

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO GIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO GIAN]

- 1 - G. GIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*³
 - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁵
- 3 - F. CARRI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁶
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁷
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESSPI - G. FORI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*⁵
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹¹ (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11ª edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCNETTI - L. C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorsuali*⁴
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
 - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁶
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁴
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale (opera esaurita)*
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari (3 tomi) - Tomo I*⁴ - *Tomo II*⁴ - *Tomo III*⁴
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁴
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F. C. PALAZZO - C. E. PALERMO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 - C. CONSOLO - C. GUENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*²
- 16 - R. CAVALLIO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PURZOLI - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSTITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
 - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Stato del contribuente*, a cura di G. Falstitta (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
 - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
 - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M. V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L. G. RADDICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. GIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G. F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSTITTA

Emerito dell'Università di Pavia

GIOVANNI MARONGIU

Ordinario dell'Università di Genova

AUGUSTO FANTOZZI

Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

FRANCESCO MOSCHETTI

Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE

ALLE

LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II

Accertamento e sanzioni

a cura di

FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
FRANCO BATISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLE
ADRIANO BENAZZI
GIULIA BOLETTO
MARIA FRANCESCA BONTA'
MARIA CRISTINA BRUNO
IVO CARACCIOLI
VINCENZO CARDONE
ANDREA CARINCI
BERNARDO CARTONI
CARLO CIMINIELLO
GIUSEPPE CIMINIELLO
FRANCESCO COLAIANNI
GIUSEPPE CORSANITI
ROBERTO CORDEIRO GUERRA
VITO D'AMBRA
FRANCESCO DE DOMENICO
ADRIANO DI PIETRO
MARIO GARAVOGLIA
ANDREA GIOVANARDI
LORENZO IMPERATO
MAURIZIO INTERDONATO
AGOSTINO ENNIO LA SCALA
GIUSEPPE MARINI
GIUSEPPE MARINO
MELO MARTELLA
ENRICO MASTROGIACOMO
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO
VALERIA NUCERA
ROBERTO RISANO
ANDREA PODOGHE
MARCELLO POGGIOLI
LUIGI QUERCIA
ROBERTA RINALDI
GIANLUCA RUGGIERO
CIRO SANTORIELLO
ROBERTO SCHIAVOLIN
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
GIUSEPPE VANZ
FRANCESCO VERRI
MARGO VERSIGLIONI
ANTONIO VIOTTO
NICCOLO ZANOTTI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

anno, viene compreso uno spazio temporale di 46 e non già di 45 giorni, in quanto il suo computo non è indicato dalla legge in mesi, che è unità di misura variabile e quindi oggetto della specialità disciplinata contenuta nel 4° e 5° co. dell'art. 2963 c.c. ■ La lunghezza del periodo di sospensione ferie dei termini non deve essere, pertanto, computata sempre secondo il calendario comune (in base all'art. 2963, 1° co. c.c. e all'art.

67 Divieto della doppia imposizione. *1. La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto neppure nei confronti di soggetti diversi.*

2. L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente al medesimo reddito.

SOMMARIO: I. Ricostruzione storica. - II. Distinzione tra doppia imposizione internazionale e doppia imposizione interna. - III. Distinzione tra doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica. - IV. Ratio e ambito di applicazione del divieto. - V. Elementi oggettivi. - VI. Irrilevanza dell'elemento soggettivo. - VII. La doppia imposizione nella sostituzione di imposta.

I. Ricostruzione storica. ■ La prima espressione del divieto di doppia imposizione nel diritto positivo interno si rinviene al 3° co., lett. b), dell'art. 8 del r.d. 24 agosto 1877, n. 4021 (t.u. delle leggi dell'imposta di ricchezza mobile) il quale «eccettuava» dall'imposta di ricchezza mobile «i redditi che per disposizione della presente legge siano già una volta assoggettati all'imposta in essa stabilita», nonché, in certa misura, al 2° co. dell'art. 4 del medesimo l.u. laddove era disposto che «anche i redditi di natura fondiaria (...) saranno soggetti alla tassa di ricchezza mobile, se non risultò che dal possessore del fondo dal quale provengono già si paghi un tributo stabilito in contemplazione dei redditi stessi» (cfr. ADONNINO, voce *Doppia imposizione (diritto tributario)*, Enc. D. 64, XIII, 1016 s.; PONCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali* (1911, 2 ss.). Ulteriore affermazione del divieto si ha in seguito con l'art. 7 del d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645 (t.u. delle leggi sulle imposte dirette), poi trasfuso senza variazioni nel 1° co. dell'attuale art. 67, a sua volta, riprodotto nell'art. 163 (ex 127) del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.), pur rimanendo vigente e inalterato l'articolo in commento, in vigore dal 18 maggio 1999, è stato invece aggiunto dall'art. 8, 1° co., della l. 13 maggio 1999, n. 133 e non compare nel corrispondente art. 163 t.u.i.r. (Poncaro, *op. cit.*, 6).

II. Distinzione tra doppia imposizione internazionale e doppia imposizione interna. ■ Il di-

1552 c.p.c.; il riferimento al calendario comune implica l'uso delle unità di misura costituite dal giorno, dal mese e dall'anno), «tra secondo l'unità di misura del giorno, perché è solo ai giorni, e precisamente ai ben determinati giorni del 1° agosto e del 15 settembre di ogni anno che si riferisce la norma per considerare tutti i giorni intermedii privi di rilevanza ai fini del decorso dei termini processuali» (v. C/03/8830).

1. La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto neppure nei confronti di soggetti diversi.

SOMMARIO: I. Ricostruzione storica. - II. Distinzione tra doppia imposizione internazionale e doppia imposizione interna. - III. Distinzione tra doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica. - IV. Ratio e ambito di applicazione del divieto. - V. Elementi oggettivi. - VI. Irrilevanza dell'elemento soggettivo. - VII. La doppia imposizione nella sostituzione di imposta.

vieta di cui al 1° co. atiene alla cosiddetta doppia imposizione interna. Esso non trova pertanto applicazione per quanto attiene alla doppia imposizione internazionale. Quest'ultima scaturisce dall'interferenza e sovrapposizione della potestà tributaria di diversi ordinamenti tra loro indipendenti, ciascuno autonomo e sovrano, rispetto ad uno stesso fatto imponibile. Nel diritto internazionale non sussiste un generale principio che vieti la doppia imposizione (ADONNINO, *Doppia imposizione*, Enc. g. Treccani 89, XIII, 2, AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali* (1933, 65 ss.). Tale fenomeno tuttavia ha un effetto deterrente sui commerci internazionali, affinché gli Stati ricorrano generalmente a trattati bilaterali per risolvere le situazioni di conflitto (*Dir. trib. int. Uckmar*, 99, 82 s.). Normalmente i trattati internazionali mirano ad eliminare soltanto la doppia imposizione internazionale giuridica, ancorché sussistano norme a livello di Unione Europea volte anche ad eliminare fenomeni di doppia imposizione internazionale economica (Tosi - Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale* (1971, 12 ss.). La necessità di tale eliminazione non è fine a se stessa, ma dettata dall'esigenza di favorire la cooperazione fra società di Stati membri diversi. È il caso, ad esempio, della Dir. n. 90/345 (cd. madre-figlia), che prevede, per società situate in Paesi diversi dell'Unione Europea, la totale detassazione dei dividendi corrisposti alla società madre dalla società figlia (ovvero la deduzione dall'imposta da corrispondere dalla società madre della frazione dell'imposta pagata dalla so-

cietà figlia) (cfr. FEDERLE, *Rass. trib.* 01, 1259; CASERANO, *Rass. trib.* 95, 804 ss.). ■ Si ha invece doppia imposizione interna quando l'imposta, che colpisce lo stesso fatto economico in modo plurimo, trova la propria disciplina nell'ordinamento nazionale. Anche per la doppia imposizione interna si vuole distinguere tra doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica.

III. Distinzione tra doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica. ■ Rilevante è anche la distinzione tra doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica. Invero, solo la seconda risulta vietata dalla disposizione in commento. La doppia imposizione economica si ha quando uno stesso fatto, economicamente valutabile, assume, nella valutazione del legislatore tributario, a presupposto di diversi tributi o soddisfa due o più distinti presupposti assoggettati al medesimo tributo. Sono, ad esempio, rispettivamente i casi del reddito societario assoggettato a Ires (una prima volta in capo alla società che lo realizza e una seconda, a Ipep, come dividendo distribuito ai soci (C/02/8351)), oppure della plusvalenza derivante da cessione di azienda da parte dell'imprenditore individuale dietro pagamento di un corrispettivo sotto forma di rendita vitalizia, tassata una prima volta come componente positivo del reddito di impresa ed una seconda volta come vitalizio e pertanto come reddito assimilato allavoro dipendente (ris. Ag. Entr. 2 ottobre 2009, n. 255; C/07/10801), pare Comm. consultativo per l'applicazione delle norme antilussuive n. 30/2005; nota min. 29 luglio 1997, n. 5792; *contra dec. Comm. trib. centr.*, 15 febbraio 1990, n. 1206). Per doppia imposizione giuridica si intende invece la plurima applicazione della stessa imposta sullo stesso presupposto positivo, anche nei confronti di soggetti diversi. ■ La norma in commento vieta la sola doppia imposizione giuridica, essendo ammissibile la doppia imposizione economica (C/08/1168; C/02/8351). Anzi, la plurimposizione economica dello stesso fatto, di norma, voluta dal legislatore che, tuttavia, può, laddove ne ravvisi la necessità (per esigenze di eguaglianza o di misura del prelievo), ridurre o azzerare il carico tributario sul soggetto o sui soggetti gravati dai due (o più) tributi o dalla doppia applicazione dello stesso tributo attraverso apposite norme. Per la riduzione si pensi alle disposizioni che prevedono ai fini Irpef un abbattimento percentuale dei dividendi da società di capitali o delle plusvalenze imponibili sulla cessione delle partecipazioni di cui all'art. 87 t.u.i.r. in capo alla persona fisica, anche imprenditore, dettate negli artt. 47, 1° co., 58, 2° co., 59 e 68, 3° co. t.u.i.r. (misura percentuale

che viene adeguata corrispondentemente alle variazioni dell'aliquota Ires appunto per esigenze di garanzia dell'invarianza del livello di tassazione; così, esplicitamente, art. 1, 38° co., 1. 24 dicembre 2007, n. 244). Autorevole dottrina ritiene che la parziale detassazione dei dividendi risponde più che ad una necessità di attenuare la doppia imposizione economica, alla finalità «promozionale» di incentivare l'utilizzo e la diffusione delle strutture societarie. Lo stesso Autore prospetta una possibile violazione del divieto in commento se e quando in un prossimo futuro si arriverà alla piena omogeneizzazione dei due tributi (FEDERLE, *R. d. trib.* 04, I, 483). Per l'azzeramento del carico si veda, ad esempio, l'art. 3 t.u.i.r., che dispone l'esclusione da Irpef dei redditi assoggettati ad imposizione sostitutiva. ■ Può accadere che, per particolari ipotesi di doppia imposizione economica, non vi sia necessità di appositi interventi normativi, essendo le norme che disciplinano la base imponibile già predisposte fisiologicamente per azzerare o attenuare il fenomeno. Era il caso della cessione di azienda con pagamento di un vitalizio, in cui la doppia imposizione veniva evitata, in passato, dalla circostanza che la rendita veniva già abbattuta di una percentuale per evitare la tassazione della parte di essa costituente il rientro dei capitali e l'eventuale plusvalenza realizzata. Pur essendo stato abrogato tale abbattimento dall'art. 13, d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, le conclusioni a cui giunge la prassi sono comunque per l'inquadramento del caso nella doppia imposizione economica (cfr. nota min. 29 luglio 1997, n. 5792 cit.). Tali considerazioni rimangono, invece, attuali per la rendita di natura previdenziale, posto che il vitalizio è soggetto a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e, pertanto, ad una tassazione ridotta.

IV. Ratio e ambito di applicazione del divieto. ■ La plurimposizione economica, si è detto, non ricade nella portata del divieto. In questo senso si è espressa parte della dottrina che, muovendo dalla circostanza che il divieto di doppia imposizione è dettato in due disposizioni di legge ordinarie, esclude l'idoneità dello stesso, sotto tale profilo, ad essere usato per sanzionare norme che prevedano una doppia imposizione economica. Secondo tale impostazione, sarebbe da escludere che il divieto di doppia imposizione possa configurare un limite all'attività del legislatore. Esso, pertanto, potrebbe essere invocato unicamente nella fase applicativa del tributo e sarebbe espressione del principio *ne bis in idem* (*Man. trib. Falista*, P. gen., 233 s.; *ivi*, *Te-saurio*, P. gen., 09, 211). Altra dottrina ritiene che la ratio del divieto di doppia imposizione debba individuarsi nel principio di capacità contribui-

va di cui la norma costituirebbe applicazione (BERLURI, *Il testo unico delle imposte dirette* 69, 15; MARELLO, *G. cost.* 97, 4127 ss.). Tra questi, v'è chi, valorizzando la portata oggettiva del principio costituzionale, svincolandola dalla qualità del soggetto, si spinge a ritenere che il divieto in parola non solo posteda una «superiore» portata interpretativa, ma sia espressione di un **principio generale avente funzione sostanziale** di corretta quantificazione dell'imposizione in riferimento alla singola fattispecie (PORCARO, *op. cit.*, 155-157). ■ Nel contenuto minimale, il principio generale di cui il divieto è espressione sarebbe in grado di orientare l'interpretazione di norme che possano in qualche modo comportare una duplice imposizione (PORCARO, *op. cit.*, 252 s.); tutte le volte in cui dalla norma non risulti chiara la volontà del legislatore di dettare una plurimposizione sul medesimo fatto (teno meno noto al nostro ordinamento), il divieto di doppia imposizione, assunto a principio generale, imporrebbe di abbandonare l'interpretazione che consente una plurimposizione, a favore di altra che la nega (PORCARO, *ibidem*; in questo senso, anche STEVANATO, *Divieto di doppia imposizione*, in PERONE - BERLURI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale* 07, 78, il quale ritiene che il divieto di doppia imposizione, sul piano sostanziale, dovrebbe fungere da criterio ermeneutico vincolante laddove, in sede interpretativa, si possa scongiurare una doppia imposizione senza violare apertamente il contenuto di alcuna norma. FREGNI, *R. d. fin. sc. fin.*, 93, II, 19 s., la quale ritiene che l'interpretazione della norma tributaria debba rispettare il canone secondo cui, una volta istituita un'imposta che colpisce una determinata manifestazione di capacità contributiva, salva la diversa, espressa e univoca *littera legis*, si deve ritenere che il legislatore abbia voluto colpire tale manifestazione una volta sola). ■ Occorre osservare, tuttavia, come autorevole dottrina ritenga che l'art. 53 Cost. possa costituire un limite alla plurima imposizione (doppia imposizione economica) solo qualora i diversi tributi, applicati allo stesso fatto economico, realizzino di fatto una **espropriativa più volte colpita o nella diversa ipotesi in cui a fronte di una plurima imposizione non sussista sul piano sostanziale l'esigenza di attuare la c.d. discriminazione qualitativa dei redditi** (come, in passato, accertò per l'Ilor sui redditi di lavoro autonomo C. Cost. 80/42). Nel primo caso l'art. 53 Cost. opererebbe come limite in chiave solidaristica, nel secondo in chiave garantista (MOSCHETTI - LOBENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, *La capacità contributiva* 93, 34 s.; per la prima ipotesi anche FREGNI, *op. cit.*, 19). Se **Part. 53 Cost.**

può quindi limitare solo in queste due ipotesi la doppia imposizione economica, ciò significa che la stessa è di norma concessa dal principio costituzionale. Risulta pertanto difficile, seguendo tale impostazione, ritenere che il divieto di cui all'art. 67 in commento possa funzionare, in virtù della sua derivazione dall'art. 53, come principio in grado di risolvere plurime tassazioni assorbitamente non volute dal legislatore. In tal caso, l'intangibilità di uno dei due presupposti potrebbe scaturire dall'**applicazione dei normali principi ermeneutici** (principio di specialità, principio della successione delle leggi nel tempo, ecc.), con la conseguenza che gli spazi per l'applicazione in chiave interpretativa del principio generale del divieto di doppia imposizione risulterebbero sicuramente esigui. Tanto più se si pensa che l'applicazione del divieto, quale espressione dell'art. 53 Cost. non risolvrebbe il problema di quale imposizione sia conforme al principio costituzionale - e debba perciò essere ritenuta legittima - e quale, invece, lo violi - e debba pertanto essere eliminata -. ■ In dottrina, inoltre, v'è chi, perlopiù sotto il profilo della sua efficacia «procedimentale», individua il **fondamento del divieto di doppia imposizione nel principio di imparzialità e di buon andamento dell'Amministrazione di cui all'art. 97 Cost.** (FREGNI, *op. cit.*, 20; NUSSI, *Rass. trib.* 98, 743; PORCARO, *op. cit.*, 208). ■ In giurisprudenza, invece, il **divieto di doppia imposizione è stato inteso come puntualizzazione del principio costituzionale di legalità dell'imposizione di cui all'art. 23 Cost.** (C. 92/10937). Secondo tale ricostruzione, la duplicazione di imposta in presenza dello stesso presupposto, sia nei confronti dello stesso soggetto, sia nei confronti di soggetti diversi, costituisce sostanziale violazione della legge. Più di recente, comunque, la Corte di Cassazione ha fatto impiego del divieto in commento secondo una nozione che, perlomeno implicitamente, lo lega anche al principio di imparzialità e di buon andamento dell'Amministrazione, affermando che l'art. 67 «è norma di chiusura preclusiva di indebito arricchimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale non di comunque illegittima la pretesa dell'Ufficio di conseguire una seconda volta il tributo, comunque, per altra via, incassato» (C. 98/9955). ■ Per quanto attiene al rapporto con l'identica norma contenuta nell'art. 163 *fan. l.r.*, v'è chi ritiene che quest'ultima, per la sua collocazione nella disciplina sostanziale, sia scarsamente significativa, riducendosi in fondo ad una **mezza precisazione del principio di ragionevolezza** (*Man. trib. Falsitta. P. gen.*, 234; *Id. Tesauri. P. gen.* 00, 37 e spec. nota 64, per il quale nulla impedisce, al legislatore, di sottoporre a più impo-

stelo stesso fatto economico, a meno che la tassazione non diventi tanto onerosa da ledere il principio di capacità contributiva). Anche per la giurisprudenza, il vincolo che crea l'art. 163 del *fan. l.r.* con il prevedere il **divieto di doppia imposizione non può riguardare il legislatore, il quale nella sua discrezionalità può assoggettare a due diverse imposte la medesima ricchezza, con il solo limite di cui all'art. 53 della Costituzione** (C. 09/429). Altra dottrina valorizza, invece, la collocazione del divieto nella disciplina sostanziale, oltreché nel decreto sull'accertamento, allo scopo di ampliarne la portata (PORCARO, *op. cit.*, 60; *Id.*, *Le imposte sui redditi nel testo unico* 07, I, 2108). V'è, inoltre, chi giudica eccessiva la svalutazione del divieto di doppia imposizione sul piano sostanziale, ritenendo piuttosto che le singole disposizioni che disciplinano il presupposto imponibile dovrebbero essere interpretate in modo da salvaguardare il divieto di applicare più volte la stessa imposta su un medesimo presupposto. In questo senso, allora, il divieto di doppia imposizione apparirebbe come un limite programmatico rivolto, tanto al legislatore, quanto all'Amministrazione finanziaria ed ai contribuenti, operante come vincolo di razionalità e coerenza della configurazione delle fattispecie imponibili (STEVANATO, *op. cit.*, 77-80). ■ La dottrina che ritiene il divieto in commento espressione di un principio generale lo ritiene applicabile, oltre che alle imposte dirette nella cui disciplina sostanziale e procedimentale è contenuto, anche ad **altri tributi** (FREGNI, *ibidem*; BERLURI, *ibidem*; ADONNINO, voce *Doppia imposizione* (*dir. trib.*), *op. cit.*, 1015), ivi comprese le imposte indirette e le tasse (così PORCARO, *op. cit.*, 253; conf. Comm. trib. prov. Caserta, sez. X, 29 dicembre 2006, n. 330 in tema di Ict). ■ **Elementi oggettivi.** ■ La limitazione dell'imbito applicativo del divieto alla sola doppia imposizione giuridica impone l'analisi delle nozioni di «**stesso presupposto**» e di «**stessa imposta**», ovvero degli elementi oggettivi della norma (ADONNINO, *Doppia imposizione* [*Voce*], *2 op. cit.*, 1). ■ Quanto alla nozione di presupposto, l'analisi dei contributi dottrinali sul divieto di doppia imposizione pone in evidenza che, sebbene con sfumature anche sensibilmente diverse, è pressoché unanime il convincimento che **la norma non faccia riferimento alla nozione tecnico-giuridica di presupposto, dovendosi piuttosto prediligere il riferimento al sostanziale economico dello stesso**. Secondo una prima ricostruzione, dunque, per «presupposto» si dovrebbe intendere il solo elemento materiale dello stesso, inteso come espressione di una certa **entità economica**. Non si spiegherebbe altrimenti il richiamo alla diversità di soggetti.

L'elemento materiale sarebbe pertanto configurabile solo nel reddito posseduto da qualificarsi come avulso rispetto al dato civilistico di derivazione (NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario* 96, 160 e 314; *contra* PORCARO, *op. cit.*, 56, e spec. nota 93). Peraltro, tra gli autori che non intendono la nozione di presupposto in senso giuridico, quale fattispecie imponibile, bensì come un riferimento al suo contenuto economico, si distingue anche la posizione di chi interpreta l'iguaglianza richiesta dalla norma, non quale identità materiale degli elementi oggettivi e soggettivi, bensì come identità della **connessione economica e giuridica** tra gli stessi elementi. Ne conseguirebbe l'assoluta rilevanza, ai fini della nozione di doppia imposizione anche in ambito internazionale, dell'identità della relazione fra i soggetti passivi, anche diversi, ed il presupposto impositivo (MIRAVO, voce *Imposizione doppia*, *Nov. D.*, Appendice, III, 82, 1284 ss.; ADONNINO, voce *Doppia imposizione* (*dir. trib.*), *op. cit.*, 1017). Si è osservato, in proposito, che l'abbandono della nozione giuridica di presupposto in favore di un richiamo all'elemento economico dello stesso si spiega non tanto per l'uso improprio del termine da parte del legislatore, quanto piuttosto per l'apocrofito svalutativo di dottrina e giurisprudenza sulla portata sostanziale del divieto (*Dir. trib. Fanozzi* 98, 181). Altra dottrina, invece, interpreta l'identità di presupposto richiesta dalla norma come identità del **fatto giuridicamente rilevante**, in proposito argomentando, tra l'altro, che la sostituzione del concetto di «reddito» con quello di «presupposto» nel passaggio dal precedente art. 8 del citato r.d. n. 4021/77, all'art. 7 del citato d.p.r. n. 645/77 si risolvrebbe in un ampliamento oggettivo del divieto di doppia imposizione (PORCARO, *op. cit.*, 54 ss.). ■ 3 Sembra più corretto ritenere che la norma in commento, nel prendere in considerazione lo «stesso presupposto», abbia fatto riferimento, seppur esclusivamente **nella sua componente materiale, al presupposto giuridico del tributo**, come è possibile verificare nel caso di disposizione testamentaria di un bene relativo all'impresa a favore di società commerciale o di imprenditore individuale che lo destini alla propria attività. Pur essendo possibile che, nel caso di specie, si configuri un'eventuale pluralità tassabile per destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa come reddito *del de cuius* per il periodo d'imposta chiuso con la sua morte, tale circostanza non impedisce comunque che venga tassata, laddove non operi il divieto in commento, anche la sopravvenienza attiva che emerge dalla liberalità, ai sensi del combinato disposto degli artt. 56 e 88, 2° co.,

lett. d), l.u.i.r., in capo all'eredità o al legatario. Invero, pur traendo origine la plusvalenza e la sopravvenienza dallo stesso fatto materiale, è diversa la configurazione giuridica attribuita allo stesso dal legislatore, ciò che rende il presente caso di plurimposizione consentita, piuttosto che un caso di doppia tassazione giuridica vietata, e ciò a prescindere dal differente elemento soggettivo del presupposto (cfr. FUBELLA, *R. d. trib. 03, 1, 855; contra STEVANATO, op. cit., 78*, il quale ravvisa, nel caso di specie, un «contorno apparente di norme», da risolversi con la sterilizzazione, attraverso il principio di specialità, delle norme sul lavoro dipendente assimilate). ■ Potrebbe anche capitare che la reiterazione degli atti impositivi nei confronti dello stesso soggetto possa dipendere dall'accertamento della medesima imposta: a) per lo stesso presupposto riferito a **momenti temporali distinti**; b) in relazione a presupposti diversi, ma riconducibili allo stesso fatto imponible. Entrambi i casi rientrano nella portata del divieto. Per il primo caso, si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un componente positivo di reddito di imposta accertato, in un primo momento, come di competenza di un esercizio, e, successivamente, accertato ulteriormente come di competenza di un altro esercizio. Con riguardo alla seconda ipotesi, potrebbe essere il caso di un'indennità ricevuta per la rinuncia al diritto di usufrutto sulle somme distribuite in seguito alla distribuzione del fondo sovrapprezzo azioni, che l'Amministrazione qualifici in un primo momento come reddito derivante da obbligo di non fare o permettere [ex art. 67, 1° co., lett. d), l.u.i.r.] e, successivamente, come provento derivante dalla chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale [ex art. 67, 1° co., lett. c) *quinquies*], l.u.i.r.]. In entrambe le ipotesi indicate, poiché il divieto è espressione del principio del *ne bis in idem*, in assenza dell'annullamento in autotutela, dalla corretta imputazione temporale e dell'esatto inquadramento della fattispecie imponible, prospettati nel secondo atto emanato dall'Amministrazione, quest'ultimo si appaleserebbe nullo per il solo fatto di essere il secondo

annullamento in autotutela dell'atto illegittimo o infondato). Va comunque posto in evidenza come, nei casi prospertati — e come si chiarirà meglio *sub VI* —, gli effetti preclusivi del divieto presuppongono una duplicazione degli atti impositivi da parte dell'Amministrazione e non è certo si realizzino, invece, nell'ipotesi in cui la duplicazione dell'imposta derivi dall'iniziale errore operato dal contribuente (in senso negativo v. C 02/1547; C 08/6531, per la quale, *intra via*, il termine per chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate nell'esercizio non di competenza del componente di reddito decorre in ogni caso dal perfezionamento del giudizio sulla legittimità del recupero e a tassazione del componente stesso, in senso positivo, v. PORCARO, *op. cit.*, 157 s.). ■ Con riguardo all'elemento della «stessa imposta» richiesto dalla norma, v'è chi, dando rilievo al *nomem* dell'imposta, sostiene che il divieto troverebbe applicazione solo nel caso in cui venga applicato il medesimo tributo dal punto di vista «nominativo» (PORCARO, *op. cit.*, 96). L'Autore giunge a tale conclusione argomentando che la sovrapposizione di tributi formalmente diversi, ancorché funzionalmente simili, riguarderebbe il momento di formazione legislativa di tali tributi. Conseguentemente, essa potrebbe essere censurata sotto il profilo della sua legittimità costituzionale, in quanto incide eccessivamente o azzardi la capacità contributiva, ma non in forza del divieto di doppia imputazione. Ritenendo la dottrina prevalente che il divieto di doppia imputazione, nei suoi profili applicativi, sia espressione del principio del *ne bis in idem* (*Man. trib. Falsitta. P. gen.*, 234; *ivi Testaro. P. gen.*, 09, 211), ne consegue che l'Amministrazione finanziaria (così come i giudici non possono pronunciarsi due volte sulla medesima controversia) non può reiterare atti di imputazione in relazione al medesimo presupposto. È quindi l'identità del presupposto il criterio guida per l'interpretazione del principio. Tale ricostruzione ha portato perciò a concludere nel senso che si ha **doppia imputazione** non solo qualora venga applicata più volte la medesima imposta, bensì anche nell'ipotesi in cui vengano applicate più imposte dello stesso tipo (FREGENI, *op. cit.*, 20; *contra* PORCARO, *op. cit.*, 94) anche se **surrogatorie** o **alternative** tra loro (*Dir. trib. Fantozzi 98, 181*; ADDONNINO, voce *Doppia imputazione (dir. trib.)*, *op. cit.*, 1017). Anche la giurisprudenza, in un caso di tassazione dello stesso reddito in un primo momento in capo ad una società di capitali quale imponible Ipeg e, poi, in capo ad una persona fisica quale imponible Ipef, ha ritenuto la violazione del divieto di doppia imputazione non coerente, né concludente, trattandosi in en-

trambe le ipotesi di imposte personali sul reddito originarie dall'unico presupposto e, tra di loro, in necessaria alternativa. Il diverso *nomem* e le diverse aliquote sono solo la conseguenza della diversa configurazione giuridica del soggetto a cui l'imposta viene imputata e non la conseguenza di una diversità del presupposto oggetto (C 92/10937). Viene escluso, invece, che il divieto di doppia imputazione possa trovare applicazione quando il medesimo presupposto venga colpito da imposte afferenti a poteri impositivi riconducibili a soggetti diversi, ad esempio, un'imposta erariale e una locale, ovvero quando le due imposte abbiano carattere diverso, ad esempio **personale** e **reale**. Del pari, si esclude che il divieto di doppia imputazione possa essere invocato nei casi in cui l'imposta duplicata sia riscossa a titolo di **sanzione** (ADDONNINO, *Doppia imputazione [Voce]*, *op. cit.*; *Dir. trib. Fantozzi 98, 181*).

VI. Irrelevanza dell'elemento soggettivo. ■ Per quanto attiene all'elemento soggettivo, occorre ricordare che il divieto di doppia imputazione opera quando la stessa imposta, calcolata sullo stesso imponible, viene richiesta, anche in momenti diversi, allo stesso o a più soggetti. La giurisprudenza più risalente, svalutando la portata del divieto, aveva ritenuto che l'avviso di accertamento impugnato dal contribuente per violazione del divieto di doppia imputazione potesse essere annullato solo se colui che ne deduce il vizio non fosse il soggetto passivo del tributo, in quanto fosse accertato che il presupposto dello stesso non fosse a lui giuridicamente riferibile. Argomentava la Corte sostenendo che la violazione del divieto di doppia imputazione non poteva mai produrre, attraverso l'annullamento dell'accertamento duplicato, il risultato sostanziale di esentare l'effettivo obbligato e di rivertere l'onere del tributo sul diverso soggetto nei cui confronti sia stato in precedenza erroneamente preteso (C 84/4918). La duplicazione non assumerebbe, quindi, rilievo come autonomo vizio dell'atto, in quanto, perché ciò accada, sarebbe necessario che l'imposizione venga reiterata nei confronti di un soggetto diverso dall'obbligato al pagamento del tributo (C 84/4921). Tale posizione è stata criticata dalla dottrina, tra l'altro sulla base dell'ovvia considerazione (PORCARO, *op. cit.*, 156) che la norma in commento fa esplicito riferimento alla **doppia o plurima applicazione del tributo anche «nei confronti di soggetti diversi»**. Se si ritenesse che possa eccedere la violazione del divieto solo colui che riceve per secondo il provvedimento applicativo del tributo senza rivestire la qualifica soggettiva di obbligato al pagamento dello stesso, si finirebbe per ridurre, se non azzerare, la portata del divie-

to, posto che a tal soggetto sarebbe sempre consentito eccettuare la carenza di soggettività passiva. ■ Evidentemente, perché la norma in commento non venga interpretata in modo abrogativo, la stessa deve trovare applicazione anche nei confronti del secondo destinatario dell'atto impositivo che rivesta la qualifica di obbligato al pagamento del tributo (cont. PORCARO, *op. cit.*, 263 s.; C 94/2379; C 92/10937, la quale ha ritenuto che il secondo accertamento sul reddito di partecipazione ad una società di persone italiana notificato a una persona fisica formalmente non socia, ma effettivamente tale — essendo la società svizzera, prima destinataria del medesimo atto accertativo, considerata socio apparente della società italiana —, sia illegittimo per violazione del divieto di doppia imputazione (sul punto v. nota adesiva di FREGENI, *op. cit.*, 14 ss.). Pertanto, la **violazione del divieto di doppia imputazione dello stesso presupposto nei confronti di soggetti obbligati distinti si deve ravvisare indipendentemente dalla qualifica di soggetto passivo di colui che la eccesse**. Ovviamente, l'ente impositore non incorre nella violazione del divieto nel caso in cui il primo accertamento venga annullato prima, o contestualmente, all'emissione del secondo (*Man. trib. Falsitta. P. gen.*, 234). Dubbia, invece, l'ipotesi in cui non sussista una **duplica o plurima attività accertativa**. Tale ipotesi potrebbe ricorrere quando un soggetto non obbligato per legge al pagamento del tributo autoliquidati e versi l'imposta dovuta da altro soggetto destinatario successivamente dall'unico atto accertativo volto a recuperare in capo al medesimo soggetto l'imponibile già dichiarato dal primo (cfr. C 99/4200, che ritiene il comportamento del primo soggetto non vincolante nei confronti dell'Amministrazione; *contra* C 98/9955, per la quale il pagamento in autoliquidazione da parte dei soci di un tributo di spettanza unicamente della società non consente la successiva iscrizione a ruolo di tale tributo per violazione del divieto di doppia imputazione; anche se, a differenza del successivo caso esaminato dalla Corte, si è in presenza in tale ipotesi di un erroneo versamento di un tributo societario da parte dei soci; tributo non riferibile, per nessuna ragione agli stessi).

VII. La doppia imputazione nella sostituzione di imposta. ■ Con art. 8, 1° co., della l. 13 maggio 1999, n. 133 è stato introdotto il 2° co. dell'articolo in commento, norma non presente, invece, nell'art. 163 l.u.i.r., posta la specifica natura procedimentale del citato art. 8. La norma permette a colui che percepisce un determinato reddito, per il quale il soggetto erogante ha pagato, in seguito ad un accertamento, un'imposta personale a titolo definitivo, di scompartire la

medesima dall'imposta dallo stesso dovuta per quel reddito. Si conferma, pertanto, l'applicabilità del divieto di doppia imposizione anche nell'ambito della sostituzione d'imposta a titolo d'accanto. Che la norma non trovi applicazione nell'ambito della sostituzione a titolo d'imposta, risulta evidente dalla circostanza che lo scomputo presuppone l'esistenza di un rapporto trilaterale insussistente in tale tipo di sostituzione. La norma trova il proprio fondamento in un principio ormai consolidato nella giurisprudenza, per il quale il contribuente che abbia percepito somme soggette a ritenuta alla fonte a titolo d'accanto rimane debitore principale dell'obbligazione tributaria. Di conseguenza, qualora il sostituto non abbia versato all'Eriario l'importo della ritenuta, l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo d'imposta. Non può parlarsi, in tal caso, di responsabilità solidale tra sostituto e sostituto, perché le rispettive obbligazioni hanno fondamento su cause diverse (cfr. ord. C 09/8316, C 06/14033; C 03/3107; C 00/2611). Lasciando tale principio aperta la possibilità che, in seguito alla notifica, da un lato, dell'accertamento per omessa effettuazione e versamento della ritenuta in capo al sostituto e, dall'altro, dell'accertamento per l'omessa dichiarazione del reddito assoggettabile a ritenuta in capo al sostituto, si realizzi una doppia imposizione, il legislatore ha accennato lo scomputo della ritenuta, non effettuata e non versata dal sostituto, da parte del sostituto. Benché, prima ancora dell'introduzione della norma, la dottrina contemplasse tale possibilità, suggerendo altresì che lo scomputo dovesse avvenire già in sede di accertamento del maggior reddito non dichiarato dal sostituto (per *Id. Tesaruro*, *P. gen.* 09, 134, l'Agenda potrà richiedere al sostituto soltanto la differenza tra l'imposta globale riferibile al complesso dei suoi redditi e le ritenute dovute dal sostituto; cfr. altresì, *Lupi, R. d. fin.* 85, II, 12 ss.; *Dir. trib. Lupi, P. gen.* 95, 328-330; *Pozzo, D. e prax. trib.* 91, II, 350 ss.; *Dir. trib. Fantozzi* 98, 265 ss.), la disposizione in commento consente esplicitamente al sostituto la detrazione della ritenuta accertata in capo all'erogante solo quando la stessa sia stata pagata dal sostituto a titolo definitivo in seguito ad accertamento. Ciò comporta che l'elisione della doppia imposizione si realizza solo nel caso di pagamento a seguito di mancata impugnazione dell'accertamento da parte del sostituto, di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di sentenza passata in giudicato che confermi la debenza delle ritenute da parte del sostituto (cfr. rel. min. 1.13 maggio 1999, n. 133). Risulta

evidente come la condizione di definitività richiesta dalla norma comporti che lo scomputo possa avvenire in periodi diversi e successivi rispetto a quello per il quale viene accettato il maggior reddito in capo all'erogante. Non si può non evidenziare che, qualora la definitività si realizzi in la nel tempo (come nel caso in cui il contenzioso si prolunghi troppo), il permanere della situazione di doppia imposizione potrebbe risultare inattuamente pregiudizievole per il sostituto che potrebbe non trovarsi più nella condizione di beneficiare dello scomputo: concesso dalla norma (perché non più in vita o perché privo di redditi imponibili). ■ Per la relazione illustrativa alla l. 13 maggio 1999, n. 133, la norma consentiva anche di eliminare la doppia imposizione nel caso degli accertamenti operati nei confronti dei soci delle società di capitali cosiddette «a ristretta base azionaria o a base familiare». Com'è noto, si è consolidato l'orientamento giurisprudenziale per il quale, nel caso di accertamento di redditi non dichiarati da parte di società con compagne sociali ristrette, è possibile presumere automaticamente l'avvenuta distribuzione ai soci stessi, accertando in capo ai medesimi i dividendi non dichiarati, per il solo fatto della ristretta compagine associativa (cfr. *ex multis*, C 08/22171; C 03/16885; C 03/17564; C 03/6780; C 02/8331; C 01/8131; C 01/5788; C 00/2626). Fino a quando era in vigore il meccanismo del credito d'imposta sui dividendi (abrogato dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), il medesimo non era riconosciuto in capo ai soci se non indicato nella dichiarazione. Trattandosi, nel caso di specie, di dividendi non dichiarati, perché, a loro volta, provenienti da utili societari in evasione, non trovava applicazione per gli stessi il credito d'imposta e pertanto non operava il meccanismo, voluto dal legislatore, per elidere la doppia imposizione economica (v. *sub III*). Si ritiene che, proprio in quanto doppia imposizione economica, non è detto che la norma in commento debba trovare applicazione, nel testo approvato, al caso delle società a ristretta base societaria, e ciò al di là della circostanza che la stessa relazione illustrativa ne richiami l'operatività anche nell'ipotesi di specie. In senso favorevole all'applicazione comunque, potrebbe deporre il fatto che la disposizione parli di «imposta personale» pagata dal soggetto erogante, senza specificare su quale presupposto: se quello realizzato dalla società di capitali (reddito d'impresa) o quello realizzato dai soci (dividendi, redditi di capitale), interpretata in senso lato, la norma potrebbe quindi riferirsi all'Ires della società da scomputarsi pro quota in capo ai soci a detrazione dell'Irpef: dagli stessi dovuta sui dividendi in evasione (cfr.

rel. min. 1.13 maggio 1999, n. 133). La questione ha perso comunque di interesse, posto che il

meccanismo del credito d'imposta è stato abolito a decorrere dal 1° gennaio 2004.

68 Segreto d'ufficio. 1. È considerata violazione del segreto di ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta, dal personale dell'amministrazione finanziaria e della guardia di finanza nonché dai componenti delle commissioni di cui all'articolo 45, dai membri dei consigli comunali e dei consigli tribuariai, dai membri dei comitati che esercitano il controllo di legittimità sugli atti dei comuni e dal personale dei comuni che partecipano all'accertamento. Non è considerata violazione del segreto di ufficio la comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi.

2. Qualora l'amministrazione finanziaria si avvalga delle facoltà previste nel successivo articolo 69, quarto comma, nell'articolo 12, legge 13 giugno 1952, n. 693 e nell'articolo 12, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non sono considerate violazioni del segreto d'ufficio la trasmissione al consorzio obbligatorio tra gli esattori delle imposte dirette in carica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e la comunicazione di dati e notizie necessari per l'esecuzione dei compiti affidati al consorzio. Le persone che comunque attendono agli adempimenti relativi a tali compiti sono tenute a mantenere il segreto d'ufficio.

3. [abrogato].

Sommario: I. Profili evolutivi e generali del segreto d'ufficio. - II. La peculiare definizione del segreto d'ufficio in ambito tributario. - III. L'ampiezza delle deroghe e la generalizzazione della collaborazione tra amministrazioni nella fase di accertamento. - IV. L'esclusione dell'operatività del segreto d'ufficio in funzione dell'interesse alla prova. - V. Il rapporto tra il segreto d'ufficio ed il diritto di accesso agli atti dell'Amministrazione. - VI. Il raccordo tra segreto d'ufficio, accesso agli atti e tutela della privacy. - VII. La tutela della privacy nella fase delle indagini tributarie. - VIII. Gli effetti della violazione delle norme poste a protezione della riservatezza.

I. Profili evolutivi e generali del segreto d'ufficio. ■ La disciplina generale del segreto d'ufficio, espressione del dovere di fedeltà del pubblico dipendente, si trova all'art. 15, t.u. imp. civ. St. (d.p.r. n. 3157). Tale disposizione è stata modificata dall'art. 28, l. n. 241/90, in coerenza con la generalizzazione del diritto di accesso ai documenti amministrativi. Ciò ha determinato un netto rovesciamento della prospettiva originaria, comportando il passaggio da un generale principio di segretezza ad un principio fondamentale di trasparenza (CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo* 05, II, 2046). Questo risultato appare come l'esito di un cammino che, muovendo dall'idea che il segreto amministrativo sia lo strumento mediante il quale la burocrazia applica il proprio sapere professionale ed accresce la sua posizione di potenza e supremazia, perviene ad un cambiamento radicale, frutto di una lettura coordinata dei principi costituzionali. La proclamazione del principio demo-

cratico (artt. 1 e 49 Cost.), l'affermazione dell'egaglianza sostanziale come modello ideale (art. 3, 2° co. Cost.), l'introduzione di uno Stato sociale e pluralista, l'insieme delle libertà fondamentali, dei diritti della personalità e di partecipazione, l'imparzialità dell'azione amministrativa, il costante controllo circa la sua attuazione nell'agire dei soggetti pubblici (art. 97 Cost.), la possibilità di inludere, con tale controllo, sul funzionamento dell'Amministrazione (SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo* 01, 291), lungi dal legittimare un'ampia esigenza di segreto, esigono all'opposto un generale principio di consobilità (ANZON, voce *Segreto*, VI, *Segreto d'ufficio* - *Dir. ammi.*, *Enc. g. Treccani* 94, XXXII, 1 ss. Nello stesso senso militano il principio di responsabilità diretta dei pubblici dipendenti (art. 28 Cost.) ed il diritto fondamentale di difesa (art. 24 Cost.) (RAYBAKARA, voce *Segreto nel diritto costituzionale*, *Dig. disc. pubbl.* 99, XIV, 18