

$$\frac{A_{I2}}{35I}$$

Annalisa Pace

Agevolazioni fiscali

Forme di tutela e schemi processuali



Copyright © MMXI
ARACNE editrice S.r.l.

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

via Raffaele Garofalo, 133 / A-B
00173 Roma
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-4141-3

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: dicembre 2010

9 PARTE I: LE PROCEDURE E GLI ATTI

II Capitolo I

Le agevolazioni fiscali e le procedure di riconoscimento. Breve analisi dell'ordinamento positivo

1.1. Il quadro normativo di riferimento, 11 – 1.2. (Segue). Il sintagma «agevolazione fiscale» e sue tipologie. Delimitazione del tema dell'indagine, 20 – 1.3. L'avvio del procedimento, 25 – 1.3.1. *La fase dell'iniziativa nei vari schemi normativi: dall'inesistenza dell'obbligo del contribuente di presentare una specifica istanza alla comunicazione/domanda della fruizione del beneficio*, 25 – 1.3.2. *Il caso dell'istanza tardiva: le sue conseguenze*, 32 – 1.4. La conclusione del procedimento, 35 – 1.4.1. *Le possibili tipologie: la informalità dell'atto positivo*, 35 – 1.4.2. *Le competenze di altre amministrazioni nella fase istruttoria e nell'emanazione dell'atto finale*, 39 – 1.4.3. *Il disconoscimento*, 43 – 1.4.4. *La verifica delle agevolazioni già concesse o comunque fruite (rinvio)*, 45 – 1.5. Il perfezionamento della procedura, 47 – 1.5.1. *Quando è sufficiente l'istanza del contribuente*, 47 – 1.5.2. *Quando è necessario l'atto dell'Amministrazione*, 50 – 1.5.3. *Il caso delle agevolazioni condizionate*, 51 – 1.6. Il controllo europeo sugli strumenti di agevolazione: la disciplina relativa agli aiuti esistenti, la notifica e la procedura di autorizzazione per gli aiuti nuovi, 54 – 1.6.1. *Il controllo preventivo sugli «aiuti nuovi»*, 57 – 1.6.2. *Il controllo permanente sugli «aiuti esistenti»*, 61 – 1.6.3. *La decisione della Commissione*, 62 – 1.6.4. *Il ruolo del Consiglio*, 66 – 1.7. Il «recupero» delle agevolazioni indebitamente fruite, 67 – 1.7.1. *L'atto di revoca*, 67 – 1.7.2. *Il recupero dei crediti d'imposta*, 71 – 1.7.3. *Il recupero degli aiuti di Stato*, 77 – 1.8. Dai procedimenti applicativi alle tipologie agevolative, 82.

91 **Capitolo II**
Gli atti

2.1. L'impugnazione degli atti «tipici» emessi nella procedura di riconoscimento dell'agevolazione, 91 – 2.1.1. *L'avviso di accertamento motivato con il diniego (totale o parziale) di agevolazione*, 98 – 2.1.2. *L'avviso di liquidazione come strumento per il recupero dell'agevolazione indebitamente fruita*, 108 – 2.1.3. *Il provvedimento di irrogazione delle sanzioni: le difficoltà interpretative e la disapplicazione delle sanzioni nelle fattispecie agevolative controverse*, 114 – 2.1.4. *Il ruolo e la cartella di pagamento: la liquidazione della dichiarazione e il controllo formale*, 116 – 2.2. *L'atto di diniego*, 123 – 2.2.1. *Il diniego di iscrizione all'anagrafe delle Onlus*, 138 – 2.3. *La revoca delle agevolazioni: la qualificazione come atto impugnabile, effetti e conseguenze*, 144 – 2.4. *L'avviso di recupero: la difficile qualificazione tra avviso bonario e diniego di agevolazione*, 147 – 2.5. *L'atto volto al recupero di aiuti di Stato*, 154 – 2.5.1. *I recuperi di natura fiscale*, 154 – 2.5.2. *L'atto di recupero*, 160 – 2.5.3. *La questione della tutela dell'affidamento: quando può definirsi legittimo ed essere utilmente valutato quale limite all'attività di recupero*, 166 – 2.6. *Il giudizio di rimborso come strumento concorrente di tutela*, 170.

179 **Capitolo III**
Gli strumenti deflativi del contenzioso

3.1. *Premessa*, 179 – 3.2. *L'accertamento con adesione*, 180 – 3.2.1. *Nozione e ratio dell'istituto*, 180 – 3.2.2. *L'astratta configurabilità dell'accertamento con adesione per le fattispecie di agevolazione*, 182 – 3.2.3. *La definizione dell'atto di diniego*, 188 – 3.3. *La conciliazione giudiziale: ambito applicativo*, 191 – 3.4. *Estensione delle conclusioni raggiunte in tema di conciliazione giudiziale all'accertamento con adesione: conferma della possibile definizione del diniego di agevolazioni*, 200.

205 **PARTE II: I GIUDIZI**

207 **Capitolo IV**
Il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie

4.1. *L'individuazione delle parti*, 207 – 4.1.1. *La legittimazione attiva: correlazione con l'atto impugnato e con gli atti di iniziativa*, 207 – 4.1.2. *La legittimazione passiva: correlazione con l'atto impugnato, limiti*, 215 – 4.2. *Il ricorso e le domande*, 222 – 4.3. *La ripartizione dell'onere della prova*, 225 – 4.4. *La tutela cautelare*, 233 – 4.4.1. *Il problema della sospensibilità degli atti negativi (in generale) e i problemi connessi alla sospensione del diniego*

- di agevolazione, 233 – 4.4.2. *L'esercizio del potere cautelare nelle controversie di recupero di aiuti di Stato*, 243 – 4.4.3. *L'art. 47 bis del D.leg.vo n. 546 del 1992*, 247 – 4.4.4. *La disciplina transitoria*, 256 – 4.5. *La pronuncia del giudice (rinvio)*, 256.
- 257 **Capitolo V**
L'incidente di costituzionalità
- 5.1. *Il giudizio di eguaglianza quale forma tipica dei giudizi di legittimità costituzionale che hanno ad oggetto norme di agevolazione*, 257 – 5.2. *Gli schemi del giudizio*, 263 – 5.2.1. *La disparità di trattamento verso l'alto o verso il basso*, 263 – 5.2.2. *L'individuazione dei soggetti che possono sollevare la questione di legittimità costituzionale di una norma di agevolazione: l'inesistenza di un divieto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, 266 – 5.2.3. *Segue: gli schemi del giudizio*, 270 – 5.3. *I requisiti del giudizio*, 272 – 5.3.1. *La rilevanza del giudizio e l'interesse delle parti: loro non coincidenza*, 272 – 5.3.2. *L'intervento dei terzi interessati*, 277 – 5.4. *Gli effetti della declaratoria di incostituzionalità: non coincidenza con gli effetti di una norma impositiva retroattiva*, 280.
- 297 **Capitolo VI**
Il giudizio europeo
- 6.1. *Le forme di tutela in ambito europeo*, 297 – 6.1.1. *La cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione: la comunicazione 95/C 312/07 e la 2009/C 85/01*, 299 – 6.2. (segue): *L'impugnazione delle decisioni della Commissione. Gli strumenti a disposizione delle imprese concorrenti danneggiate*, 305 – 6.3. *Il ricorso per inadempimento*, 308 – 6.4. *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia: i limiti dell'intervento della Corte in materia di aiuti di Stato*, 309 – 6.4.1. *Gli effetti della pronuncia pregiudiziale*, 315.
- 319 **Capitolo VII**
Il giudicato
- 7.1. *La pronuncia del giudice*, 319 – 7.1.1. *I limiti*, 319 – 7.1.2. *segue: gli effetti*, 325 – 7.2. *L'esecuzione della sentenza di accoglimento del beneficio*, 330.
- 339 *Indice bibliografico degli autori*

PARTE I

LE PROCEDURE E GLI ATTI

Le agevolazioni fiscali e le procedure di riconoscimento

Breve analisi dell'ordinamento positivo

SOMMARIO: 1.1. Il quadro normativo di riferimento, 11 – 1.2. (Segue). Il sintagma «agevolazione fiscale» e sue tipologie. Delimitazione del tema dell'indagine, 20 – 1.3. L'avvio del procedimento, 25 – 1.4. La conclusione del procedimento, 35 – 1.5. Il perfezionamento della procedura, 47 – 1.6. Il controllo europeo sugli strumenti di agevolazione: la disciplina relativa agli aiuti esistenti, la notifica e la procedura di autorizzazione per gli aiuti nuovi, 54 – 1.7. Il «recupero» delle agevolazioni indebitamente fruite, 67 – 1.8. Dai procedimenti applicativi alle tipologie agevolative, 82.

1.1. Il quadro normativo di riferimento

L'attenzione del legislatore tributario alla disciplina organica delle misure di agevolazione va fatta risalire alla riorganizzazione del sistema tributario attuato con la riforma degli anni '70¹.

Nella Legge delega n. 825 del 1971 il legislatore si propose, per la prima volta, di intervenire in maniera organica sulle agevolazioni tributarie prevedendo espressamente che

[...] la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di

1. Per un esame compiuto degli interventi normativi di delega si v.: D'Amati, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.* 1994, I, pagg. 369 e ss.; Id., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. Trib.* 1995, pagg. 565 e ss.; Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pagg. 257–296; La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, I, t.I, Padova, 1994, pag. 401.

limitare nella maggiore possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione [...] Le esenzioni e le agevolazioni e i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo in materia di imposte dirette attualmente stabiliti da altre leggi, se le finalità perseguite sussistono tuttora e siano conformi agli obiettivi del programma economico nazionale, saranno, in quanto possibile, sostituiti dalla concessione di contributi, anche sotto forma di buoni d'imposta.²

Alla base di un giudizio così negativo vi era la consapevolezza di un apparato normativo caotico, distorsivo dell'ordinamento dei singoli tributi e troppo spesso piegato agli interessi di parte³.

Questi, in sintesi, i motivi che indussero il legislatore delegante a porsi l'obiettivo primario di procedere ad una consistente riduzione delle agevolazioni e alla sostituzione di quelle, il cui mantenimento fosse ancora giustificabile, con crediti e buoni d'imposta.

Il fallimento di questa prima delega è tutta nelle parole della relazione illustrativa al D.P.R. n. 601 del 1973: «Il presente decreto va considerato come un complesso di norme destinate ad evitare un vuoto per il periodo di tempo che lo separa dalla legge organica sugli incentivi».

Una legge organica, però, non ha mai fatto seguito al decreto n. 601 che, unico vero risultato della delega, ha avuto il limitato fine di mettere ordine nei regimi fiscali di favore, ma neanche in tutti⁴, mentre con interventi normativi successivi si è continuato ad introdurre agevolazioni fiscali senza seguire alcun principio di unificazione.

Intorno agli anni '90 l'esigenza di procedere ad un riordino delle agevolazioni si è nuovamente proposta e questa volta senza alcun esito: la delega al Governo per la revisione delle agevolazioni conte-

2. Così l'articolo 9, primo comma della legge 9 ottobre 1971, n. 825.

3. Sottolinea il disfavore del legislatore delegante nei confronti della materia delle agevolazioni concretizzandosi questa in una deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione che hanno ispirato la riforma tributaria D'Amati, *Cenni problematici*... , cit., pag. 370. La situazione descritta, invero, caratterizza, più in generale, l'odierna legislazione relativa agli ausili finanziari e non solo quella italiana: sul punto si v. le puntuali osservazioni di Manzella, *Gli ausili finanziari*, in *Trattato di diritto amministrativo* a cura di Sabino Cassese, Milano, 2003, IV, pag. 3734, ove ampi riferimenti anche alle legislazioni straniere.

4. Ad esempio, non sono stati presi in alcuna considerazione i trattamenti agevolativi contenuti nelle discipline relative ai singoli tributi.

SOMMARIO: 2.1. L'impugnazione degli atti «tipici» emessi nella procedura di riconoscimento dell'agevolazione, 91 – 2.2. L'atto di diniego, 123 – 2.3. La revoca delle agevolazioni: la qualificazione come atto impugnabile, effetti e conseguenze, 144 – 2.4. L'avviso di recupero: la difficile qualificazione tra avviso bonario e diniego di agevolazione, 147 – 2.5. L'atto volto al recupero di aiuti di Stato, 154 – 2.6. Il giudizio di rimborso come strumento concorrente di tutela, 170.

2.1. L'impugnazione degli atti «tipici» emessi nella procedura di riconoscimento dell'agevolazione

Il processo tributario è un processo a struttura impugnatoria.

L'avvio della contestazione, di regola, trae origine dalla impugnazione di un atto, secondo quanto prevede l'art. 19 del D. leg.vo n. 546 del 1992, e anche quando l'atto difetta (come nel caso di inattività dell'Amministrazione a seguito della presentazione di istanza di rimborso del contribuente), è il legislatore a prevedere espressamente un presupposto processuale che fa le veci dell'atto mancante.

L'ampliamento della giurisdizione tributaria conseguita alla riformulazione dell'art. 2 del Decreto legislativo n. 546 del 1992¹, non si ritiene abbia intaccato la originaria valenza dell'art. 19 che mantiene, anche nel mutato contesto, la sua funzione. Il venire meno dei limiti esterni, con la attribuzione ai giudici tributari di «tutte le controversie relative a tributi di ogni genere e specie comunque denominati»,

1. Dapprima ad opera dell'art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, e poi dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248.

non si ritiene abbia determinato il superamento dei c.d. limiti interni: come è stato efficacemente osservato non ogni lite comunque relativa alla materia tributaria può essere portata dinanzi alle commissioni tributarie «dovendosi fare salvi gli ambiti disegnati dal combinato disposto degli artt. 2 e 19»².

È anche vero, però, che in un contesto così mutato l'elencazione degli atti contenuta nell'art. 19 debba essere letta ed utilizzata in maniera diversa³. Lo testimonia l'evoluzione giurisprudenziale della Suprema Corte che, se pure in qualche occasione ha forzato oltre misura la tipologia degli atti ivi indicata⁴, non ne ha, però, mai veramente decretato il suo superamento⁵ conservando così al processo tributario la struttura di un processo di impugnazione.

2. Così Tabet, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, relazione di sintesi del convegno teramano svoltosi il 22 e 23 novembre 2007, sul tema: *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, i cui atti sono editi a cura di Basilavecchia – Tabet, Bologna, 2009. In senso conforme Basilavecchia, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, pag. 1040, e in *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 23 e ss., in particolare pag. 29, dove qualifica le due disposizioni «complementari»; Russo, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, relazione al convegno teramano sopra citato, pag. 91 degli atti, sottolinea l'importanza dell'art. 19 che non soltanto disciplina le condizioni di esperibilità dell'azione, ma concorrere a circoscrivere la nozione di controversia tributaria.

3. Lo rilevava già Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, pag. 115, quando, all'indomani della iniziale modifica dell'art. 2 cit, ad opera dell'art. 12 L. n. 448 del 2001, sottolineava l'esigenza di una interpretazione più elastica dei *nomina iura* degli atti impugnabili proprio in considerazione dell'apertura della giurisdizione tributarie a fattispecie impositive, come ad esempio quelle doganali, che presentano procedure applicative ben diverse da quelle proprie delle imposte originariamente appartenenti alla giurisdizione de qua.

4. Cass., Sez. Trib., 9 agosto 2006, n. 18008, ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso l'atto con il quale l'ufficio aveva negato la definizione agevolata; Cass. Sez. Trib., 9 agosto 2007, n. 17526, in *GT — Riv. Giur. trib.*, n. 1/2008, pag. 55, che ha ritenuto impugnabile la fattura emessa per il pagamento della TIA; Cass. SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293, *ibidem*, n. 4/2008, pag. 320, e 26 luglio 2007, n. 16428, in *Corr. Trib.*, n. 3687, che hanno ritenuto impugnabili atti di natura preparatoria come gli avvisi bonari di pagamento.

5. È vero che la Cassazione nella pronuncia dell'8 ottobre 2007, n. 21045, giunge ad affermare che qualunque atto non autoritativo può essere legittimamente impugnato se in grado di esprimere la pretesa dell'Amministrazione; d'altro canto l'opzionalità di cui viene connotata l'impugnazione di simili atti e la mancata cristallizzazione della pretesa, ove il contribuente decida di non proporre l'impugnazione, sembra che «disinneschi» la valenza eversiva dell'ampliamento proposto e non è comunque ancora in grado di porre in crisi lo schema impugnatorio del processo; esprime grande preoccupazione Tabet, *Verso la fine del*