

## L'ADESIONE AL CONTROLLO ED IL RIMBORSO

a cura Sonia Cascarano

### **Introduzione**

L'evasione fiscale è fenomeno complesso e multiforme, nelle cause e negli effetti, da sempre radicato nei sistemi tributari di ogni paese, e che, secondo le stime prevalenti, raggiunge in Italia livelli assai superiori a quelli medi europei.

La valutazione quantitativa dell'evasione può essere svolta con diversi metodi, trattasi sempre di una stima virtuale, sia per l'intrinseca non conoscibilità di una realtà inesistente, sia per gli effetti di retroazione su imponibili.

L'entità dell'evasione fiscale in Italia risulta elevata: le ragioni del fenomeno vengono attribuite in via prevalente alla scarsa efficienza del sistema di controllo e repressivo e alla dispersione del tessuto produttivo, con prevalenza di imprese medio-piccole, più allergiche agli oneri contabili; si aggiunge il circolo vizioso "alte aliquote-elevata evasione" che ha caratterizzato i decenni successivi alla riforma del 1972.

L'evasione si concentra sui soggetti e nei settori dove risulta più agevole dichiarare imponibili inferiori a quelli effettivi; si deve quindi adottare una strategia graduale di rientro, che finanzia la riduzione delle aliquote su tutti i contribuenti, potenziando così il ripristino di un grado superiore di equità orizzontale.

Il modello di partenza è tuttora quello proposto da Allingham e Sandmo che presenta la scelta di evadere come decisione di un agente economico razionale che vuole massimizzare la propria utilità attesa data una certa probabilità di essere sottoposto ad accertamento. Se evade ottiene un premio, se è scoperto viene sanzionato. Dovrà quindi scegliere un livello di evasione che tenga conto di questi fattori, dato il suo grado di avversione al rischio.

Le variabili rilevanti per la scelta sono:

- la frequenza degli accertamenti;
- l'entità della sanzione;

- il reddito;
- le aliquote;
- l'avversione al rischio;
- il disagio che l'accertamento provoca al contribuente.

In base ad esse si possono tra l'altro identificare le condizioni di convenienza dell'evasione, il beneficio del contribuente e la perdita di gettito, variabili tutte decisive per configurare nuove tipologie di accertamento.

Il tentativo di produrre valutazioni quantitative dell'evasione fiscale ha sempre sollevato un notevole interesse, tra gli studiosi e tra i politici, anche se, ogni stima, per quanto precisa, ha sempre un carattere virtuale.

Le tecniche utilizzate, quando si svolgono confronti tra realtà nazionali fortemente diversificate, si possono distinguere in tre gruppi principali.

- Indicatori monetari e dell'economia sommersa: si cerca di far emergere l'ammontare degli imponibili evasi tenendo conto di indicatori sintetici della dimensione effettiva dell'economia reale rispetto a quella fiscalmente rilevabile, quale l'entità del circolante (le transazioni irregolari si saldano per contante) o l'ampiezza dell'economia sommersa. Oltre a un grado elevato di approssimazione, queste procedure presentano un difetto intrinseco: limitando il fenomeno evasivo a quello emergente dalle attività irregolari, implicitamente assumono la piena lealtà fiscale delle attività regolari. Ne consegue ovviamente una sottostima dell'evasione;
- Metodo della contabilità nazionale: è il metodo tuttora più diffuso e confronta l'ammontare complessivo degli imponibili dichiarati con la stima di quelli potenziali, dedotti dagli aggregati comparabili di contabilità nazionale. Si tratta di un metodo abbastanza affidabile e che può essere applicato a molti paesi in termini omogenei, ma che rende difficile aggiungere la stima delle imposte non versate (c. d. tax gap) a quella degli imponibili evasi. Non è inoltre facile disaggregare la stima al di là delle grandi categorie di reddito e consumo (da lavoro dipendente, lavoro autonomo, delle società, dell'Iva per grandi settori produttivi o classi di consumo e simili);
- Confronti campionari tra redditi dichiarati ed accertati, o rilevati da altra fonte: una classe finale di procedure si basa ancora sul confronto tra imponibili dichiarati e quelli presumibili da altre fonti, in questo caso di tipo microeconomico; principalmente dai valori rilevati dall'Amministrazione

in sede di accertamento o da indagini campionarie su redditi, ricchezza e consumi delle famiglie.

Le ragioni dell'elevato livello dell'evasione in Italia sono largamente note, pur se oggetto di qualche controversia; ai fattori già richiamati, si può aggiungere una ricorrente mancanza di volontà politica nel perseguire la lealtà fiscale e l'assenza di un sostanziale potere di minaccia dell'apparato preposto alla sequenza accertamento-contenzioso, ricordando ancora il tessuto disperso delle imprese italiane, in gran prevalenza di piccole dimensioni e con una quota crescente dedita ad attività difficilmente quantificabili di offerta di servizi.

L'aspetto più controverso nell'analisi delle cause dell'eccesso italiano di evasione riguarda la relazione con il livello delle aliquote: l'opinione corrente attribuisce anche al valore elevato delle aliquote una "costrizione" all'evasione, di qui la conseguente tolleranza politica, amministrativa e giudiziaria.

I maggiori autori sostengono che alcune variabili socio-demografiche risultano rilevanti nel fenomeno dell'evasione: si ha un'evasione più elevata da parte dei soggetti maschi e più giovani, localizzati nel Mezzogiorno e con un titolo di studio di più basso livello. livello largamente superiore alla media degli altri paesi occidentali, ed europei in particolare; l'evasione si concentra principalmente nell'area dei contribuenti IRPEF "indipendenti", per i quali sembra raggiungere valori assai elevati.

La letteratura economica prevalente, sia pure con eccezioni e qualificazioni, attribuisce all'evasione fiscale effetti negativi, in termini di etica pubblica e coesione sociale, di efficienza nell'allocazione delle risorse e, soprattutto, di equità nel trattamento dei contribuenti.

Ricordiamo alcuni aspetti non immediati ed una serie essenziale di valori quantitativi di riferimento:

- Il degrado di etica pubblica e di coesione sociale prodotto dall'evasione può essere attribuito a più di un fenomeno:
  - anzitutto va considerata la concentrazione presso specifiche categorie di contribuenti, che, è estremamente elevato per le imposte sui redditi. I soggetti principalmente interessati sono inoltre in numero relativamente limitato;
  - si deve valutare quanto il fenomeno sia oggetto di stigma sociale. Un indagine del Ministero delle finanze, condotta a fine degli anni 90 aveva indicato che l'80 per cento degli intervistati riteneva l'evasione

un fenomeno inammissibile e di ampia portata, da reprimere con un aumento del rischio di accertamento ed un inasprimento delle sanzioni. Questo atteggiamento sembra essersi modificato negli anni successivi, infatti l'evasione era ritenuta non scusabile solo dal 50 per cento del campione, censurabile ma inevitabile dal 25 per cento e necessaria dal rimanente 25 per cento.

- Il tax gap virtuale si porrebbe al livello assai elevato di oltre il 10 per cento del Pil. Questo valore presuntivo d'impatto andrebbe comunque corretto, per tenere conto degli effetti di retroazione che l'eventuale abbattimento dell'evasione eserciterebbe sul livello delle basi imponibili, e che sarebbe assai rilevante, nel caso di recuperi non marginali. Eventuali politiche di recupero forzato dell'evasione verrebbero quindi frustrate dagli effetti di feed back. Politiche marginali avrebbero un impatto trascurabile, data l'entità del fenomeno. Si conferma in questo modo l'indicazione già emersa per strategie graduali, che finanzino la riduzione delle aliquote;
- Le distorsioni allocative attribuite all'evasione a favore di fattori, attività e localizzazioni che ne beneficiano maggiormente non si produrrebbero in steady state, con perfetta flessibilità e sostituibilità delle risorse: i differenziali dei rendimenti lordi, dovuti a diversi gradi di evasione, sarebbero già scontati nelle scelte degli agenti.
- Gli effetti redistributivi dell'evasione possono essere scomposti nelle tradizionali tre componenti dell'equità verticale, di quella orizzontale e del reranking dei contribuenti, in base al reddito netto, piuttosto che secondo quello lordo. Questo risultato conferma la desiderabilità sociale di riduzioni dell'evasione: l'effetto verticale negativo sui redditi inferiori (da sostenere con altri strumenti) sarebbe infatti compensato da quello orizzontale, fortemente positivo.

Il modello base si può identificare come l'evasione che sia una scelta di portafoglio in condizioni di incertezza.

All'interno della teoria tradizionale del comportamento degli agenti economici, la decisione relativa all'evasione delle imposte è stata formulata come scelta "di portafoglio", in condizioni di incertezza riguardo al fatto che l'evasione possa essere, o meno, scoperta e punita.

Le principali ipotesi del modello maggiormente seguito sono le seguenti:

- il contribuente agisce razionalmente ed in termini egoistici al solo scopo di massimizzare in condizioni di incertezza la propria utilità attesa: altre motivazioni (etiche, sociali e simili) gli sono estranee;
- il contribuente, manifesta un certo grado di avversione al rischio (di essere scoperto e punito). Se ne fosse privo del tutto, cioè se fosse amante del rischio, sarebbe portato ad evadere in misura totale. Se l'avversione fosse invece assoluta (infinita), pagherebbe integralmente le imposte dovute. Si tratta di due comportamenti polari, non frequenti nella realtà;
- il contribuente conosce il proprio reddito effettivo, non noto invece all'Amministrazione finanziaria, di cui dichiara solo una parte, più o meno elevata;
- esiste una semplice imposta proporzionale sul reddito;
- esiste una certa probabilità nota al contribuente, che la dichiarazione sia sottoposta ad accertamento. Dato questo insieme di ipotesi, il contribuente deve decidere la quantità ottimale di evasione, cioè quella che massimizza l'utilità attesa associata alla propria scelta, tenendo conto della possibilità che non vi sia o meno l'accertamento. Se non vi è accertamento, l'evasione costituisce un premio;
- la struttura dell'imposta può essere resa più complessa e realistica (ad esempio progressiva), senza che le indicazioni generali del modello vengano sostanzialmente modificate;
- la particolare formulazione della sanzione non è necessaria per il funzionamento del modello: per questo è sufficiente che la sanzione sia crescente con il reddito evaso. La struttura adottata vuole emulare per quanto possibile la realtà istituzionale italiana (pene accessorie a parte).

Gli strumenti principali per il controllo dell'evasione sono costituiti dalla sanzione amministrativa e dalla probabilità degli accertamenti.

Questi strumenti contribuiscono a ridurre i vantaggi dell'evasione, prospettando una "sofferenza" per il trasgressore: come ha mostrato l'analisi classica, la sanzione è uno strumento chiaramente meno costoso dal punto di vista dell'amministrazione, mentre per far aumentare la probabilità degli accertamenti è necessario un maggior impiego di personale specializzato, un aumento della sanzione può essere ottenuto con un semplice "tratto di penna".

Diversamente, il beneficio privato dell'evasione: quando il contribuente ha determinato l'ammontare ottimale della sua evasione, il guadagno che ottiene è costituito dal rendimento atteso da evasione meno il premio per il rischio, ovvero la perdita dovuta all'incertezza di cui deve farsi carico.



Il beneficio che il contribuente trae dalla possibilità di evadere è pari al rendimento atteso dell'evasione moltiplicato per l'ammontare evaso, al netto della "sofferenza" (il premio per il rischio) dovuta alla variabilità nel proprio reddito netto.

Quanto più l'individuo è avverso al rischio e tanto più grande sarà, ceteris paribus, il premio per il rischio. Tanto minore, di conseguenza, sarà la convenienza dell'evasione. Il contribuente che volesse assicurarsi completamente nei confronti della sanzione, non ha altra scelta che riportare correttamente il proprio reddito.

L'effetto del "disagio" causato dall'accertamento, a volta addirittura di "vessazione", legato agli accertamenti è spesso rilevante.

Si tratta di un costo che il contribuente non può eludere, dal momento che si presenta anche nei confronti di chi dichiara correttamente il proprio reddito.

Da un punto di vista sociale, il disagio comporta un costo non compensato: ad esso non corrisponde alcun vantaggio per il fisco; negli ultimi anni si è assistito ad un tentativo meritevole del legislatore di limitare i disagi legati agli accertamenti, soprattutto ponendo dei termini alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente (art. 2, Statuto del Contribuente). Si noti come il disagio (atteso) per il contribuente svanisca nel caso l'Amministrazione prometta di non effettuare verifiche.

Il modello tradizionale individua due soli strumenti di politica di controllo:

- la frequenza degli accertamenti;
- la sanzione.

Nella realtà, molti altri fattori concorrono a definire i livelli di adesione: oltre a quelli citati in precedenza, un ruolo cruciale va attribuito alla modalità degli accertamenti. Questi possono essere modulati in modo diverso per i diversi contribuenti, tenendo conto delle specificità del singolo soggetto e del suo tipo di attività.

- **Gli sudi di settore**

L'aspetto appena ricordato è stato sottolineato in una serie di contributi teorici fondamentali, che dimostrano come la politica di accertamento ottimale debba concentrarsi unicamente sulle dichiarazioni con imponibile più basso, al fine di scoraggiare l'evasione. Una politica di controllo di questo tipo, tuttavia, richiede

una buona conoscenza delle distribuzioni (reali) dei redditi da parte dell'Amministrazione, la quale deve essere in grado di calcolare le soglie di reddito dichiarato soddisfacenti per ogni tipologia di attività.

In questa direzione si è mossa da tempo l'Amministrazione italiana, con la predisposizione degli studi di settore, sviluppati con la collaborazione delle categorie produttive e finalizzati alla determinazione dei livelli di redditività media per i diversi tipi di attività economica. Gli studi tengono conto, inoltre, delle caratteristiche dell'area territoriale in cui opera l'azienda che pure incidono notevolmente sulla capacità dell'impresa di produrre ricavi.

Gli studi di settore offrono uno strumento puntuale per l'individuazione della situazione economica "tipica" delle diverse attività, individuando i ricavi ed i compensi che ci si attende dal contribuente particolare.

Queste informazioni vengono utilizzate con una duplice funzione:

- o come criterio di selezione per gli accertamenti, permettendo all'Amministrazione di concentrarsi maggiormente sui contribuenti "a rischio" perché non congrui;
- o come strumento di accertamento, permettendo all'Amministrazione di operare una rettifica dell'imposta dovuta, qualora i dati dichiarati dal contribuente risultino incongrui o incoerenti. L'accertamento è possibile nei confronti dei contribuenti in contabilità ordinaria solo se questa presenta delle irregolarità. Al contribuente rimane comunque la facoltà di giustificare in contraddittorio il proprio scostamento dai dati degli studi.

Nella seconda funzione, gli studi di settore servono all'amministrazione per effettuare una sorta di inversione dell'onere della prova: una volta dimostrato lo scostamento, sta al contribuente dimostrare la fondatezza della propria posizione. In questa funzione, gli studi di settore, infatti, sostituiscono e affinano i parametri presuntivi utilizzati in precedenza, i quali svolgevano la funzione di "presunzioni semplici" negli accertamenti di tipo induttivo.

- **Condono e conciliazione:** l'accertamento è un procedimento complesso, dagli esiti spesso incerti, è inoltre un procedimento costoso, soprattutto se si traduce in una controversia davanti ai giudici tributari. Questo fatto genera una tensione all'interno della politica dei controlli: gli accertamenti vengono fatti per disincentivare l'evasione, se fossero veramente efficaci non ci sarebbe evasione, e tutti gli accertamenti risulterebbero negativi. A quel punto, fare degli accertamenti comporterebbe solamente dei costi e l'amministrazione potrebbe essere tentata di non portarli in porto.

Questa osservazione ci porta a due semplici riflessioni, come obiettivo dell'Amministrazione non deve essere quello di recuperare gettito ma di ridurre l'evasione, e quindi a tal fine, gli accertamenti devono essere credibili.

In passato i condoni si sono spesso accompagnati con misure di rinforzo della politica repressiva, quali l'introduzione di sanzioni penali nel 1982 (legge "manette agli evasori") o l'indebolimento del segreto bancario nel 1991 (poi definitivamente caduto nel 1997).

Nella realtà, l'Amministrazione non è in grado di ottenere somme troppo elevate dai contribuenti, non potendo non potendo calcolare con precisione le disponibilità a pagare dei singoli contribuenti e non potendo personalizzare l'offerta di condono (con una imposta diversa per ogni tipo di contribuente). L'Amministrazione deve operare, in questi casi, come un monopolista: data la "domanda" di condono, dovrà trovare un compromesso tra l'esigenza di allargare la platea degli aderenti (grazie una imposta ridotta) e l'esigenza di ottenere, da ciascuno, un elevato contributo (imposta elevata). Al fine di rendere meno indistinta l'adesione, l'amministrazione tenta generalmente di ancorare il pagamento a elementi soggettivi quali l'ammontare dichiarato (fissando l'imposta di condono ad una percentuale del dichiarato) e la congruità o meno con gli studi di settore.

La legge 289/2002 comprende due modalità di adesione: il condono vero e proprio, che "chiude" tutte le imposte, consente la regolarizzazione delle scritture contabili e offre copertura penale ("non punibilità"), ed il concordato per gli anni pregressi, che riguarda solamente il reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

L'imposta di condono è proporzionale a quanto riportato in dichiarazione negli anni interessati (a seconda del tipologia e dei livelli di reddito), con dei minimi; l'imposta per il concordato è calcolata facendo riferimento a studi di settore e parametri presuntivi.

Per i contribuenti congrui e coerenti con gli studi di settore, l'imposta integrativa per ogni annualità è di 300 euro per il concordato e di 500 euro per il condono. Per i contribuenti congrui, ma non coerenti, l'imposta aumenta a 600 euro per il concordato e a 700 euro per il condono.

Per quanto i condoni possano dare un gettito immediato rilevante, il loro effetti non sono generalmente positivi: i condoni, infatti, tendono a minare la credibilità degli accertamenti, incoraggiando l'evasione.



Ci si può attendere, quindi, che nei periodi immediatamente successivi al condono, o nel periodo stesso del condono, i tassi di adempimento tendano a ridursi, così come suggerito da diverse indagini empiriche.

I condoni tombali sono estranei alla cultura fiscale della maggior parte dei paesi industrializzati. Introdotto in forma limitata dal D.Lgs. 472/1997 ed esteso dal D.Lgs. 99/2000, il ravvedimento consente al contribuente di rettificare (in eccesso) la propria dichiarazione, versando l'ammontare dovuto oltre agli interessi ed ad una sanzione ridotta (un quinto del minimo per quanto concerne infedele dichiarazione redditi o IVA).

La dichiarazione integrativa può essere presentata solo se il contribuente non è stato oggetto di controlli fiscali, ed entro un termine preciso (quello per la dichiarazione redditi o IVA relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione).

L'analisi economica ha mostrato come questo istituto possa svolgere una funzione positiva, sia per quanto riguarda l'efficienza che l'equità del sistema fiscale, quale sistema di assicurazione sociale.

Il ravvedimento operoso permette ai contribuenti di percepire il versamento delle imposte come un'opzione, da esercitare al momento più favorevole. Può inoltre consentire loro di sfuggire a vincoli di liquidità temporanei.

Il condono 2003 (legge 289/2002) consente di integrare, in via eccezionale, le dichiarazioni relative alle annualità dal 1997 al 2001, versando le imposte aggiuntive dovute, senza sanzioni.

La dichiarazione integrativa regala una franchigia, in caso di accertamento, pari al 100% delle imposte integrate.

- **L'accertamento con adesione del contribuente e la conciliazione giudiziale:**

mentre il condono rappresenta un provvedimento *tantum*, che dovrebbe idealmente cogliere di sorpresa per il contribuente, vi sono altri provvedimenti di natura deflativa del contenzioso a carattere permanente. Tra questi, degno di nota, l'accertamento con adesione del contribuente, introdotto dalla legge 656/1994 e poi esteso dal D.lgs. 218/1997. L'accertamento con adesione, che si applica ad una grande varietà di imposte, consente al contribuente di godere di una riduzione nella sanzione amministrativa (portata ad un quarto del minimo), ma gli preclude la via del ricorso.

A sua volta, l'Amministrazione si impegna a non modificare l'imponibile accertato, a meno che non ricorrano dei casi particolari. La funzione di questa modalità di accertamento è quella di contenere il contenzioso,

giunto a livelli ingestibili (ci sono più di tre milioni di ricorsi pendenti ai diversi gradi di giudizio). Il "costo" di questo strumento, tuttavia, è chiaro: riducendo la sanzione attesa, contribuisce ad incentivare l'evasione. Pratiche conciliative simili all'accertamento con adesione (tax settlement), tuttavia, sono diffuse nella maggior parte dei paesi europei.

La motivazione di tali pratiche va ricercata nella flessibilità che l'accertamento garantisce all'Amministrazione, la quale è in grado di offrire una soluzione "personalizzata" alle esigenze dei singoli contribuenti, facendo uso di tutte le informazioni in proprio possesso.

Una funzione simile a quella dell'accertamento con adesione è svolta dalla conciliazione giudiziale, la quale si applica solamente ai casi portati in giudizio (pendenti in primo grado) ed è sottoposta al vaglio del giudice tributario. In questo caso, le sanzioni amministrative sono generalmente ridotte ad un terzo delle somme irrogate.

### ***L'adesione al condono ed il rimborso.***

- ***Cassazione Sezione Tributaria - Sentenza 8 settembre 2008 , n. 22559***

Una sentenza della Suprema Corte di Cassazione sancisce che la definizione agevolata della vertenza tributaria fa perdere al contribuente il diritto a percepire eventuali rimborsi d'imposta.

Il condono fiscale pone il contribuente di fronte ad una libera scelta: da un lato, proseguire la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate o comunque spettanti; dall'altro corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata ma senza la possibilità di riflessi o interferenze con quanto già pagato nell'ambito del procedimento fiscale ordinario.

Ne consegue che in caso di adesione del contribuente alle sanatorie fiscali (ex art. 15 della Legge n. 289/2002), lo stesso perde il diritto al rimborso del credito d'imposta eventualmente spettante. Credito che l'amministrazione finanziaria è tenuta a disconoscere.

Così la Cassazione Sezione Tributaria - Sentenza 8 settembre 2008 , n. 22559.

- ***Commissione tributaria della Liguria con la sentenza 9 febbraio 2005 n. 2/15/05***

Il contribuente che ha aderito al condono tombale può ottenere il rimborso Irap: è quanto chiarisce la Commissione tributaria della Liguria con la sentenza 9 febbraio 2005 n. 2/15/05. I giudici liguri chiariscono, infatti, che tra la sanatoria e la richiesta del contribuente non sussiste nessuna condizione di legame che possa configurarsi come ostativa. Si legge nella sentenza che per affermare il contrario dovrebbe sussistere un'espressa previsione di legge, elemento questo che attualmente manca.

- **Commissione Tributaria Regionale Liguria 9/2/2005 n. 2**

L'Agenzia delle Entrate appella avverso la sentenza n. 423/01/03 della Commissione Tributaria Provinciale di Genova, che aveva accolto un ricorso contro il diniego al rimborso relativo all'istanza presentata all'ufficio di Genova 1 versata a titolo di Irap per gli anni dal 1998 al 2000.

Preliminarmente l'ufficio eccepisce che la contribuente risulta aver presentato condono tombale ex art. 9 della L. 289/2002 per gli anni dal 1997 al 2001, per cui, a norma dell'art. 9 della stessa, essendosi resi definitivi gli imponibili esposti nella dichiarazione originaria, il ricorrente di fatto ha rinunciato alle cause di esclusione e ad ogni eventuale contenzioso derivante dalle stesse.

Tali argomentazioni vengono ribadite e approfondite nella memoria depositata il 29/12/2004 e per tale motivo l'istanza di rimborso per IRAP pagata dal 1998 al 2001 è da ritenersi superata e la somma comunque non più erogabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'Agenzia analizza poi la sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale, soffermandosi sul fatto che la Suprema Corte si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale del DLGS 446/97 concernenti in particolare l'equiparazione tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività d'impresa e la discriminazione delle attività di lavoro autonomo pure rispetto a quelle di lavoro dipendente e alle attività assimilate al lavoro autonomo di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 del TU non assoggettate al tributo.

L'Agenzia ribadisce che la Corte Costituzionale ha affermato che l'IRAP è un'imposta di carattere reale, la quale colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

La Corte ha altresì riconosciuto in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva, dichiarando

pienamente conforme anche ai principi di uguaglianza l'assoggettamento all'imposta del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, siano esse di carattere imprenditoriale o professionale.

L'appellante richiama CM n. 141/E del 14/6/98, secondo cui con l'art. 2 del DLGS 446/97 il legislatore ha inteso perseguire l'obiettivo di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa, di arte o professione, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato, come ad esempio le attività di collaborazione coordinata e continuativa, che configurano soltanto se, per l'esercizio dell'attività, non vengono impiegati propri mezzi organizzati.

Secondo l'Agenzia, il fatto che la Corte Costituzionale abbia ritenuto infondate tutte le censure di incostituzionalità sollevate fa sì che si possa dire che non possono ritenersi modificati i presupposti di applicazione del tributo.

Nel caso specifico trattato l'Agenzia afferma che per gli anni 1999 e 2000 la contribuente risulta avere costi per prestazioni di lavoro dipendente pari a L. 14.233.000 per il 1999 e a L. 22.443.000 per il 2000, mentre i giudici di prime cure hanno sottovalutato tale aspetto.

Secondo l'Agenzia la contribuente è soggetta a IRAP per il solo fatto di esercitare un'attività professionale che soddisfa i requisiti di imponibilità, alla luce della giurisprudenza citata.

Inoltre la dotazione di mezzi materiali impiegati dalla controparte, in considerazione della nettissima preponderanza, al fine dell'espletamento delle prestazioni professionali tipiche, dell'elemento intellettuale, non ha la consistenza minima assegnata dai giudici di prime cure.

Alla luce di quanto sopra chiede che la Commissione annulli la sentenza di 1° grado, dichiarando, in via principale ed assorbente, non dovuto il preteso rimborso a fronte di intervenuta definizione ex art. 9 L. 289/2002, e in subordine non spettante il rimborso de quo, rientrando l'attività di controparte nell'alveo del DLGS 446/97, con vittoria di spese, diritti e onorari.

L'appello dell'Agenzia delle Entrate non è meritevole di accoglimento.

Per quanto concerne l'eccezione preliminare dell'ufficio circa la non debenza del rimborso, in quanto la contribuente ha presentato condono tombale ex art. 9 della L. 289/2002, la medesima è priva di pregio.

Al fine di esplicitare l'iter logico-giuridico che ha portato all'esito di cui sopra la Commissione procede all'analisi della disposizione richiamata dall'ufficio contenuta nell'art. 9 della L. 289/2002.

Tale normativa dispone che la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni.

L'Amministrazione Finanziaria, con CM 7/E del 5/2/2003 e CM 18/E del 25/3/2003 ha interpretato tale disposizione in modo assai restrittivo, esprimendosi nel senso che il condono automatico comporta implicitamente la rinuncia ad ogni motivo di imponibilità all'Irap dei redditi dichiarati, e quindi ad ogni pretesa di rimborso della medesima imposta

Ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria, quindi, il contribuente che ha presentato, come nello specifico caso prospettato, il condono tombale, non può richiedere il rimborso dell'Irap per gli anni interessati alla sanatoria, e, ove abbia richiesto il rimborso dell'IRAP per gli anni interessati alla sanatoria instaurando il relativo contenzioso, rinuncia ad eventuali cause di esclusione e di conseguenza ad ogni contenzioso derivante da esse.

In pratica l'Amministrazione Finanziaria sostiene che il contribuente, il quale presenta domanda di definizione automatica, rinuncia implicitamente a far valere eventuali cause di non assoggettabilità all'Irap dei redditi dichiarati.

In primo luogo è assai importante affermare che nel nostro ordinamento le cause di non applicabilità di un tributo devono essere esplicitamente previste da norme di rango primario, non potendo in alcun modo l'Amministrazione Finanziaria, attuando la propria potestà regolamentare, attribuirle ad libitum.

Coordinando le argomentazioni di cui sopra con il disposto dell'art. 9 della L. 289/2002, si trae la conclusione che il contribuente, il quale utilizza il condono tombale dovrebbe rinunciare alla presentazione dell'istanza di rimborso IRAP, poiché, una volta definiti gli imponibili dichiarati, si determina la rinuncia ad eventuali cause di esclusione, ma, poiché l'esclusione invocata sulla quale si fonda la sua pretesa non è prevista espressamente dalla legge, il contribuente medesimo non è tenuto, per i periodi d'imposta condonati, a rinunciare ai rimborsi Irap.



La carenza di una struttura organizzata è una circostanza di merito che il contribuente deve dimostrare nell'ambito del contenzioso tributario, che deve essere valutata di volta in volta e caso per caso dal giudice tributario e che non è legislativamente applicabile.

In sostanza quindi le cause di esclusione devono essere previste solamente dal legislatore, e pertanto l'immodificabilità delle dichiarazioni presentate non può essere estesa ai casi in cui l'esclusione derivi, come visto sopra, dall'assenza di un'autonoma organizzazione.

Peraltro l'eccezione proposta dall'appellante Agenzia non ha fondamento anche in considerazione del fatto che pretende di imporre la rinuncia a un diritto quale è quello di chiedere il rimborso in conseguenza della definizione del condono, che ha basi giuridiche diverse.

Infatti il contribuente che presenta istanza di condono intende definire l'imponibile reddituale per una determinata annualità, mentre l'istanza di rimborso affonda le proprie radici nella volontà diversa, rispetto a quella di chi presenta domanda di condono, di ripetere l'indebito versamento effettuato all'erario.

Pertanto mentre oggetto della domanda di condono è il reddito complessivo dichiarato, oggetto dell'istanza di rimborso è un'imposta versata indebitamente, e quindi trattasi di due fattispecie profondamente diverse l'una dall'altra e che non possono reciprocamente interferire.

Inoltre la rinuncia al ricorso non può aver luogo in quanto le norme processuali dispongono che per rinunciare a un diritto in giudizio tale diritto deve essere disponibile in capo alle parti, e desussistere un interesse in capo alle parti, ipotesi inimmaginabile, trattandosi di fattispecie che porta un danno patrimoniale al contribuente, e pertanto l'Agenzia delle Entrate nulla potrà per imporre la rinuncia se la controparte non è consenziente.

La tesi sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria non può pertanto in alcun modo essere condivisa, e l'eccezione preliminare deve quindi essere rigettata, poiché la contribuente non fonda la domanda di rimborso dell'Irap sulla base di un'esclusione normativa, bensì su un presupposto di fatto da accertare necessariamente nel corso del giudizio tributario.

Da quanto sopra si evince quindi che la presentazione dell'istanza di condono non preclude alcuna iniziativa di richiesta di rimborso dell'imposta né di rinuncia al contenzioso.

Al fine di risolvere la situazione prospettata dal ricorrente, la Commissione rileva che, con la sentenza n. 156/2001 la Corte Costituzionale, mentre da un lato ha confermato la legittimità costituzionale della norma istitutiva dell'Irap, dall'altro ha sottolineato, seppure incidentalmente, che l'elemento organizzativo non è necessariamente connaturato all'attività di lavoro autonomo, la quale, anche se svolta abitualmente, può risultare sprovvista di autonoma organizzazione.

Dall'analisi della sentenza de qua si evince pertanto che la Consulta, muovendo dalla considerazione che l'IRAP è un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto delle attività autonomamente organizzate, e ritenendo che nell'ambito del lavoro autonomo è realizzabile un'attività professionale svolta in maniera abituale in assenza di capitali e lavoro altrui, ha affermato che, ove un'attività di lavoro autonomo venga esercitata in difetto di elementi organizzativi, il cui accertamento è questione di mero fatto, non si realizza il presupposto stesso del tributo, come individuato dall'art. 2 del DLGS 446/97

In particolare la Corte, nel giudicare infondata la questione di ingiustificata equiparazione tra redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa, evidenzia che l'Irap non colpisce il reddito, bensì il valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata.

La Corte afferma inoltre che, mentre per le imprese il requisito dell'organizzazione esiste sempre, in quanto esso è connaturato alla definizione stessa di impresa, lo stesso non può dirsi per quanto concerne l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità.

In tale situazione, secondo la corte Costituzionale, è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, in relazione alla quale, essendo carente il presupposto del tributo di cui all'art. 2 del DLGS 446/97, l'imposta sarà inapplicabile.

Nella sostanza la Corte ha dichiarato legittima l'imposta, ma ha individuato un'esclusione dall'ambito di applicazione del tributo per una particolare categoria di lavoratori autonomi, ossia i professionisti non organizzati.

L'Amministrazione Finanziaria invece, con CM n. 141/E del 4/6/98, ha interpretato l'espressione «attività autonomamente organizzata», con riferimento alle attività non tipicamente professionali quali ad esempio le collaborazioni coordinate e continuative, il lavoro autonomo occasionale e la partecipazione agli utili, come risulta tra l'altro, in parte, da quanto affermato dall'ufficio in sede di

appello, ma tali argomentazioni appaiono incongrue e non in linea con il dettato normativo.

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria non è quindi sostenibile, così come pure non è sostenibile la posizione assunta dalla medesima con RM n. 32/E del 31/1/2002, nella quale arroccandosi su un'interpretazione letterale dell'art. 2 del DLGS 446/97, afferma che il requisito dell'autonoma organizzazione è sempre e comunque connesso all'esercizio di attività di impresa e professionali con partita Iva.

Risulta quindi con evidenza che sono esentate da Irap quelle attività di lavoro autonomo che sono svolte senza autonoma organizzazione, e che la presenza o meno di una struttura autonoma ed organizzata costituisce questione di mero fatto, che dovrà essere di volta in volta oggetto di specifica valutazione.

A tutte le argomentazioni di cui sopra deve aggiungersi un elemento di rilevante importanza, ossia la sentenza della Corte di Cassazione n. 21203, depositata il 5/11/2004 che rappresenta la prima sentenza della Corte in materia di Irap che ha avuto esito favorevole per tutti quei lavoratori autonomi i quali, con una minima dotazione di beni strumentali, svolgono la loro professione.

Nella fattispecie, dalla documentazione agli atti, che riguardano le dichiarazioni dei redditi per gli anni 1998-1999-2000, si evince che l'attività professionale è stata esercitata senza apprezzabile struttura organizzativa, con limitate spese per dipendenti e con l'impiego di beni strumentali di scarsa entità; inoltre, a differenza di quanto afferma l'ufficio, non si ritiene che le spese per lavoro dipendente per il 1999 e 2000, pari rispettivamente a L. 14.233.000 e L. 22.443.000 siano rilevanti bensì assolutamente modeste nell'arco di un anno.

Alla luce di quanto sopra la Commissione ritiene che l'attività professionale in oggetto risulta imperniata esclusivamente sulla figura del professionista e che la medesima non avrebbe potuto avere sviluppo alcuno in caso di sua assenza dallo studio.

Infatti l'autonomia presuppone che, grazie alla struttura organizzata dal contribuente, l'attività professionale possa essere esercitata anche senza la sua presenza.

Pertanto, nel caso di un avvocato con cui collabora una segretaria per gli appuntamenti, e utilizza un computer o beni strumentali di importo irrilevante, non sussiste un'organizzazione autonoma che, da sola, può realizzare un reddito.

Gli elementi che emergono dalla documentazione agli atti sono pertanto sufficienti per poter affermare che l'appellante non si è avvalso, con carattere di abitudine, di un'organizzazione di capitali e lavoro altrui.

Sulla base delle argomentazioni sviluppate sopra, la fattispecie contenziosa prospettata evidenzia l'insussistenza del presupposto impositivo dell'Irap, come definito dall'art. 2 del DLGS 446/97, confermato dalla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, e conseguentemente appare legittimo il silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione Finanziaria alla richiesta di rimborso avanzata dal ricorrente.

- **Commissione Tributaria Regionale Puglia 16/12/2005, n.133**

La Ctr Puglia, sull'esistenza o meno dell'autonoma organizzazione non dipendente dal professionista, chiarisce che questo è un presupposto di mero fatto che va di volta in volta accertato dal giudice.

Di conseguenza, prima di tale accertamento giudiziale, l'esistenza o meno del requisito dell'autonoma organizzazione, non rientra tra le dichiarazioni originarie immodificabili relative al condono. Logica conseguenza è che chi ha aderito al tombale ha diritto alla restituzione di quanto versato anche a titolo di IRAP.

La sentenza dei giudici tributari pugliesi è la n. 133/15/05 del 16 dicembre 2005.

- **Corte Cassazione Sentenza n. 22559/2008**

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione deducendo un unico motivo avverso la sentenza 94/50/0 del 15 settembre 2006 con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello dell'Ufficio e riteneva che a seguito dei versamenti previsti dalla L. n. 289 del 2002, art. 15, eseguito per l'anno 1999, fosse venuto meno il potere della Amministrazione di disconoscere i crediti di imposta esposti dal contribuente.

L'Agenzia formula il seguente quesito *“dica codesta Suprema Corte se l'intervenuta definizione del rapporto tributario controverso ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 15, precluda all'Amministrazione la possibilità di emettere avviso di accertamento finalizzato esclusivamente al disconoscimento della sussistenza dei crediti esposti nella dichiarazione relativa all'annualità oggetto della definizione”*.

Il ricorso è stato accolto, in quanto la risposta al quesito è che la Amministrazione ben può disconoscere i crediti d'imposta esposti nella dichiarazione relativa ad



una annualità d'imposta oggetto di definizione ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 15.

Questa Corte ritiene infatti con giurisprudenza del tutto pacifica che ogni condono o sanatoria ponga il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti e che non si intersecano fra loro: o coltivare la controversia nei modi ordinali, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate o comunque spettanti, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto sulla linea del procedimento fiscale ordinario. Pertanto l'adesione del contribuente alle sanatorie fiscali previste dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 15, è ostativa al rimborso di crediti di imposta asseritamente spettanti, i residui motivi risultano assorbiti.

### ***Il giudizio della Corte dei Conti***

In particolare, si afferma che i condoni non solo hanno avuto un effetto diseducativo ma non producono i risultati sperati.

Così la Corte dei Conti boccia il condono tributario disposto dalla legge 289/2002 al termine dell'indagine "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali".

*"Il successo quantitativo del condono, pur notevole, si legge nella relazione dei magistrati contabili, appare tuttavia ridimensionato, non solo dai costi amministrativi e di opportunità che ha comportato, ma anche e soprattutto dal fatto che ben 5,2 miliardi dei 26 miliardi dichiarati come dovuti dai condonati non sono poi stati versati neppure dopo l'iscrizione a ruolo e la notifica delle relative cartelle di pagamento".*

La Corte dei Conti annuncia inoltre sulle azioni amministrative poste in atto da parte dell'Agenzia delle entrate per il recupero degli importi dichiarati e non versati, *"una specifica attività di monitoraggio e controllo", ancora "L'obiettivo perseguito e conseguito con il condono tributario disposto dalla legge 289/2002", spiega la magistratura contabile nella relazione, "è stato quello di acquisire nel breve termine le risorse finanziarie necessarie ad assicurare la tenuta dei conti pubblici senza dover rischiare le perdite di consenso inevitabilmente associate all'aumento della pressione fiscale e/o al contenimento della spesa pubblica".*

Per la Corte dei Conti *"l'elevata crescita post-condono delle entrate tributarie sembra tuttavia dimostrare che le misure di contrasto, contestualmente e successivamente adottate sul piano legislativo ed amministrativo, sono state idonee a evitare una caduta del gettito fiscale nel medio e lungo termine. Al successo del condono è stata per un biennio finalizzata l'intera attività dell'Amministrazione finanziaria, con la messa in opera di una sorta di partnership con le professioni*



*tributarie dalle quali sono state mutate le indicazioni utili a rendere il condono più appetibile ai potenziali aderenti”.*

*Ciò, rilevano ancora i magistrati contabili, “ha portato non solo a stabilire oneri di adesione contenuti e modalità semplificate, ma anche a reiterate proroghe ed estensioni e a concessioni che si sono poi rivelate perniciose in termini di risultati effettivi finali (come è avvenuto per il riconoscimento dell’efficacia del condono sganciata dall’effettivo versamento delle rate successive alla prima) o hanno avuto un effetto fortemente diseducativo (com’è il caso delle dichiarazioni integrative riservate e della rottamazione dei ruoli)”.*

*Pertanto, si legge nella relazione, “l’indubbio successo del condono in termini quantitativi immediati si spiega, oltre che per la sua convenienza e per l’efficacia della sua gestione sul piano amministrativo, per l’interesse che avevano alla sanatoria le categorie di contribuenti che maggiormente avevano beneficiato degli effetti di redistribuzione dei redditi indotti dal passaggio dalla lira all’euro e che si sentivano esposti al rischio dell’accresciuta capacità di contrasto all’evasione da parte di un’Amministrazione finanziaria resa più efficiente dall’adozione del nuovo modello organizzativo delle Agenzie fiscali e dal sempre più esteso impiego delle tecnologie informatiche. Sul piano qualitativo, va inoltre rilevata la maggiore adesione da parte delle società di capitali e di quelle a gestione manageriale, con più elevato volume d’affari ed ubicate nel centro-nord, anche per l’interesse dei manager a mettersi comunque al riparo dal rischio penale di possibili controlli. Minore, invece, di quella ipotizzabile sulla base dell’intensità dell’evasione accertata attraverso i controlli, l’adesione da parte di altre categorie di contribuenti”.*

*Di qui, proseguono i magistrati contabili, “l’opportunità di un programma poliennale di controlli mirato a verificare la posizione fiscale delle categorie di contribuenti a più elevato rischio di evasione, ma a minore grado di adesione alle sanatorie”.*

*Per quanto, infine, riguarda il futuro, osserva la Corte dei Conti, “va preso atto che, secondo il diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di Giustizia Europea, il condono Iva è illegittimo e non potrà più essere riproposto. Ma c’è da ritenere che alla stessa stregua sarebbero state giudicate anche le sanatorie relative alle altre imposte, se le stesse avessero avuto rilevanza per l’ordinamento comunitario. Ed è in questi termini che la pronuncia della Corte Europea è stata peraltro intesa dal Governo italiano, con l’immediata assicurazione che nessun nuovo condono tributario verrà proposto nel futuro”.*

Sonia Cascarano  
9 Aprile 2009