COMPETITIVITÀ ■ Il disegno di legge sullo sviluppo inserisce nel Codice civile un articolo che legittima l'utilizzo dell'istituto di origine anglosassone

In arrivo la «stretta» sul dividend washing

Arriva un nuovo paletto contro i comportamenti elusivi della tassazione sui dividendi (si veda «Il Sole-24 Ore» del 1° luglio). Lo fissa il disegno di legge per lo sviluppo (approvato dalla Camera il 5 luglio e inviato al Senato), con la norma di contrasto al cosiddetto *dividend washing* (articolo 5 del provvedimento), in origine contenuta nell'articolo 3, comma 8 dello schema di decreto correttivo Ires.

Il comportamento che si intende contrastare è il seguente:

■ la società A acquista dalla società B, del gruppo, una partecipazione nella società C, al prezzo di 1.100;

■ percepisce dividendi per 100 e rivende la partecipazione a 1.000, realizzando una minusvalenza, priva di participation exemption;

■ poiché il dividendo concorre a formare il reddito nella misura del 5% e la minusvalenza è integralmente deducibile, la società realizza una perdita fiscale di 95, nonostante il reddito prima della imposte sia pari a zero.

La norma antielusiva rende indeducibile la minusvalenza fino a concorrenza del dividendo non imponibile, cioè di 95.

Nel parere emanato il 26 maggio 2005 dalla commissione Finanze sul correttivo Ires, si proponeva di sopprimere del tutto l'emendamento, in quanto l'applicazione indiscriminata di tale norma determina indirettamente l'integrale tassazione dei dividendi percepiti, già assoggettati al tributo personale in capo alla società la cui partecipazione è oggetto di scambio.

Il disegno elusivo, infatti, può verificarsi solo se la minusvalenza realizzata in conseguenza dello "stacco" dei dividendi si riferisce a una partecipazione ceduta da un soggetto che ha realizzato una plusvalenza esente dal tributo personale. In tal caso, resterebbe ferma — secondo la commissione — la possibile applicazione dell'articolo 37-bis del Dpr n. 600 del 1973 per quelle operazioni mosse da un chiaro intento elusivo.

In effetti, se il cedente la partecipazione non beneficia della participation exemption, la norma rischia di generare un anomalo livello d'imposizione del reddito complessivamente prodotto da tutti i soggetti coinvolti (oltre il 50%), ma ciò è imputabile a una altro aspetto distorsivo del sistema, esattamente simmetrico a quello che si vuole correggere, e cioè al fatto che l'articolo 87 del Testo unico sui redditi individua un considerevole numero di casi in cui non spetta la participation exemption (ad esempio, inspiegabilmente, le cessioni di società immobiliari).

Altra questione che certamente alimenterà un notevole dibattito è l'interpretazione dell'espressione iniziale dell'articolo 5 del disegno di legge sullo sviluppo: «Ferma restando l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

Secondo un primo filone interpretativo, il richiamo all'articolo 37-bis del Dpr 600 avrebbe lo scopo di chiarire che eventuali minusvalenze rientranti nei parametri di deducibilità indicati dai nuovi commi 3-bis e 3-ter dell'articolo 109 del Testo unico, non sarebbero comunque deducibili se derivassero da operazioni in sé prive di valide ragioni economiche, così come ad esempio è accaduto in alcuni pareri del comitato consultivo per le norme antielusive (vedere il parere n. 2 del 25 gennaio 2005).

In base a una seconda interpretazione (riferita nella circolare del consorzio studi San Paolo Imi, n. 4 del 2005), l'Amministrazione finanziaria potrebbe — a prescindere dalla norma antielusiva specifica — disconoscere i vantaggi derivanti da operazioni che comunque aggirano la nuova disposizione o che, per altra via, ottengono il medesimo vantaggio fiscale consistente nella deduzione di un componente negativo su titoli e strumenti finanziari a fronte della percezione di un componente positivo non imponibile o esente (anche parzialmente), quali, in ipotesi, quelle realizzate nelle operazioni di prestito titoli e di *total return swap*.

Una terza interpretazione ritiene che l'applicazione della norma antielusiva generale sia limitata all'ammontare delle minusvalenze che resterebbero deducibili dopo l'applicazione del nuovo comma 3-bis dell'articolo 109 del Tuir.

MARCO PIAZZA

Minusvalenze sotto controllo

Le norme dettate dal disegno di legge sviluppo

■ **Il paletto.** Il disegno di legge sullo sviluppo introduce una nuova clausola di indeducibilità delle minusvalenze. Secondo il comma 3-bis, che viene aggiunto all'articolo 109 del Tuir, «ferma restando l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi percepiti nel periodo di imposta di realizzo e in quello precedente. Tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi»

■ **Le operazioni coinvolte.** A specificare su quali ambiti agisce la nuova clausola è il comma 3-ter, aggiunto anche questo all'articolo 109 del Tuir. Le nuove disposizioni si applicano, pertanto, «con riferimento alle partecipazioni acquisite presso società che direttamente o indirettamente controllano la società acquirente, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla la società acquirente, nonché società a questa collegate. Ai fini della determinazione del requisito di controllo e del collegamento si applica l'articolo 2359 del Codice civile»

Il trust trova la regola-base

Diventano opponibili ai terzi gli atti che vincolano la destinazione dei beni a determinati interessi

Il disegno di legge sullo "sviluppo", approvato dalla Camera il 5 luglio e trasmesso al Senato, sdogana in modo definitivo l'ammissibilità del trust (pur senza mai nominarlo espressamente) nell'ordinamento giuridico, se mai ce ne fosse stato il bisogno.

L'articolo 34 di questo provvedimento, una volta che fosse definitivamente approvato, introdurrebbe infatti nel Codice civile il nuovo articolo 2645-ter, secondo il quale sarebbe trascrivibile nei registri immobiliari l'atto con il quale beni immobili o beni mobili registrati vengono destinati alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela. Questo vincolo di destinazione, secondo la norma, dovrebbe non eccedere i novanta anni oppure la durata della vita della persona fisica beneficiaria dell'atto. E ciò in ossequio a quanto in tema di durata del trust dispongono le discipline di moltissimi ordinamenti giuridici.

Agli specialisti dell'istituto è noto che il dubbio sull'ammissibilità del trust nell'ordinamento italiano (peraltro ormai sostenuto solo da una dottrina autorevole, ma assai minoritaria) verte principalmente sulla presunta assenza di una disciplina di regolamentazione e, in particolare, di una norma che ammetta la trascrizione del vincolo di destinazione che dal trust stesso discende.

Ora questa norma verrebbe introdotta nel Codice civile e consentirebbe di rendere opponibile ai terzi (per esempio, i creditori del soggetto in capo al quale è costituito il vincolo di destinazione) il particolare scopo cui un dato bene è stato assoggettato, di modo che verrebbe con ciò pubblicizzato il fine che il *settlor* si propone mediante l'intestazione del bene al *trustee* e che questi è obbligato a perseguire.

Come noto, il trust è lo strumento giuridico, di matrice anglosassone, per effetto del quale, in linea di massima, un soggetto (detto disponente o settlor) attribuisce a un altro (detto trustee) la proprietà di un bene (un immobile, un patrimonio mobiliare, un'azienda, eccetera) affinché questi lo gestisca secondo le istruzioni impartitegli dal disponente e a tal fine lo trasmetta ai cosiddetti beneficiari e cioè a coloro nel cui interesse il disponente istituisce il trust.

Questa situazione di "proprietà finalizzata", in cui si viene a trovare il trustee, andrebbe "stretta" all'ordinamento italiano (che non tollera limiti al diritto "pieno" ed "esclusivo" del proprietario, se non quelli che derivano dalla "funzione sociale" che la proprietà deve pur avere secondo il dettato della Costituzione), se non fosse intervenuta la Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ratificata con legge 16 ottobre 1989, n. 364, che ha ammesso il riconoscimento in Italia dei trust istituiti all'estero.

Soprattutto con l'argomento che la legge di ratifica sarebbe valsa a introdurre nell'ordinamento una disciplina anche per i trust interni (cioè quelli stipulati in Italia, tra connazionali e con riguardo a beni siti nel Paese) e con il ragionamento che sarebbe difficile pensare che uno straniero possa fare in Italia ciò che a un italiano sarebbe invece negato, il trust ha dapprima mosso i suoi primi timidi passi, per divenire attualmente oggetto di una proficua ed estesa applicazione.

Mancava solo un ultimo tassello, quello che appunto serviva a sgombrare il campo da qualsiasi residuo dubbio, specie sulla pubblicizzabilità (e quindi sull'opponibilità ai terzi) del vincolo di destinazione che con il trust si determina: ed ecco quindi che la legge sullo sviluppo viene a soddisfare questo bisogno di ulteriore certezza, nel segno dell'adeguamento anche dell'Italia a ciò che normalmente si pratica in altri Paesi, con ciò sanandosi questo divario di concorrenzialità tra diversi ordinamenti giuridici.

La norma in questione, una volta approvata, pare non limitare comunque la sua applicabilità al mondo del trust, ma già fin da ora sembra potersi prestare ad altre non meno sentite esigenze (a meno che le si vogliano far rientrare nel concetto di trust): ci si riferisce al vincolo di destinazione che si crea tra due coniugi quando si istituisce il fondo patrimoniale, finalizzato alla protezione di alcuni beni nell'interesse della famiglia. Per istituire un fondo patrimoniale occorre tuttavia appunto il presupposto del matrimonio e quindi il fondo è un istituto precluso a vedovi, celibi e coppie di fatto, ambienti nei quali non c'è però minore esigenza di protezione rispetto a quella che c'è in una famiglia ordinaria. Ora, la norma in questione si presta appunto a creare un vincolo di destinazione con finalità protettive (ad esempio dei figli o della coppia di fatto) in capo alla singola persona fisica, realizzandosi con ciò lo stesso risultato che i soggetti regolarmente coniugati raggiungono con il fondo patrimoniale.

ANGELO BUSANI

Possibile colmare il divario con gli ordinamenti stranieri

LA LEGGE

NEW

"**1.** Dopo l'articolo 2645-*bis* del Codice civile è inserito il seguente:

«*Articolo 2645-ter* (Trascrizione di atti di destinazione) — Gli atti risultanti da atto pubblico ovvero da contratto di intestazione a una società fiduciaria autorizzata ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1966, con cui beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela ai sensi dell'articolo 1322, secondo comma, possono essere trascritti al fine di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione; per la realizzazione di tali interessi può agire, oltre al conferente, qualsiasi interessato anche durante la vita del conferente stesso. I beni conferiti e i loro frutti possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possono costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall'articolo 2915, primo comma, solo per debiti contratti per tale scopo».

Articolo 34, disegno di legge "sviluppo"

Addio alla dichiarazione Ici se la casa è trasferita online

Il Fisco diventa sempre più tecnologico e per i dati inviati telematicamente non ci sarà bisogno di altre dichiarazioni o comunicazioni dei contribuenti. Dal 2006, salvo poche eccezioni, per i trasferimenti di immobili registrati in via telematica sarà sufficiente il solo pagamento del tributo. È questo l'obiettivo principale della modifica apportata al decreto legislativo Ici dalla Camera, con il disegno di legge sullo sviluppo (che ora attende il sì del Senato).

Gli immobili registrati con procedure telematiche. La correzione proposta prevede l'inserimento del comma 6-bis, dopo il comma 6 dell'articolo 10 del decreto legislativo 504/92. In base alla nuova norma «a decorrere dal 1° gennaio 2006, nel caso in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti che hanno dato luogo a registrazione, trascrizione e voltura con le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico, ovvero dipendano da atti e dichiarazioni che hanno dato luogo a trascrizione e voltura automatica o a variazioni catastali nello stato dei beni, i soggetti passivi sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione o comunicazione» delle variazioni Ici, ai sensi dell'articolo 59, comma 1, lettera l, numero 1, del Dlgs 446/97.

La norma richiamata dispone che i Comuni possono semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento dell'Ici anche allo scopo di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale. A questo fine, possono eliminare le operazioni di controllo formale sulla base dei dati ed elementi dichiarati, con conseguente soppressione dell'obbligo di presentare la dichiarazione o denuncia, e introduzione dell'obbligo di comunicare, da parte del contribuente al Comune competente, entro un termine prestabilito dall'ente, acquisti, cessazioni o modificazioni di soggettività passiva, con la sola individuazione dell'unità immobiliare interessata. Con la modifica approvata dalla Camera, dal 2006 potrà scomparire sia l'obbligo della dichiarazione delle variazioni Ici, sia quello della comunicazione delle variazioni.

Le variazioni Ici su immobili trasferiti online. La scomparsa dell'obbligo riguarderà tutti gli immobili che sono registrati con procedura telematica, ai sensi dell'articolo 3-bis del Dlgs 463/97. Questo stabilisce che alla registrazione di atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, all'iscrizione e all'annotazione nei registri immobiliari, nonché alla voltura catastale, si provvede con procedure telematiche. Insomma, per i passaggi degli immobili che devono essere presentati in via telematica all'agenzia del Territorio, non ci sarà più, dal 2006, alcun obbligo in aggiunta al pagamento dell'Ici. Sarà l'Agenzia a comunicare ai Comuni le variazioni intervenute nei diritti sugli immobili.

Esonero già previsto per le successioni. Il nuovo esonero si aggiungerebbe a quello già in vigore per i contribuenti con successioni aperte dal 25 ottobre 2001. Gli eredi e i legatari, che hanno presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili, sono esonerati dal presentare la dichiarazione di variazione Ici. L'ufficio locale delle Entrate (ex-ufficio del Registro) che ha ricevuto la dichiarazione di successione ha il compito di trasmetterne una copia a ogni Comune nel cui territorio si trovano gli immobili (articolo 15, comma 2, legge 383/01).

TONINO MORINA

La procedura semplificata scatterà dal 2006

Per i passaggi via rete basterà versare il tributo

Assonime mette sotto esame la liquidazione del socio che lascia

Recesso a effetto differenziato

La participation exemption opera se si attinge a riserve di capitale

La liquidazione della quota di spettanza del socio in caso di recesso dalla società determina effetti incongrui laddove la partecipata non riduca in modo proporzionale tutte le voci del netto patrimoniale da cui attinge per rimborsare la quota. Questa una delle osservazioni dell'Assonime in tema di applicazione della *participation exemption* alle ipotesi di recesso, esclusione e riscatto.

Il rimborso della quota. Le somme corrisposte ai soci nei casi prospettati possono essere attinte dalle riserve di capitale di cui all'articolo 47, comma 5 del Tuir ovvero da riserve di utili, e il trattamento fiscale delle somme ricevute dal socio imprenditore si modifica a seconda della natura della somma ricevuta. Infatti:

■ la differenza tra le somme distribuite a titolo di ripartizione delle riserve di capitale e il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione è assoggettato al regime delle plusvalenze e, quindi, della *participation exemption* ove la partecipazione si qualifichi per l'esenzione;

■ le somme attribuite ai soci a titolo diverso dalla ripartizione di riserve di capitale rilevano come dividendi e, pertanto, sono assoggettate al regime di parziale esclusione, a nulla rilevando che le partecipazioni si qualifichino o meno per l'esenzione.

Il diverso trattamento dell'attribuzione delle riserve di capitale da quello delle riserve di utili può dare luogo a effetti incongrui. L'Assonime osserva che per liquidare la quota di patrimonio di 200 a un socio Ires, pari al 10% del patrimonio sociale complessivo di 2000, la tassazione diverge a seconda della composizione del patrimonio. Si supponga che la società proceda a una riduzione nominale del capitale sociale pari a 100 e che per il residuo 100 da liquidare possa "attingere" liberamente sia da riserve di capitale che da riserve di utili. È evidente che gli effetti cambiano in modo considerevole ove la società scelga l'una o l'altra riserva, considerato il diverso trattamento fiscale delle stesse; effetti diversi che hanno rilevanza immediata per il socio che recede ma riflessi futuri anche per la restante compagine sociale.

La scelta più coerente. La soluzione più equilibrata è, quindi, quella di un rimborso della quota da parte della società partecipata che riduca in modo proporzionale tutte le voci del netto patrimoniale; soluzione ugualmente razionale, ma ben più complessa, è quella della distribuzione di una qualsiasi riserva laddove, però, il fenomeno fosse riguardato ai fini fiscali come scioglimento proporzionale, cosa che comporterebbe la gestione di un oneroso doppio binario per la società partecipata, in relazione alle restanti riserve del patrimonio netto.

La presunzione. Sempre in tema di recesso, l'Assonime ricorda che non sono stati ancora sciolti i dubbi concernenti l'applicazione alle ipotesi di recesso, esclusione, riscatto e liquidazione di socio impresa della presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, del Tuir secondo cui indipendentemente dalla delibera assembleare si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta.

Questa presunzione non ha alcun effetto in caso di recesso di soggetti non esercenti attività d'impresa ma è dubbio se, al contrario, debba averli in ipotesi di recesso di soggetto impresa. L'Associazione conclude affermando che anche laddove tale presunzione trovasse applicazione nei casi in esame si perverrebbe, pur sempre, a risultati non del tutto congrui rispetto a un'attribuzione proporzionale di tutte le voci del patrimonio netto.

LUCA MIELE

Restano ancora dubbi sull'utile distribuito

Un percorso a ostacoli

Le interpretazioni di Assonime sul rimborso del socio che se ne va

■ **La questione.** L'Assonime pone il problema della liquidazione per il socio che recede dalla società. Se l'importo deriva dalle riserve di capitale è assoggettato al regime delle plusvalenze e, quindi, della *participation exemption*. Se invece l'importo deriva dalle riserve di utili, la situazione è diversa. Tutto questo può far emergere delle incongruenze che dipendono dalla composizione del patrimonio

■ **La soluzione.** La soluzione più equilibrata è, secondo Assonime, un rimborso della quota da parte della società partecipata che riduca in modo proporzionale tutte le voci del netto patrimoniale. Un'alternativa più complessa è la distribuzione di una qualsiasi riserva; però in questo caso il fenomeno andrebbe considerato, ai fini fiscali, scioglimento proporzionale, il che comporterebbe la gestione di un oneroso doppio binario per la società partecipata

■ **Presunzione.** Sempre in tema di recesso, l'Assonime ricorda che non sono stati ancora sciolti i dubbi sull'applicazione del principio secondo cui, indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale per la quota non accantonata in sospensione d'imposta

In vista una rapida pubblicazione dei ritocchi

Sullo Ias 39 via libera per le prime rettifiche

L'Accounting regulatory committee (Arc) ha approvato, ieri, le rettifiche allo Ias 39, concernenti l'applicazione della *Fair value option* (Fvo), ossia la facoltà concessa ai redattori dei bilanci conformi agli Ias/Ifrs di iscrivere alcune tipologie di strumenti finanziari al loro fair value. L'approvazione dell'Arc, a scanso di impensabili controordini da parte del Parlamento europeo sinora mai verificatisi, costituisce il preludio per l'omologazione dei documenti emanati dallo Iasb e, quindi, preannuncia la loro conversione in testi di legge da parte dell'Unione europea per mezzo della loro pubblicazione nella «Gazzetta Ufficiale della Comunità europea». Lo stesso commissario europeo ai Servizi finanziari Charles McCreevy ha annunciato di aspettarsi una rapida pubblicazione delle rettifiche.

Il lungo processo di approvazione. L'omologazione del testo rivisto della Fvo rappresenta la conclusione di un ampio e acceso dibattito durato più di un anno.

L'ambito di applicazione originario dell'opzione era stato giudicato da istituti finanziari, organismi di sorveglianza e molti standard setter europei, troppo vasto e, in alcuni suoi aspetti, incoerente, in quanto dava la possibilità ai redattori di bilancio di misurare indiscriminatamente tutte le attività e le passività finanziarie al fair value. L'Unione europea, sempre su suggerimento dell'Arc, aveva bocciato tale impostazione stralciando (il cosiddetto *carve out*) alcune parti dello standard, in maniera tale da limitare la designazione alle sole attività finanziarie. Sotto la scure della Commissione è passata anche la contabilizzazione delle operazioni di copertura per posizioni nette (*macro-hedging*), oggetto al momento attuale di ulteriori studi da parte dello Iasb.

Nell'aprile 2004, lo Iasb aveva elaborato una nuova bozza sulla Fvo, ma il testo fu ritenuto dagli operatori del settore inadeguato, soprattutto in ragione del collegamento dell'applicazione dell'opzione al soddisfacimento di criteri altamente discrezionali e non particolarmente restrittivi.

Le principali disposizioni tecniche. L'approvazione dell'Arc è stata rapidissima, se si considera che lo Iasb, nonostante avesse reso nota da tempo una versione quasi definitiva del documento, ha pubblicato ufficialmente il documento solo il 16 giugno (si veda «Il Sole-24 Ore» del 17 giugno). In base a quanto previsto dagli emendamenti, i redattori possono designare l'iscrizione degli strumenti al fair value:

■ al fine di eliminare o ridurre significativamente incoerenze contabili (accounting mismatch);

■ se la performance di un gruppo di attività finanziarie, passività finanziarie o attività e passività finanziarie è misurata in base al loro fair value e in conformità con una pubblica gestione del rischio o strategie di investimento;

■ uno strumento contiene un derivato integrato che soddisfa particolari condizioni.

Le note al bilancio dovranno motivare in modo adeguato la scelta effettuata. Si deve evidenziare che l'emendamento entra in vigore obbligatoriamente a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006, nonostante sia incoraggiata la sua applicazione anticipata. La Commissione Ue dovrebbe pubblicare nella le rettifiche nella «Gazzetta» delle Comunità per settembre, con efficacia retroattiva, affinché le imprese europee che redigono i propri bilanci in conformità con gli Ias/Ifrs possano fare uso della Fvo così rivista già a partire dai bilanci degli esercizi 2005.

La revisione delle disposizioni sulla contabilizzazione di strumenti finanziari costituisce per lo Iasb un cantiere sempre aperto. Entro breve dovrebbe essere emanato l'Ifrs 7 (Financial instruments: disclosures), dedicato alla rappresentazione ed esposizione in bilancio degli strumenti finanziari, il quale sostituirà due principi Ias 32 e Ias 30.

MATTEO POZZOLI

Eliminazione delle incoerenze contabili per gli strumenti finanziari

Cassazione: il giudice può ordinare la nomina del difensore

Vale il ricorso «autoprodotto»

Il giudice tributario non può dichiarare inammissibile il ricorso che è stato sottoscritto dalla parte personalmente per le controversie di valore superiore a 2.583,28 euro. La Corte di cassazione, con la sentenza 8025 del 18 aprile 2005, ha stabilito che, se la parte sta in giudizio personalmente, il giudice è tenuto a disporre la nomina di un difensore. La inammissibilità potrà essere dichiarata solo per la mancata osservanza dell'ordine del giudice.

La Cassazione fa diretta applicazione del principio affermato dalla Corte costituzionale, con l'ordinanza 158 del 9 maggio 2003, che ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12 del Dlgs 546/92, laddove richiede l'assistenza tecnica di un difensore abilitato per le controversie di valore superiore a 5 milioni di lire (2.583,28 euro). Il giudice delle leggi, però, ha chiarito che l'inammissibilità del ricorso quando non vi è assistenza tecnica non è automatica, ma «scatta — per scelta del legislatore tutt'altro che irragionevole — solo a seguito di un ordine del giudice ineseguito nei termini fissati e non per il semplice fatto della mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un professionista abilitato».

L'articolo 12 del decreto legislativo 546/1992, al comma 1, prevede che le parti del processo tributario, diverse dall'ufficio del ministero delle Finanze o dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato; fanno eccezione le controversie di valore inferiore a 5 milioni delle vecchie lire. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. È espressamente disposto che in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Nel caso di errore scusabile sulla determinazione del valore della controversia o per la delicatezza della controversia stessa il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta a conferire l'incarico a un difensore, a pena d'inammissibilità.

La disposizione contenuta nell'articolo 12 assume un significato logico soltanto se l'interpretazione è in armonia con un sistema processuale che deve garantire la tutela delle parti in posizione di parità. Pertanto, l'inammissibilità può essere dichiarata soltanto a seguito di un ordine dato dal giudice e non eseguito nei termini fissati, e non basta la mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un professionista abilitato.

SERGIO TROVATO