dividendi a soggetti francesi e inglesi si applicasse l'art. 38 DPR 602/73 con i relativi termini – all'epoca previsti in 18 mesi) individuando una soluzione conforme a quella dei colleghi transalpini onde evitare fenomeni di discriminazione.

Anche sulla base di questa motivazione si registra il primo pronunciamento favorevole¹⁷¹ alle tesi dell'Amministrazione fiscale italiana da parte dei giudici di prime cure della Commissione Provinciale di Pescara¹⁷², che ha altresì ritenuto che *“in soggetta materia tornino applicabili le norme tribautrie, rinvenibili nel combinato disposto dall'art. 10 della L. 20/1992, dall'art. 14 comma b) lett. i) del Protocollo alla Convenzione Italia Francia, dall'art. 38 comma 2 DPR 602/73”*.

Infine, il giudice di prime cure pescarese chiosava nelle conclusioni precisando che l'applicazione del termine previsto dall'art. 38 alla fattispecie in oggetto si rendeva necessaria *“allo scopo di salvaguardare la disciplina delle ritenute alla fonte prevista dalla Convenzione, in armonia con l'art. 10 del Modello OCSE sulla doppia imposizione ed il principio di reciprocità stabilito dal citato art. 24 dello schema OCSE di Convenzione”*.

¹⁷¹ In precedenza si era avuto, contrario all'A.F., C.T.P.Pescara n.171/01/05 del 26/4/2005.

¹⁷² Commissione Tributaria Provinciale di Pescara – Sez. 4 – sentenza n. 102/04/06 del 6/6/2006.

Capitolo 5

I BONUS OCCUPAZIONE PER IL SUD : AIUTI DI STATO A CUI SI APPLICA LA REGOLA *DE MINIMIS*

§ 5.1) La disciplina dei crediti d'imposta per l'occupazione (I.C.O.) dalla Finanziaria 2001 in poi

L'ultimo filone di contenzioso oggetto del presente lavoro è quello costituito dal cospicuo numero di ricorsi presentati da soggetti che hanno richiesto la disapplicazione della regola del *de minimis* all'ulteriore credito d'imposta previsto dalla Finanziaria 2003¹⁷³ per gli incrementi occupazionali realizzati da imprese operanti nel mezzogiorno d'Italia.

Si tratta di un altro settore di attività assegnate al C.O.P. che ha il compito di gestire e controllare tutti i crediti d'imposta istituiti dalla Tremonti Sud in poi, in relazione ai quali, al fine di evitare le procedure d'infrazione U.E., sono state cambiate nel corso dell'anno 2002 le regole per l'assegnazione, visto che ora vengono attribuiti solo previo preventivo assenso del C.O.P..

Il credito d'imposta è figura normativa di recente introduzione nell'ordinamento tributario italiano.

L'attuale sistema di prelievo fa perno, da un lato, sulla applicazione generalizzata della regola dell'autoliquidazione da parte dei soggetti passivi delle imposte relative ai redditi dichiarati, con conseguente obbligo di versamento diretto delle imposte

¹⁷³ Art. 63 Legge 27/12/2002 n. 289 .

stesse, e dall'altro si incentra sul metodo delle ritenute alla fonte, dei rimborsi e dei crediti d'imposta.

Risulta in particolare un quadro in cui si delineano situazioni giuridiche soggettive dalle quali, nel loro normale assetto, scaturisce un credito verso l'ente impositore. Può infatti sorgere un diritto di rimborso del soggetto passivo quando i pagamenti effettuati nel corso del periodo d'imposta, in via di anticipazione, ritenuta alla fonte, versamenti d'acconto, risultano di ammontare maggiore del debito risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Da questi vanno distinti i crediti d'imposta previsti da leggi speciali, che rappresentano un bonus da utilizzare in compensazione delle imposte dovute, in base a quanto disciplinato dalle leggi stesse.

Con il credito d'imposta la legge introduce una figura normativa la cui caratteristica essenziale, sotto il profilo strutturale, è data dall'essere un diritto soggettivo di credito stabilito a favore del soggetto passivo del rapporto tributario a compendio del suo interesse a beneficiare dell'aiuto finanziario dispensato dall'ente impositore per finalità di orientamento dell'economia ovvero concesso nel patrimonio del soggetto passivo, in considerazione del suo interesse preminente ad ottenere la restituzione di quanto gli è stato prelevato dall'ente impositore, senza che questi ne avesse avuto diritto¹⁷⁴.

La denominazione "credito d'imposta" viene per l'appunto a indicare la situazione giuridica creditoria che si inquadra in un rapporto obbligatorio regolato da norme di diritto tributario in cui l'ente impositore è debitore e il soggetto passivo è creditore.

¹⁷⁴ Enciclopedia giuridica italiana, volume X, "credito d'imposta", pag. 1

Il credito d'imposta per le nuove assunzioni¹⁷⁵ è stato introdotto dall'art. 7 della L. 23/12/2000 n. 388 denominata Visco-Sud, al fine di promuovere l'occupazione, in special modo, nelle zone svantaggiate del sud Italia e in alcune zone del Centro rientranti nell'ex obiettivo 1.

La disciplina originariamente dettata dalla L. n.388/2000 prevedeva il riconoscimento di un credito d'imposta per quei datori di lavoro che in un certo periodo avessero incrementato la base occupazionale della propria impresa.

Tale disciplina è stata oggetto di numerosi interventi normativi di riforma, volti a frenare l'aumento della spesa pubblica ed a ridisegnare il bonus riconosciuto per le nuove assunzioni.

In particolare, la possibilità di fruire di tale contributo era stata limitata dal D.L. 8/7/2002 n.138 (c.d. Manovra blocca-spese), convertito, con modificazioni, nella L. 8/8/2002 n. 178, alle sole assunzioni effettuate entro il 7/7/2002.

La legge Finanziaria per il 2003¹⁷⁶, infine, ha varato una generale riforma delle norme in materia di credito di imposta per le nuove assunzioni introducendo una nuova disciplina della materia, sia dal punto di vista procedimentale che sostanziale. Tale credito d'imposta era utilizzabile, a decorrere dall'1/1/2001, in compensazione¹⁷⁷, anche dei pagamenti effettuati e delle dichiarazioni presentate nel corso del 2001 con importi a debito¹⁷⁸.

Tale credito era maggiorato di un'ulteriore somma a titolo di credito d'imposta per le nuove assunzioni con contratto a tempo indeterminato relative ad unità produttive ubicate nei territori del Meridione e nelle zone cosiddette svantaggiate: a questo

¹⁷⁵ FICARI V. – RUSSO G., *“La disciplina del credito d'imposta per le nuove assunzioni”*, in Il Fisco n.7 del 24/2/2003, pag. 1004.

¹⁷⁶ L. 27/12/2002 n. 289

¹⁷⁷ Ai sensi del D.Lgs. 9/7/1997, n.241.

¹⁷⁸ Circolare Agenzia delle Entrate 26/1/2001 n.5/E.

ulteriore credito d'imposta la norma¹⁷⁹ (e la prassi)¹⁸⁰ ha stabilito che si applicasse la regola del *de minimis*.

Nessuna condizione particolare era dettata in merito alla natura soggettiva del datore di lavoro, infatti tra i possibili fruitori del bonus, erano compresi i soggetti che esercitano attività di impresa e, in particolare, le "società di capitali"¹⁸¹.

Infine, va rilevato come la fruibilità del bonus non fosse, in precedenza, vincolata alla presentazione di alcuna istanza¹⁸².

Il bonus per le assunzioni, peraltro, trova una nuova disciplina nella Finanziaria 2003, approvata con L. 27/12/2002 n.289, che, nel prorogare l'agevolazione fino al 2006, ha previsto un adeguamento degli importi agevolativi attribuibili il cui limite finanziario complessivo è fissato annualmente con deliberazione del CIPE.

La maggiore novità che ha interessato questo tipo di agevolazione consiste però nell'introduzione dell'obbligo, per i datori di lavoro che intendono richiederla, di una preventiva istanza da inoltrare al C.O.P. contenente i dati stabiliti con Provvedimento del Direttore della medesima Agenzia, occorrenti per stabilire la base occupazionale di riferimento, il numero, la tipologia, la decorrenza e la durata dell'assunzione, l'entità dell'incremento occupazionale nonché i dati identificativi del datore di lavoro e dell'assunto: si potrà così usufruire del credito d'imposta solo dopo l'assenso espresso dal C.O.P. entro trenta giorni dal ricevimento dell'istanza.

Altra particolarità riguarda la modalità di trasmissione dell'istanza per l'ammissione a godere del credito d'imposta che potrà essere presentata solamente in via telematica al C.O.P. utilizzando il modello predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

¹⁷⁹ Art. 7, comma 10, della L. 388/00.

¹⁸⁰ Circolare Ministeriale n.11/2003.

¹⁸¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.1/E del 2001.

¹⁸² Come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.5/E del 26/1/2001.

Ad un successivo Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate, peraltro, viene assegnato il compito di indicare il termine iniziale per la presentazione delle istanze, tenendo conto della delibera del CIPE concernente la determinazione del limite finanziario per l'ulteriore contributo spettante per le assunzioni effettuate negli ambiti territoriali stabiliti.

Una volta che con la Legge Finanziaria vengono stanziati i fondi, al C.O.P. è stato assegnato anche il compito di verificare se questi ultimi sono utilizzati completamente svolgendo un'attività in collaborazione con la Ragioneria dello Stato.

Per questo il C.O.P. è stato direttamente investito dal legislatore ad assumere un ruolo attivo nella gestione degli Aiuti di Stato a sostegno dell'economia italiana, attraverso l'esame preventivo delle istanze ed il monitoraggio di quelle ammesse alla fruizione dei contributi in forma di credito d'imposta, allo scopo di non eccedere la spesa preventivata ed evitare disavanzi nel bilancio pubblico garantendo così gli impegni presi con la U.E. con il Patto di Stabilità.

Il C.O.P. ha pertanto dovuto aggiungere alla sua ordinaria attività di "controllo fiscale" quella di "erogatore di risorse finanziarie", autorizzando la fruizione dei contributi, concessi sotto forma di credito d'imposta, per compensare imposte, contributi previdenziali e assicurativi, agli operatori economici che dimostrano di essere nelle condizioni previste dalla norma.

§ 5.2 La regola *de minimis* applicata ai bonus occupazione Sud del 2003 in quanto Aiuti di Stato

Anche nel caso dell'art. 63 della L. 289/02, il legislatore ha previsto che ad esso si applicasse la regola *de minimis*.

La tecnica legislativa utilizzata però ha dato adito a dubbi e congetture varie, tali da generare una notevole mole di ricorsi.

Gli stessi avevano ad oggetto la richiesta di rimborso del credito in eccedenza che il software predisposto dall'Agenzia delle Entrate ha impedito di fatto ai soggetti istanti di richiedere, non consentendo di "sforare" l'importo di € 100.000,00 in applicazione della regola *de minimis*; tali ricorsi venivano motivati dalla tesi che nel caso di specie non si trattasse di aiuti di Stato, che l'apposizione della regola *de minimis* da parte del legislatore nazionale si porrebbe in contrasto con l'art.87 del Trattato C.E., rendendosi viceversa applicabile il Regolamento CEE n.2204/02, nel frattempo entrato in vigore, il quale non prevede tale regola.

Si rende a questo punto necessario, per comprendere le ragioni che hanno portato all'applicazione ad alcuni aiuti di Stato della c.d. regola del "*de minimis*", un breve excursus della normativa esistente a cui è agganciato il regime di agevolazioni in oggetto.

Difatti la legge finanziaria per il 2001, precisamente l'art.7 della L.388/2000, aveva previsto due diversi interventi per promuovere l'occupazione, dei quali uno generale ed uno addizionale: quest'ultimo in particolare assicurava, a tutti i datori di lavoro che operano in zone depresse, per ogni nuovo assunto nel periodo 1.1.2001/31.12.2003 un credito addizionale pari a L.400.000/mese (poi portato ad € 300,00) per ciascuno di essi.

A questo credito addizionale si applica la c.d. regola del “*de minimis*” regolamentata all’epoca dalla *Comunicazione della Commissione C.E. n.96/C 68/06*, sì come espressamente richiamato nell’art. 7, comma 10, L. 388/2000 .

Per i c.d. aiuti “*de minimis*” *non sono necessari né l’obbligo di notifica né l’autorizzazione preventiva della Commissione.*

Difatti si tratta di aiuti che la stessa Commissione considera *di importo talmente ridotto, che non possono avere alcun impatto sensibile sugli scambi e sulla concorrenza* tra gli Stati membri e che *quindi sfuggono all’ambito di applicazione dell’art. 87 del Trattato U.E.*

Per poter ricadere in questa tipologia, gli aiuti devono rispettare i seguenti criteri:

- L’ammontare massimo non deve superare il limite di L.180.000.000 (successivamente aggiornati ad € 100.000,00 dal Regolamento C.E. n.69/2001 del 12.1.2001) su un periodo di 3 anni a decorrere dal primo aiuto “*de minimis*” ;
- L’aiuto pubblico accordato all’interno della regola del “*de minimis*” *non pregiudica* la possibilità delle imprese di ottenere *altri aiuti* in base ad altri regimi.

Con la legge finanziaria 2003 (art. 63 della L. 289/2002), vengono rinnovati gli incentivi alle assunzioni, “*prorogando il credito d’imposta ex art.7 comma 10 L. 388/2000*”.

Sul punto si evidenzia che la C.T.P. di Pescara, ha avuto modo di esprimersi in maniera unanime con varie sentenze, tutte concordi nell’affermare che “*la regola del <de minimis>, già prevista dall’art.7 comma 10 della L. 388/2000, è stata richiamata con rinvio recettizio dalla L.289/2002*”; tale principio è viepiù ribadito anche dalle stesse sentenze di segno contrario all’Amministrazione¹⁸³, le quali hanno

¹⁸³ Commissione Tributaria Provinciale di Pescara – sentenza n.370/01/05 del 30/9/2005.

dichiarato *“priva di consistenza l’assunto della ricorrente circa la mancata previsione ex lege della natura de minimis dell’ulteriore bonus, e dichiarando altresì condivisibile l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate con la C.M. n.11/E/2003 confermata dal C.O.P. nelle proprie controdeduzioni”*.

Detta sentenza conclude affermando che il limite imposto dall’art. 63 alla misura dell’ulteriore credito per le aree depresse sia più che legittimo derivando dall’applicazione del richiamato Regolamento C.E. n.69/2001.

Gli aiuti accordati dall’art. 63 sono aiuti di Stato in quanto assegnati alle imprese (1), non sono misure di carattere generale in quanto sono contrassegnati dal criterio della selettività (2), sono volti a promuovere l’occupazione, sono idonei a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza favorendo determinate imprese (3) o la produzione di determinati beni, ad essi non può essere direttamente applicabile il Regolamento n.2204/2002/CE (4) che non ha abrogato quello speciale (Reg. 69/2001/CE) previsto per gli aiuti di importanza minore soggetti alla regola *“de minimis”*.

Premesso che i *regimi fiscali derogatori, quando apportino come in questo caso un vantaggio a determinate imprese, sono stati sempre considerati dai giudici comunitari come aiuti di Stato*¹⁸⁴, sarebbe un grave errore se si omettesse di considerare che nell’art. 63 della L. 289/02, l’ulteriore credito d’imposta è concesso non a tutte le imprese (leggi anche operatori economici) ma solo a quelle che sono situate in alcune regioni italiane, configurando l’aiuto come regionale, quindi limitato solo ad una parte delle imprese che operano sul territorio nazionale e pertanto si realizza la condizione di aiuto specifico (c.d. SELETTIVITA’) che lo

¹⁸⁴ E.ALTIERI, op.cit. pag. 2357.

distingue dal credito d'imposta concesso nella misura ordinaria a tutti gli operatori situati su tutto il territorio nazionale presente sempre nello stesso articolo.

Di conseguenza si realizzano tutte le condizioni (ricordate dal Presidente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, Vito Giustiniani) ¹⁸⁵ che ci permettono di configurarlo quale AIUTO DI STATO, poiché :

1. arreca un VANTAGGIO ECONOMICO all'impresa interessata;
2. è concesso da uno Stato CON RISORSE STATALI;
3. è SELETTIVO (favorisce cioè solo una parte delle imprese);
4. INCIDE SUGLI SCAMBI tra gli Stati membri.

La realizzazione contemporanea e congiunta di tutte e quattro le predette condizioni permette di definire il contributo quale aiuto di Stato ¹⁸⁶.

Singolare quindi appare che in alcune sentenze favorevoli alle tesi dei ricorrenti, i giudici rilevano che i crediti previsti dall'art. 63 della L.289/02 non sarebbero Aiuti di Stato in quanto non sarebbe riscontrata l'esistenza di una delle quattro anzidette condizioni, ossia quella relativa al destinatario degli aiuti che, a detta del giudice non sarebbero i datori di lavoro i quali avrebbero soltanto una funzione strumentale, consistente nel riversare ai lavoratori i contributi ricevuti dallo Stato "*sub specie di salario ed accessori*".

Ciò costituisce una palese negazione dell'evidenza rappresentata innanzitutto da una lettura non superficiale dell'art. 63 della L.289/02, dalla quale emerge chiaramente che il credito in oggetto viene concesso AI DATORI DI LAVORO, cioè alle imprese, e *non ai lavoratori* .

¹⁸⁵ GIUSTINIANI V., "*Aiuti di Stato nel diritto comunitario*", Rass.Trib. 6/bis anno 2003, pag.2243

¹⁸⁶ In tal senso vd. GIUSTINIANI V., *op.cit.*, pag. 2243.

D'altronde non si può sicuramente accusare il legislatore di essere stato parco nell'individuare i destinatari del credito concesso rinvenibili nell'uso del sostantivo "datori di lavoro", utilizzato in modo esplicito nel testo della norma per ben quattro volte ed in almeno altrettante, seppur non nominato, ne è evidente il riferimento in quanto soggetto attivo a cui sono imputate determinate incombenze¹⁸⁷.

A sgombrare il campo da qualunque equivoco circa l'individuazione del destinatario dell'aiuto, va anche aggiunto che, affinché si possa parlare di aiuto di Stato, la misura deve favorire un'IMPRESA, la cui nozione deve essere intesa nell'accezione comunitaria, che comprende "qualunque soggetto il quale eserciti un'attività economica"¹⁸⁸.

È pleonastico quindi nella sua macroscopica evidenza sottolineare che nel novero dei soggetti che possono essere inclusi in tale definizione di IMPRESA, NON può ricomprendersi un lavoratore dipendente.

Ma oltre alla lettura della norma, ai fini dell'interpretazione della volontà del legislatore soccorre anche l'ausilio di altre considerazioni, legate in particolare alla figura del lavoratore beneficiario.

Quest'ultimo infatti, se veramente dovesse godere direttamente del beneficio agevolativo, lo dovrebbe ricevere automaticamente ed interamente nella propria busta paga; essendo invece la retribuzione del lavoratore contrattualizzata, essa non subisce affatto questo aumento (pari al contributo mensile ricevuto dal suo datore di lavoro) e pertanto continua a rimanere la stessa identica ad altri lavoratori della stessa categoria assunti senza il beneficio agevolativo.

¹⁸⁷ C.T.P. Pescara – Sez. 3 – n.218 del 7/12/2005

¹⁸⁸ V. DI BUCCI – Membro del Servizio Giuridico della Commissione delle Comunità Europee in Bruxelles - *op.cit.*, pag. 2330

Quanto al datore di lavoro, che egli sia il beneficiario effettivo dell'aiuto lo dimostra viceversa il fatto che il credito ricevuto dallo Stato lo spende per compensare le imposte da esso dovute in relazione alla propria posizione ai fini delle imposte, dei contributi e di ogni altra tassa eventualmente compensabile in F24.

E ciò è vieppiù confermato da un'ulteriore circostanza, sol che si pensi che il credito d'imposta residuo potrà comunque essere utilizzato in compensazione sulle imposte e contributi dovuti dal contribuente-impresa anche successivamente alla chiusura della attività, quindi anche dopo il licenziamento del lavoratore stesso¹⁸⁹.

Ed infine, un ulteriore elemento è costituito dai rimedi previsti dal legislatore a favore del datore di lavoro con la neutralizzazione di questi crediti d'imposta ai fini fiscali, che gli permettono di non considerarli quali componenti positivi di reddito, onde evitare di fargli scontare le imposte pagate anche su di essi: tutto ciò risalta un fatto semplicissimo ed incontestabile, ossia che il VANTAGGIO FISCALE del beneficio agevolativo è rivolto alle imprese e non ad altri soggetti.

E' pertanto fin troppo evidente che si tratti in questo caso di "aiuto di Stato" e dunque appropriato appare il riferimento da parte del legislatore italiano alla regola del "*de minimis*".

Difatti non vi è dubbio che nel caso del contributo offerto dallo Stato con l'art. 63 si tratti: a) di un aiuto imputabile allo Stato, cioè da questo deciso attraverso una legge, b) a carico dello Stato stesso, cioè effettuato con risorse statali, c) che esso comporti un vantaggio specifico per imprese operanti in determinati ambiti territoriali, e d) che possa costituire distorsione della concorrenza.

¹⁸⁹ Circolare dell'Agenzia Entrate n.57 del 18/6/2001, punto 6.5

Si tratta, dunque, di un aiuto di Stato, consentito, però, proprio in virtù della prevista applicazione della regola de minimis, cioè del limite massimo dell'aiuto di € 100.000,00 nei tre anni.

Per definizione comunitaria, infatti, - l'art. 2 del Regolamento CE n.69/2001 – in relazione all'importo non elevato, non vengono considerati contributi costituenti alterazione della concorrenza e, quindi, soggetti alle procedure di notificazione e di autorizzazione preventiva della Commissione, gli aiuti de minimis, il che consente che, proprio per questa ragione, il credito di imposta stesso costituisca aiuto di stato ammesso.

§ 5.3) L'inapplicabilità del REGOLAMENTO n.2204/2002

Un ulteriore aspetto che merita un adeguato approfondimento è quello che riguarda la supposta applicabilità all'art. 63 L.289/02 del Regolamento CE n.2204/2002 a scapito del Regolamento CE n.69/2001.

Che alla fattispecie in oggetto debba essere applicato solo ed esclusivamente il Regolamento 69/2001, giocano i seguenti fattori:

1) *Il Regolamento n. 69/2001/CE non è stato abrogato dal successivo Regolamento n. 2204/2002/CE, ed è pertanto pienamente in vigore fino al 31.12.2006*¹⁹⁰.

Quindi la prima considerazione da svolgere è di tenore strettamente letterale, e si basa sull'analisi testuale delle fonti normative. Il "considerando" punto 6) del Regolamento n. 2204/2002/CE recita testualmente che *"Il presente regolamento si applica solo alle misure a favore dell'occupazione che soddisfano tutte le condizioni di cui all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato e costituiscono pertanto aiuti di Stato. Numerose misure a favore dell'occupazione non costituiscono aiuti di stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1 [...]. Il presente regolamento lascia impregiudicate tali misure di carattere generale [...]"*.

Il testo è estremamente chiaro: numerose misure a favore dell'occupazione restano fuori dal campo di applicazione del Regolamento del 2002 (ed infatti *"il presente regolamento lascia impregiudicate tali misure"*).

Tra le misure escluse, poco oltre, il testo si cura di ricomprendere espressamente gli aiuti cd. *de minimis*: *"Altrettanto vale per le misure [...] che non sono pertanto soggette all'obbligo di notificazione di cui all'articolo 87, paragrafo 3, del trattato in virtù del regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001,*

¹⁹⁰ vd. art. 4 Reg. 69/2001

relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti d'importanza minore ('de minimis')”.

Così, condizione per l'applicazione del Regolamento del 2002 è il soddisfacimento di tutte le condizioni previste dall'art. 87, paragrafo 1, del trattato: se questo non avviene, non si applica il Regolamento del 2002, ma le altre discipline “speciali”. Ed infatti, l'art. 2 del Regolamento n. 69/2001/CE precisa con estrema chiarezza che gli aiuti “*de minimis*” non rientrano nella previsione dell'art. 87, paragrafo 1, del Trattato.

2) La seconda considerazione, strettamente collegata alla prima, è fondata sulla analisi dei tipi di abrogazione individuati dall'art. 15 disp. Legge in generale, che induce a ritenere che nella fattispecie in esame non si è realizzata né “*un'abrogazione espressa*”, in quanto non vi è stata un'espressa indicazione nella norma successiva delle disposizioni abrogate, né una “*implicita*”, in ragione della richiamata espressa salvaguardia contenuta nel Regolamento successivo, né tantomeno si ravvisa per le stesse ragioni “*un'abrogazione per nuova regolamentazione dell'intera materia*”, né da ultimo può ritenersi applicabile la fattispecie dell' “*abrogazione per presupposizione*”, dal momento che non si tratta di norme che siano svolgimenti di istituti abrogati.

In questa ipotesi, siamo totalmente al di fuori della tematica affrontata nel presente giudizio.

E' evidente, così, che anche per questa via non si è verificato alcun tipo di abrogazione del Regolamento n. 69/2001 ad opera del Regolamento n. 2204/2002.

3) *Il legislatore NON ha voluto applicare di proposito il Regolamento n.2204/2002.*

Se si ha riguardo ai tempi di emanazione delle due norme oggetto di attenzione, emerge invece un ulteriore aspetto che va adeguatamente posto in evidenza: difatti dalla valutazione dei tempi di emanazione del Regolamento n.2204 (12 dicembre 2002) e dell'art. 63 della L.289/02 (27 dicembre 2002) scaturisce quella che è stata la volontà del legislatore, che NON HA VOLUTO deliberatamente e scientemente avvalersi del Regolamento n.2204/02 nell'emettere la norma inserita nella Finanziaria 2003.

Difatti la conoscenza e l'esistenza del Regolamento gli avrebbero consentito, sol che l'avesse voluto, di inserire espressamente tale Regolamento nell'art. 63.

Questo perché va ricordato quanto stabilito proprio dall'art. 3, comma b), del Regolamento n.2204/02 che il giudice riterrebbe applicabile alla norma agevolativa, ossia che, perché ciò avvenga, *“il regime di aiuti contenga un riferimento esplicito al presente regolamento, citandone il titolo e gli estremi di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee”*: è agevole osservare come ciò non sia avvenuto nel caso dell'art. 63.

Viceversa, l'esame di un altro atto emanato nel corso dell'anno 2005 rende palese la circostanza sopra addotta, dal momento che quando il legislatore ha voluto applicare il Regolamento n.2204 lo ha fatto, ma seguendo tutta la rigorosa procedura all'uopo prevista.

Ci si riferisce al *Decreto-Legge sulla competitività del 14 marzo 2005, n.35* il quale ne ha previsto espressamente l'applicazione all'art. 11/ter: dopodiché c'è stata la comunicazione alla Comunità Europea che, esaminate le agevolazioni e le norme regolatrici, ha emesso la *Decisione della Commissione Europea n. 4675 del*

7/12/2005 con la quale ha autorizzato gli incentivi fiscali a favore delle imprese adottati dall'Italia con la citata norma.

Naturalmente va anche precisato, a scanso di equivoci, che si tratta di due tipi di agevolazioni completamente diverse disciplinate da due norme distinte e separate anche da un lasso temporale di 3 anni, che si applicano a periodi diversi: ma l'aspetto che preme sottolineare ai fini che qui ne occupano è che il percorso differente ne determina la diversità quanto alle conseguenze sull'applicabilità dell'uno o dell'altro Regolamento, in quanto per questo tipo di agevolazione l'Italia ha chiesto all'U.E. l'autorizzazione prima di porla in essere, mentre nel caso dell'art. 63 L.289/02 ciò non si è reso necessario in ragione della ridotta misura dell'aiuto di stato concesso con l'applicazione della regola de minimis che ne comportava l'immediata applicabilità della norma senza bisogno di esperire la procedura di preventiva notifica all'U.E..

Al fine di completare la disamina di questo punto, si sottolinea che, anche qualora si volesse aderire alla tesi secondo cui l'art. 63 è entrato in vigore un giorno prima del Regolamento n.2204, si perverrebbe al medesimo risultato circa la sua inapplicabilità.

Difatti l'art. 11 del Regolamento n.2204 prevede al suo comma 2 che *“i regimi di aiuti cui viene data attuazione prima dell'entrata in vigore del presente regolamento, e gli aiuti concessi nell'ambito di tali regimi, in assenza di un'autorizzazione della Commissione ed in violazione dell'obbligo di cui all'art. 88, paragrafo 3, del trattato, sono considerati compatibili con il mercato comune ai sensi dell'art. 87, par.3, del trattato e sono esentati in virtù del presente regolamento qualora soddisfino le condizioni di cui all'art. 3, paragrafo 1, lettera*

a) e all'art. 3, paragrafo 2. Gli aiuti che non soddisfano tali condizioni sono valutati dalla Commissione sulla base delle discipline, degli orientamenti e delle comunicazioni applicabili”.

Le due norme citate inserite nell'art. 3 (“Condizioni per l'esenzione”) stabiliscono entrambe che la compatibilità alle norme del Trattato di qualunque aiuto a cui accordare l'esenzione dall'obbligo di notificazione è accordata a condizione che esso “rispetti tutte le condizioni di cui al presente regolamento”.

E allora andiamole a vedere alcune di queste condizioni da rispettare per comprendere agevolmente che nessuna di esse è stata rispettata.

Vediamo allora quali sono le CONDIZIONI previste dal Regolamento n.2204/02 *da rispettare:*

3.1) Innanzitutto soccorre l'art. 10 (“Trasparenza e controllo”) del Regolamento n. 2204/2002, il quale stabilisce che “quando applicano un regime di aiuti esentati in virtù del presente regolamento, gli Stati membri trasmettono alla Commissione, entro venti giorni lavorativi, ai fini della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, una sintesi delle informazioni relative a tali regimi di aiuti, secondo il modello di cui all'allegato 1”.

Si precisa che la comunicazione va presentata su apposito modello predisposto dalla Commissione e contenente nell'oggetto un inequivocabile riferimento al predetto Regolamento n. 2204/2002 !!!

Ebbene *tale comunicazione non è stata trasmessa* dallo Stato italiano alla Commissione, come invece è stato fatto in altre occasioni¹⁹¹, riguardante le informazioni che lo Stato italiano ha fornito proprio sul Regolamento n.2204/02

¹⁹¹ Vd. Comunicazione n. 2006/C171/08

applicato ad un'altra agevolazione, in ossequio alla suddetta disposizione), a ribadire la volontà del legislatore di non voler applicare il Regolamento n. 2204/2002; né un invito in tal senso risulta essere stato formulato dal giudice di prime cure al Governo italiano, dal momento che nell'emettere una sentenza di questo tipo che involve interessi enormi, la tutela dell'interesse nazionale affinché non venga aperta una procedura di infrazione da parte dell'U.E., deve considerarsi prevalente.

3.2) Altra condizione che deve essere rispettata è quella stabilita dall'art. 4 (*"Creazione di posti di lavoro"*) consiste nel fatto che *"l'INTENSITA' LORDA dell'aiuto non deve superare* (al comma 2):

a) *il 15% per le piccole imprese;*

b) *il 7,5% per le medie imprese."*

Ed ancora al comma 3 laddove è previsto per le piccole e medie imprese che il massimale è maggiorato di:

" a) 10 punti percentuali al lordo ...omissis ... purchè l'intensità totale netta dell'aiuto non superi il 30%; oppure;

b) 15 punti percentuali ...omissis... purchè l'intensità non superi il 75%."

Ed ancora al successivo art. 5 (*"Assunzione di lavoratori svantaggiati e disabili"*) laddove al comma 2, la norma stabilisce che *"l'intensità lorda di tutti gli aiuti relativi all'occupazione dei lavoratori svantaggiati o disabili di cui trattasi, ..omissis ... non deve superare il 50% per i lavoratori svantaggiati o il 60% per i lavoratori disabili"*.

Anche in questo caso sarà agevole rilevare, dall'esame comparato con la norma di cui all'art. 63 a cui il giudice intenderebbe applicare il Regolamento n.2204/02, come esso non preveda nessuna delle predette percentuali di intensità d'aiuto.

3.3) Altra condizione che non risulta affatto rispettata è quella prevista dall'art. 7 relativa alla "*Necessità dell'aiuto*".

Difatti essa prevede al *comma 2* che "*gli aiuti beneficiano dell'esenzione di cui all'art. 4 nei casi in cui: a) i posti di lavoro creati sono connessi alla realizzazione di un progetto d'investimento in immobilizzazioni materiali o immateriali*".

Ebbene in questo caso è evidente come la norma agevolativa in questione, cioè l'art. 63 della legge 289/2002, non subordina la concessione del credito per incremento occupazionale ad alcuna contestuale o preventiva realizzazione di un progetto di investimento in immobilizzazioni materiali o immateriali !!!

3.4) Un ulteriore aspetto da tenere nella debita considerazione emerge dalle condizioni richieste congiuntamente dall'art. 63 L.289/02 (rinvenibili nella norma di cui la stessa intende prorogare i benefici, ossia l'art. 7 L.388/00) per l'assegnazione del credito d'imposta che "*spetta a condizione che (art. 7, comma 5) :*

c) i nuovi assunti siano di età non inferiore a 25 anni;

d) i nuovi assunti non abbiano svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi o siano portatori di handicap ai sensi della L.104/92 riguardo alle "Definizioni" di cui all'art. 2, nelle quali viene definito "lavoratore svantaggiato" alla lettera f);

e) siano osservati i c.c.n.l. anche con riferimento ai soggetti che non hanno dato diritto al credito d'imposta;

f) siano rispettate le prescrizioni sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori...omissis.”

Se andiamo ad osservare cosa prescrive l'*art. 2* del Regolamento, noteremo che, nelle "*Definizioni*" che la lettera f) qualifica come "*lavoratore svantaggiato*", non ve ne è nessuna che coincida esattamente con quelle richieste dalla norma agevolativa: di conseguenza si può affermare che non vi è coincidenza tra le figure di lavoratori considerati dal Regolamento n.2204 e quelle di cui all'*art. 63*. Siccome è proprio il Regolamento, come evidenziato sopra, a prevedere che ai fini della sua applicazione *debbono essere rispettate tutte le condizioni* da esso previste, anche questa circostanza risulterà determinante per riconoscere la sua inapplicabilità.

§ 5.4) La regola “*de minimis*” tra normazione comunitaria e nazionale

L’esame delle determinazioni a cui sono pervenute alcune sentenze della CTP di Pescara (ossia che “*all’ulteriore credito disciplinato dall’art. 63 non sarebbe applicabile la regola del *de minimis* in quanto non si tratterebbe di aiuti di Stato, in ossequio alla legge comunitaria*”) suggeriscono un ragionamento di diverso tipo sulla libertà di uno Stato membro di poter concedere o limitare gli aiuti concessi alle proprie imprese, che rientra nell’esercizio di una potestà non ceduta alla C.E. con l’adesione al Trattato.

Premesso che gli aiuti accordati ai datori di lavoro *sono erogati e sostenuti dallo Stato italiano* e quindi *la Comunità europea non sostiene alcun costo*, e dopo aver dimostrato nella parte precedente che gli aiuti concessi con l’art. 63 sono aiuti di Stato a cui è applicabile la regola del “*de minimis*” nel rispetto dei suoi limiti, *ragionando a contrariis* ci si chiede cosa accadrebbe se l’ “ulteriore credito d’imposta” concesso soltanto a quei datori di lavoro che effettuano le assunzioni su una sola parte del territorio nazionale, non fosse considerato Aiuto di Stato.

Se si configurasse come generalizzato, l’aiuto, non settoriale e non regionale, non rientrerebbe nel campo d’influenza del divieto imposto dall’art. 87 del Trattato CE e da ciò potrebbe scaturirne, per mera ipotesi, l’inutile limite posto dal legislatore nazionale e quindi la possibile piena fruibilità dell’ulteriore credito d’imposta senza limite d’importo.

Ma a questo punto ci si chiede:

- l’inutile riferimento alla regola “*de minimis*” porta come immediata e diretta conseguenza all’inammissibilità di questo limite imposto dal legislatore interno?

- è possibile cioè che lo Stato non possa imporre un limite più restrittivo a quello generalmente imposto dalla norma europea, magari utilizzando un istituto creato dalla stessa normativa europea per limitare il vantaggio che intende concedere con l'aiuto agli operatori economici interessati?

Per rispondere a queste domande è bene esaminare l'esatta portata del concetto di prevalenza della norma europea su quella interna, prendendo come riferimento proprio il caso italiano.

Con l'adesione ai trattati C.E. lo Stato italiano ha accettato una limitazione alla propria sovranità in conformità a quanto previsto dall'art. 11 della Costituzione.

Quindi ha accettato la soggezione a tutte le norme previste dai trattati (regolamenti, direttive, decisioni), limitando in tal modo la generale competenza a legiferare del Parlamento italiano.

Per quanto qui interessa, risulta evidente che in materia di regolazione della libera concorrenza tra gli stati membri, la potestà legislativa è stata demandata alla C.E., la quale ha fissato i limiti e le procedure entro i quali sono da ritenersi compatibili, ai sensi degli artt. 87, 88 e 89 del Trattato C.E., gli aiuti alle imprese da parte degli Stati membri.

Con successivo Regolamento n. 69/2001 la Commissione ha stabilito all'art. 2 che gli "aiuti *de minimis*" non rientrano nei criteri stabiliti per l'applicazione del divieto alla concessione degli aiuti da parte degli Stati membri alle imprese, per cui gli Stati che decidono di erogare sovvenzioni non devono notificare l'aiuto alla Commissione.

Sostanzandosi il "*de minimis*" in un tetto massimo di sovvenzioni erogabili alle imprese dallo Stato membro con le proprie risorse finanziarie (non si tratta infatti di

sovvenzioni della UE) è evidente che *se lo Stato decide di mantenersi al di sotto di quel limite possa farlo*, atteso che dal punto di vista strettamente giuridico, non ha ceduto la propria competenza in relazione alla possibilità di decidere *se, quando, quanto e come* erogare contributi, ovviamente *purché non ecceda le soglie massime stabilite dalla normativa europea*.

Cioè, *nei limiti delle proprie attribuzioni non demandate alla Comunità Europea, lo Stato Italiano, al pari degli altri stati membri, può porre limiti alla concessione di aiuti perché trattasi di misure che non possono falsare la concorrenza in quanto si tratta di limiti ancora più restrittivi di quelli imposti dalla Comunità Europea*.

Pertanto, può ben verificarsi che, nel dubbio dell'applicabilità della regola "*de minimis*", lo Stato possa decidere di farvi riferimento (anche per il sol fatto di volersi sottrarre alla procedura faticante della "preventiva notifica" alla Commissione) mostrando anche implicitamente che non intende contribuire per un importo superiore in ragione delle proprie risorse finanziarie, delle quali, essendo l'unico ed esclusivo gestore, ne dispone secondo la propria ampia discrezionalità politica.

Infatti, ed è un particolare questo da non trascurare, nell'ipotesi di presunti conflitti tra normazione europea e quella italiana, con specifico riferimento alle somme erogate sotto forma di credito d'imposta di cui all'art. 63, queste sono di proprietà dello Stato italiano e su dette somme la Comunità Europea non può esercitare alcun potere decisionale in relazione alla loro quantificazione e destinazione.

Ed è proprio sulla base di questo ragionamento che la stessa Commissione Tributaria Provinciale di Pescara¹⁹², respingeva un analogo ricorso, motivando la

¹⁹² Commissione Tributaria Provinciale di Pescara – Sez. 3 - sentenza n. 112 del 10/11/2004

propria decisione osservando che *“il legislatore nazionale, nel rispetto del limite massimo insuperabile di € 100.000,00 fissato dalla Comunità Europea, poteva e può fissare legittimamente anche un limite inferiore e che il tetto applicabile nel tempo, è quello fissato dalle leggi che lo prescrivono: nel nostro caso il limite è di € 100.00,00 per il triennio 2004/2006”*.

§ 5.5) LIMITI al controllo del Giudice Nazionale degli AIUTI di STATO

Il controllo della compatibilità degli aiuti di Stato con l'ordinamento comunitario è demandato, in base all'art. 88 del Trattato CE, alla Commissione europea, la quale ha il compito di vigilare sui comportamenti posti in essere dagli Stati (con la loro politica) e dagli operatori economici, che falsano o minacciano di falsare la concorrenza.

Nell'ambito del controllo affidato alla Commissione, il Trattato ed il Regolamento del Consiglio Europeo (n.659/99) prevedono un obbligo di cooperazione tra lo Stato erogatore dell'aiuto e la Commissione e, in particolar modo, un dovere di notifica preventivo di ogni aiuto nuovo, nonché un obbligo da parte dello Stato stesso di astenersi dal dare esecuzione alla misura finché la Commissione non sia pervenuta ad una decisione finale; decisione che può sancire la compatibilità o l'incompatibilità della misura agevolativa sottoposta al suo esame.

Va quindi precisato che è la Commissione che, a seguito dell'istruttoria compiuta determina la compatibilità o incompatibilità con il mercato comune dell'aiuto concesso dallo Stato e che, nel caso dell'incompatibilità, obbliga lo Stato membro al recupero di quanto erroneamente erogato.

Quanto al controllo dei giudici nazionali sulla regolarità dell'erogazione, questo controllo riguarda unicamente il rispetto del divieto generale di aiuti di Stato imposto dalla Commissione.

Inequivocabilmente la Comunicazione della Commissione Europea, relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato¹⁹³ oltre a precisare al punto 4. che "i giudici nazionali devono vigilare a che gli Stati

¹⁹³ Comunicazione della Commissione Europea n. 95/C 312/07

membri adempiano agli obblighi procedurali previsti” (e nel caso di specie lo stesso giudice tributario, qualora ritenga valida l’applicazione del Regolamento n. 2204/2002, si deve accorgere che tale regolamento non può trovare applicazione per il combinato disposto degli artt. 3 e 10, non avendo posto in essere, lo Stato italiano, la trasmissione “entro venti giorni lavorativi” di una sintesi degli aiuti concessi con tale regime al fine della pubblicazione nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee così come disposto dall’art. 10, ovviamente perché non intendeva avvalersi di quel regolamento: tale mancata trasmissione non permette che gli aiuti possano considerarsi compatibili con il mercato comune ai sensi e per gli effetti dell’art. 3, comma 1) riporta nella nota (1) al punto 14 una pronuncia della Corte di Giustizia europea, la quale, nel descrivere il ruolo della Commissione e dei giudici nazionali, ha precisato che l’accertamento di un’eventuale incompatibilità di un aiuto con il mercato comune è riservato in modo centrale ed esclusivo alla Commissione dagli articoli 92 e 93 (ora artt. 87 e 88) del trattato, che è sostanzialmente diverso da quello che spetta ai giudici nazionali.

Ragion per cui, continua la Corte di Giustizia, mentre la Commissione è chiamata ad esaminare la compatibilità dell’aiuto progettato dallo Stato membro con il mercato comune, i giudici nazionali, dal canto loro, non fanno altro che salvaguardare, fino al giudizio finale da parte della Commissione, i diritti delle parti di fronte ad una eventuale inosservanza, da parte delle autorità statali.

Ciò che al giudice è impedito quindi, è di sostituirsi alla Commissione sancendo egli la (in)compatibilità degli aiuti alle regole di concorrenza stabiliti dal Trattato !!!

Non può inoltre sostituirsi al legislatore affermando l’applicabilità del Regolamento n. 2204 benché la norma italiana agevolativa non lo richiami e nessun atto

concludente dallo Stato italiano sia stato realizzato affinché si potesse giustificare una tale deduzione!

In tal senso il silenzio del legislatore è stato interpretato dal giudice come consenso all'applicazione del regolamento n. 2204! Dimenticando che nel nostro ordinamento giuridico vale la regola che il silenzio non è espressione di alcuna volontà.

La dottrina e la giurisprudenza italiana più qualificata sostengono che i giudici nazionali, riguardo al controllo sulla regolarità dell'erogazione dei contributi, devono solo verificare il rispetto del divieto generale di aiuti di Stato imposto all'art 87 del Trattato in collegamento con il rispetto delle disposizioni di natura procedurale previste dall'art. 88, paragrafo 3.

Il giudice nazionale, cioè, controlla se la erogazione dei fondi da parte delle autorità pubbliche costituisca aiuto di Stato, ma non può viceversa il giudice nazionale sostituirsi alla Commissione nel verificare la compatibilità dell'aiuto ai sensi dell'art. 87, paragrafo 3, essendo tale verifica (giudizio di compatibilità) di competenza esclusiva della Commissione¹⁹⁴.

Peraltro alla Commissione va anche ascritto il potere di ordinare allo Stato erogatore di provvedere al recupero dello stesso, proprio al fine di eliminare le distorsioni della concorrenza derivanti da tale aiuto.

Tornando invece all'individuazione dei limiti e dei poteri dell'attività del giudice nazionale, Enrico ALTIERI (Consigliere della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione)¹⁹⁵ richiama l'attenzione sulla consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo la quale il giudice nazionale, in forza dell'efficacia diretta

¹⁹⁴ V.GIUSTINIANI, *op.cit.*, pag.2246

¹⁹⁵ Enrico ALTIERI -Consigliere Sezione Tributaria Corte di Cassazione, *op.cit.*, pag. 2339

dell'art. 88, par.3, Trattato CE, deve, fra l'altro, assicurare che le misure di aiuto illegali e/o incompatibili non siano eseguite.

E conclude evidenziando che, in base a quanto previsto dalla Comunicazione della Commissione sulla cooperazione tra la stessa Commissione ed i giudici nazionali¹⁹⁶, questi ultimi sono incaricati di tutelare i diritti e i doveri derivanti dal diritto comunitario (art. 4), anche in materia di concorrenza, generalmente su richiesta delle parti.

I giudici devono quindi utilizzare ogni strumento ed applicare tutte le disposizioni di diritto nazionale pertinenti per garantire l'efficacia diretta dell'obbligo imposto dal Trattato agli Stati membri, disapplicando le eventuali misure di diritto interno contrastanti con il diritto comunitario ed *assumere, se del caso, provvedimenti provvisori, ordinando il congelamento o restituzione delle somme illegalmente pagate ed accordare il risarcimento dei danni* alle parti i cui interessi siano stati lesi (art. 10).

Per quanto attiene alla cessazione della misura, la stessa si deve realizzare, oltre che con l'abrogazione o modificazione delle norme legislative che istituiscono l'aiuto, attraverso un regime di invalidità degli atti giuridici coi quali l'aiuto è stato erogato¹⁹⁷.

E va anche aggiunto che all'art. 14 viene precisato una volta di più che *“l'unica eccezione all'obbligo di notifica (i.e. degli Stati membri alla Commissione) riguarda gli aiuti definiti <<de minimis>>, poiché non incidono in modo significativo sugli scambi tra gli Stati membri e non rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'art. 92, par.1 (i.e. ora art.87)”*.

¹⁹⁶ Comunicazione n. 95/C312/07

¹⁹⁷ Sentenza C.G.E. 21/11/1991 in causa C354/90

Vista la difficoltà e complessità dei principi di diritto comunitario applicabili, la Commissione riconosce poi, ai sensi dell'art. 23, la facoltà ai giudici nazionali di *chiedere assistenza* alla stessa ai fini di un corretto svolgimento delle funzioni giurisdizionali.

Ebbene da tutto quanto precede, si ravvisa da parte del giudice nazionale una violazione dei suoi obblighi di cooperazione nei confronti della Commissione, nella misura in cui si è sostituito alla Commissione stabilendo un'incompatibilità della misura rispetto al Trattato, non ha attivato nessun rapporto di assistenza con la Commissione e non ha assunto alcun provvedimento provvisorio a seguito della sua decisione.

Peraltro va anche sottolineato come nel caso di specie non vi è stata alcuna decisione da parte della Commissione da applicare, anzi vi è stata una sua totale estromissione dalla procedura di concessione dell'agevolazione le cui conseguenze potrebbero tradursi in una procedura d'infrazione da parte dell'U.E. con conseguente e, a quel punto integrale, recupero di tutti i crediti concessi in violazione delle disposizioni comunitarie.

CONCLUSIONI

Con il presente lavoro si è cercato di rappresentare al meglio la panoramica delle problematiche connesse al contenzioso derivante dall'attività svolta dal Centro Operativo di Pescara, Ufficio istituito ex novo dall'Agenzia delle Entrate a partire dall'1/1/2002 con un Provvedimento del suo Direttore.

L'istituzione dei due Centri Operativi (a quello di Pescara va aggiunto anche quello di Venezia) e la contemporanea soppressione dei Centri di Servizio con un Atto avente rango secondario, hanno fatto sorgere alcune problematiche sia sotto il profilo della devoluzione delle competenze amministrative che sotto quello della legittimazione processuale passiva.

Per vincere le perplessità che parte della dottrina ha manifestato riguardo al presunto profilo di illegittimità del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia, si è ritenuto necessario analizzare preliminarmente la riforma che ha interessato l'Amministrazione Finanziaria e che ha portato alla nascita delle Agenzie fiscali.

Questo perché consente di comprendere meglio il percorso logico-giuridico che ha portato al riconoscimento della legittimazione processuale passiva del Centro Operativo di Pescara.

Innanzitutto si è stabilito come i Centri Operativi non si possano assimilare ai Centri di Servizio, poiché essi hanno la medesima natura giuridica degli altri Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Si è dimostrato quindi come l'attribuzione di alcune competenze amministrative in particolare al Centro Operativo di Pescara rappresenti una deroga a quello che è il principio generale dell'attribuzione delle competenze stesse, concernente il domicilio del contribuente previsto dall'art. 31 del DPR 600/73. Infatti le

competenze sono state attribuite dal Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate *ratione materiae*.

Ruolo centrale nel presente lavoro è stato quello relativo alla legittimazione processuale passiva del C.O.P..

In merito a tale problematica si è esaminato il D.Lgs. 300/1999 istitutivo delle Agenzie fiscali, al quale è attribuibile il potere di “modifica tacita” del testo normativo dell'art. 10 del D.Lgs. 546/1992.

Infatti con la conseguente attivazione dell' Agenzia delle Entrate c'è stato un immediato adattamento delle norme della procedura del contenzioso tributario all'intervenuto mutamento soggettivo, facendo corrispondere al ruolo sostanziale attribuito alle Agenzie fiscali un' idonea attitudine processuale, in virtù del fatto che l'organo che emette l'atto di imposizione gode di legittimazione processuale ed ha la facoltà di stare in giudizio direttamente.

In definitiva l'art. 10 del D.Lgs. 546/1992 deve attualmente essere riferito al corrispondente Ufficio dell' Agenzia delle Entrate.

Quindi anche se lo stesso articolo non prevede i Centri Operativi, questi possono rivestire il ruolo di parte nel processo tributario, essendo della stessa natura giuridica degli Uffici dell' Agenzia delle Entrate.

Si è anche dimostrato che il Provvedimento del 7/12/2001, istitutivo dei Centri Operativi, è assolutamente legittimo in virtù dei poteri assegnati al Direttore dell' Agenzia dal D.Lgs. 300/1999 e del fatto che le Agenzie fiscali sono dotate di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria.

L'attenzione si è incentrata poi sulle attività devolute al Centro Operativo di Pescara, tra le quali sono state trattate solo quelle in relazione alle quali si è instaurato contenzioso, ed in particolare solo quelle per le quali si riscontrano dei profili di diritto tributario internazionale.

Sono state così descritte le attività più significative esplicate dal C.O.P., tra le quali sono state inserite due lavorazioni legate a soggetti non residenti (rimborsi IVA richiesti da non residenti ai sensi dell'art. 38/ter DPR 633/72 non identificati in Italia e rimborsi da Convenzioni contro le doppie imposizioni), ed una legata ad agevolazioni richieste da soggetti residenti ma con riflessi di diritto comunitario inerenti la disciplina degli Aiuti di Stato.

Dal loro approfondito esame sono emersi quindi con tutta evidenza e in tutta la loro complessità i vari profili di diritto tributario internazionale connessi al contenzioso del C.O.P. .

Tra di essi vanno annoverati il recepimento di una Direttiva comunitaria nell'ordinamento interno di uno Stato membro nelle controversie relative alla disciplina del termine previsto dall'art. 38/ter DPR 633/72, a cui vanno aggiunti i principi di non discriminazione e di reciprocità; nelle controversie scaturenti dalle istanze di rimborso da Convenzioni contro le doppie imposizioni, si evidenziano invece gli aspetti legati alla difforme interpretazione di Convenzioni diverse stipulate in base allo stesso Modello OCSE, le difficoltà nell'applicare istituti di diritto interno quali la compensazione debiti-crediti o la cessione di credito nell'ottica della doppia imposizione giuridica ed economica.

Infine nelle richieste di disapplicazione della regola de minimis ad una norma agevolativa interna da parte di soggetti italiani, si ravvisano vari aspetti di diritto

internazionale legati alla disciplina degli Aiuti di Stato, alla possibilità che vi possa essere un'applicazione diretta di un Regolamento CE, ai limiti imposti all'attività del giudice nazionale rispetto al controllo degli Aiuti di Stato.

Va sottolineato infine che la rilevanza degli argomenti trattati e l'entità dei loro importi rappresentano da una parte uno stimolo visto l'indubbio interesse che suscitano negli operatori che si trovano a dovervi far fronte, dall'altra un monito per l'Ufficio a destinare adeguate risorse all'attività di formazione dei funzionari addetti.

BIBLIOGRAFIA

- 1) BASILAVECCHIA, *“Le Parti e la loro rappresentanza in giudizio”*, in Quaderni del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, 2000.
- 2) BIN - PITRUZZELLA, *“Diritto Costituzionale”*, ed.2003, pag.355.
- 3) BUTTUS, *“L’istituzione delle Agenzie fiscali : profili e problematiche di natura tributaria”*, in Riv.dir.trib., 2001, pag,872 .
- 4) CALIFANO C., *“Controversie in tema di crediti d’imposta, Centro operativo e profili di competenza territoriale”*, in TributImpresa n.3/2005.
- 5) CAMPEIS/DE PAULI, *Il manuale del processo tributario*, Cedam, Padova 2002, pag. 249.
- 6) CAPPELLOTTO L., *“La documentazione per il rimborso del credito d’imposta”*, in Corr. Trib. 44/2003, pag. 3688.
- 7) CARINGELLA F., *“Il Diritto Amministrativo”*, ed.2002, pag.65.
- 8) CERULLI-IRELLI, *“Ente pubblico”*, in Ente pubblico ed enti pubblici, Torino, 1994, pag.88 .
- 9) CHIACCHIARETTA G., *“Perentorio il termine per presentare l’istanza”*, in www.fiscooggi.it, ed. 30/6/2005.
- 10) CHIACCHIARETTA G., *“Rimborsi Iva 2004 ai soggetti non residenti”*, in www.fiscooggi.it, ed. 30/6/2005.
- 11) COSTA G., *“Ritenuta sui dividendi percepiti da non residenti”*, in Gazzetta valutaria n.7/1984, pag. 448.
- 12) COSTA, voce *Termini*, in Nuovissimo Digesto italiano, vol.XIX, Torino 1973, pag. 121.

- 13) DEL CASTELLO M., *“I centri di Servizio abrogati con un “Provvedimento”*, Il Giornale del Revisore, n.01/2002.
- 14) DEL FEDERICO L., *“Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”*, pag. 144.
- 15) DELLA VALLE E., *“AAVV” Il processo tributario* – di F.TESAURO, Torino, 1998, pag. 79 ss
- 16) DELLA VALLE E., *“La competenza, in AA.VV. Il processo tributario”*, Torino 1998, pag.79 ss.
- 17) DI BUCCI V., *“Aiuti di Stato nel diritto comunitario”*, Rass.Trib. 6/bis anno 2003, pag. 2330.
- 18) DI MAJO A., *Dell’adempimento in Generale*, in Commentario del c.c. a cura di Scialoja e Branca, Bologna 1994, pag. 358 e ss.
- 19) DRAGONETTI A.- PIACENTINI V.- SFRONDINI A., *Manuale di Fiscalità internazionale*, IPSOA ed.2004, pagg. 45 ss.
- 20) E.ALTIERI, *“Aiuti di Stato nel diritto comunitario”*, Rass.Trib. 6/bis anno 2003, pag. 2339 ss..
- 21) Enciclopedia Giuridica Italiana, vol. X, *“Credito d’imposta”*, pag. 1
- 22) EUGENI G., *“Irpef: il trattamento tributario delle pensioni e degli assegni ad esse assimilati nella legislazione interna e nei trattati contro la doppia imposizione internazionale”*, in Il Fisco n.45/1987, pag. 6868.
- 23) FANTOZZI, *“Doppia imposizione internazionale”*, in Vogel in Digesto delle Discipline Privatistiche, pag. 181 ss.
- 24) FICARI V. – RUSSO G., *“La disciplina del credito d’imposta per le nuove assunzioni”*, in Il Fisco n.7 del 24/2/2003, pag. 1004.

- 25) FINOCCHIARO M., *“Commentario al nuovo contenzioso tributario”*, Milano, 1997, pagg. 456 e 457.
- 26) FORTI-GRIECO, *“Proposta di Direttiva che modifica la Direttiva madre-figlia”*, in *Rass. Dir.Int.* n.4/2003, pag.303.
- 27) FRANSONI, *“La soppressione dei Centri di Servizio”*, in *Corr.Trib.* n.11/2002, pag.989.
- 28) GALGANO F., *Le società per azione*, Bologna, 1981, pag.194.
- 29) GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, IV ed., pag. 64, 549 ss., 1077
- 30) GIACOBBE L., *“Il testo unico dell’imposta di registro: transazione e casistica”*, in *Rivista del notariato* n.3/1987, pag. 500.
- 31) GIUSTINIANI V., *“Aiuti di Stato nel diritto comunitario”*, *Rass.Trib.* 6/bis anno 2003, pag.2243 ss..
- 32) GLENDI F., *“Interpello del residente estero sull’organo abilitato al rimborso di ritenute illegittime”*, in *Corr.Trib.* n.5/2004, pag. 404.
- 33) GLENDI, voce *Termini in diritto tributario*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIV, Milano 1992, pag.231.
- 34) GROSSI, voce *Termini in diritto processuale civile*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIV, Milano 1992, pag. 242.
- 35) GROSSI, voce *Termini in diritto processuale civile*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIV, Milano 1992, pag. 241.
- 36) LUPI R., *“Diritto Tributario-parte generale”*, pag. 191.
- 37) MASTROPAOLO F., *Trattato di Diritto Civile*, diretto da Rodolfo Sacco, parte 7, I Contratti Reali, UTET.

- 38) MESSINA A., *“Rifiuto espresso o tacito della restituzione delle imposte nel nuovo processo tributario”*, in *Il Fisco*, 1996, pag. 4502.
- 39) MONTESANO/ARIETA, *“Trattato di diritto processuale civile”*, vol.I, Padova 2001, sub paragrafo 1993.
- 40) MULEO S., *“L’attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale”*, in *Rass. Trib.* 2001, pag.377; pag. 505 .
- 41) NIGRO, *“Amministrazione pubblica”*, in *Enc.giur.*, Roma, 1988, pag.3.
- 42) PACE A., *“Sulla presentazione dell’istanza di rimborso ad Ufficio incompetente; profili processuali”*, in *G.T. –Riv.giur.trib.* n.5/1998, pag.432 e segg.
- 43) PERLINGIERI P., *“Della cessione dei crediti”*, in *Commentario del codice civile* a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1982, pag. 12 e 284.
- 44) PERRUCCI, *“L’entrata in funzione delle agenzie fiscali”*, in *Boll.trib.*, 2001, pag.181.
- 45) PICARDI, *Dei termini*, in *Commentario del c.p.c.*, diretto da Allorio, vol. I, tomo 2, Torino 1973, pag. 1536, nota 16.
- 46) PIOGGIA, *“La competenza Amministrativa :l’organizzazione tra specialità pubblicistica e diritto privato”*, Torino, 2001.
- 47) PORTALE R., *“L’imposta sul valore aggiunto”*, Ed. Il Sole 24 Ore, anno 2003, pag. 787.
- 48) RICCA F., *“Le condizioni per ottenere il rimborso IVA per i soggetti residenti in altri Stati U.E.”*, in *Corr. Trib.* n.26/2003, pag. 2122.
- 49) RUSSO - FRANSONI , *“La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell’istituzione delle Agenzie fiscali.”*, in *Riv.dir.trib.*, pag.895 ss..

- 50) RUSSO P., *“Manuale di diritto tributario”*, Giuffrè, Milano, 1999, pag.377, 461 e 473.
- 51) SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, vol. I, Milano 1959, pagg. 532-533;
- 52) TURCHI, *“I giudizi di cassazione, di rinvio e di revocazione”*, in Studi di diritto tributario, Torino, 2003, pag.504.
- 53) TURCHI, *“I poteri delle parti nel processo tributario”*, Torino, 2003, pag.505.
- 54) VALENTE P., *“Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni”*, Ipsoa, 2001, pag. 13, 14.
- 55) VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano 1972, pagg.237 ss.
- 56) www.agenziaentrate.it
- 57) www.centrooperativoentrate.pe.it
- 58) www.finanze.it
- 59) www.ipsoa.it
- 60) www.tributimpresa.it.
- 61) www.fiscooggi.it

*Alla mia amata Monica,
esempio unico ed incredibile di carattere,
per avermi donato la serenità necessaria che
mi ha consentito di lavorare e studiare
in un anno 2006 “particolare”.*

*Ai miei adorati figli Cristina e Riccardo,
scusandomi per il tempo negato loro.*