





COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

**MASSIMARIO**  
delle  
**COMMISSIONI TRIBUTARIE**  
della **PUGLIA**

N. 1/2 - 2009

# COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

*presidente dott. Vincenzo Nardi*

*direttore dott. Claudio Verardo*

## UFFICIO DEL MASSIMARIO

direttore *dott. Vincenzo Nardi*  
coordinatrice responsabile *dott.ssa Mariella Di Gennaro*  
redattori massime *prof. Nicola Bruni*  
*dott. Walter Celentano*  
*prof. Francesco Paolo Moliterni*  
*prof. Gaetano Samarelli*

---

coordinatore *avv. Alessio Mattered*  
redazione *avv. Michele Antonucci*  
*dott. Marco Ligrani*  
autore delle note redazionali *dott. Walter Celentano*

autori delle note e dei contributi dottrinali  
*prof. F. Aiello, dott.ssa M. Basile, avv. L. Carbone, dott. Walter Celentano, avv. F. Ciani, dott. M. Cicala, avv. G. Ciminiello, prof. avv. G. M. Cipolla, prof. avv. G. Corasaniti, avv. A. Damascelli, prof. avv. F. d' Ayala Valva, dott.ssa R. di Francesco, prof. N. Fortunato, dott. A. Lattanzio, dott. M. Ligrani, avv. L. Lubelli, avv. L. Quercia, prof. avv. G. Selicato, prof. avv. V. Uckmar, prof. avv. A. Uricchio, avv. M. Villani.*

---

### Norma istitutiva

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 - Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

### articolo 40

#### *Ufficio del Massimario*

1. È istituito presso ciascuna commissione tributaria regionale un Ufficio del Massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione.
2. Alle esigenze del suindicato Ufficio si provvede nell'ambito del contingente di cui all'art. 32.
3. Le massime delle decisioni saranno utilizzate per alimentare la banca dati del servizio di documentazione economica e tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale le commissioni sono collegate anche per accedere ad altri sistemi di documentazione giuridica e tributaria.



*Quidquid latet apparebit*

Tommaso da Celano



## **La “forza” nell’esercizio della professione: il caso dei consulenti tributari**

PROF. AVV. VICTOR UCKMAR

Professore emerito dell’Università di Genova  
Presidente del Centro di ricerche tributarie dell’impresa  
presso l’Università Bocconi di Milano

Sovente i miei studenti (attualmente tengo un corso di Diritto Tributario Internazionale nell’Università di Bologna) mi chiedono quale sia la “forza” per eccellere nell’esercizio della professione nel suddetto campo. L’indicazione, per mia esperienza, è costituita principalmente da tre elementi così ripartiti: per il 55% l’impegno, il 25% l’attitudine ed il 20% la fortuna e do spiegazioni più o meno di questo genere.

Di fronte ad una materia tanto complessa (è la sommatoria del diritto in ogni branca, nonché dell’economia aziendale) ed in continua, giornaliera evoluzione, è necessario avere la volontà di studiare, studiare e ancora studiare.

Per i laureati in economia a mio avviso è necessario conseguire anche la laurea in giurisprudenza. La facoltà di economia normalmente offre per il diritto solo alcune nozioni di base, ma la copertura deve essere totale: dal diritto costituzionale, all’amministrativo, civile, commerciale, internazionale, penale, processuale, persino il diritto ecclesiastico (che natura ha lo IOR?). D’altra parte il laureato in legge sovente è scarso di nozioni economiche, persino di contabilità elementare: quando insegnavo a Genova, dopo dieci anni di insistenza riuscii a far inserire nel piano di studi la ragioneria almeno per capire perché il capitale è al passivo del bilancio, che le plusvalenze non sono (come qualche volta ha ritenuto la Cassazione) qualcosa di nascosto nel cassetto, cosa sono gli ammortamenti o la partita doppia!

La positività e le carenze universitarie per un approfondimento organico del diritto tributario, suggeriscono il conseguimento di un “master” che dia un quadro complessivo completo. Numerose sono le offerte di “master”, ma non tutte soddisfacenti: occorre raccogliere informazioni sui programmi e sui docenti e, prima di decidere, sentire l’opinione di chi li ha frequentati. E così ci si avvia con impegno, aprendo occhi, orecchie e... cervello.

Come dicevo la materia è difficile per la complessità e per il continuo evolversi della normativa, della giurisprudenza e della prassi, il tutto per dare un’assistenza professionale corretta e che nel contempo consenta di evitare aggravii, oltre a quelli dovuti: si hanno talvolta “risparmi”, ma spesso “trappole”.

È da avvertire che in questo periodo numerose sentenze della Corte di Cassazione, per contrastare il “risparmio” di imposta attraverso la “elusione” (e cioè scegliendo una struttura giuridica non rettilinea, seppure giuridicamente corretta) ha strumentalizzato “l’abuso del diritto”, al di fuori delle ipotesi formulate dal legislatore (e principalmente l’art. 37 bis, decreto n. 600 del 1973) e quindi, a mio avviso, in modo non giuridicamente corretto.

E poi l’attenzione deve andare al di là dei confini statali.

Innanzitutto alla normativa comunitaria. Ma questo è abbastanza semplice: si studiano i regolamenti e le direttive pubblicati sulla Gazzetta ufficiale dell’unione europea. Maggiori difficoltà e sorprese presenta l’abbondante giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ha valenza per l’intera Comunità e quindi anche se non pronunciata direttamente per l’Italia. E inoltre deve essere “adattata” al nostro ordinamento.

Un esempio: una sentenza nei confronti della Germania affermava l’applicazione dell’IVA sui compensi per *factoring*: sorsero grandi preoccupazioni in Italia perché immediatamente fatta propria dalla Polizia Tributaria Investigativa. Andando a fondo fu peraltro constatato che mentre in Germania il *factoring* è prevalentemente un servizio per la riscossione dei crediti (quindi servizio assoggettabile al tributo), in Italia il *factoring* solitamente è una intermediazione finanziaria e quindi non soggetta all’IVA. È un esempio di intreccio di diritto commerciale, diritto comunitario e diritto tributario.

È necessario portare l’attenzione (e lo studio) oltre i confini anche per verificare quanto accade all’estero, non solo per le operazioni da effettuare, ma anche per avvertire i *trends* nella evoluzione dalla legislazione.

La globalizzazione ha determinato anche una concorrenza fiscale (continuamente monitorata specialmente dalla OCSE). Le idee trasmigrano nel bene e anche nel male! Non è sufficiente seguire le riviste specializzate, ma anche la stampa economica nazionale (come il Sole 24 ore e Italia Oggi), nonché quella internazionale dal *Financial Times* all’*Economist* e possibilmente anche *Herald Tribune*, specie nei periodi, come l’attuale, di crisi, con i dibattiti su come manovrare la finanza pubblica (tassare i più ricchi? ridurre il prelievo fiscale? recuperare a tassazione i redditi occultati nei paradisi fiscali? Riaprire lo scudo fiscale?).

Secondo elemento di forza è l’attitudine.

Per primo l’attitudine all’impegno nello studio e nella ricerca, ma anche la capacità di organizzare il lavoro in modo proficuo per il risultato e poi saper esprimere con chiarezza e stile le idee, sia per iscritto che a voce. Purtroppo le nostre università in questo non fanno scuola; nella facoltà di giurisprudenza

za generalmente si arriva alla tesi di laurea senza prove scritte, e si riscontrano nei laureati carenze assai gravi e non solo per errori di analisi logica, ma anche di grammatica e persino di ortografia.

L'attitudine deve essere accompagnata da sforzi per colmare le carenze della scuola media e persino di quelle elementare!

Terzo elemento di forza (componente per il 20%) è la fortuna.

La fortuna, di massima, arriva dall'esterno, e per primo dalla famiglia e dall'ambiente in cui si è cresciuti. Ma la fortuna può anche essere conquistata coltivando la curiosità, creando le occasioni e per questo facendosi conoscere almeno per quanto uno vale.

Uno dei mezzi più adatti è intervenire con scritti, preferibilmente (a meno non si abbiano ambizioni accademiche) sui temi di attualità, collaborando con riviste tecniche e con quotidiani e partecipando attivamente a convegni.

La fortuna si "acchiappa" facendosi conoscere. Può costare fatica o rinunciare a divertirsi, ma il risultato positivo generalmente arriva.

Credo che il settore tributario possa offrire ottime possibilità per chi è dotato di "forza". Basti pensare che pressoché il cinquanta per cento del reddito nazionale è assorbito dal prelievo fiscale costituito da partite che singolarmente hanno necessità di guida e di assistenza. E questo è moltiplicato per due: anche l'Amministrazione finanziaria ha necessità di funzionari che sempre più dovrebbero assumere le caratteristiche del libero professionista.



## IMPOSTE SUI REDDITI

**IRPEF - Indennità di incentivazione esodo - Aliquota agevolata - Disparità del limite di età fra uomini e donne - Applicabilità delle statuizioni della Corte di Giustizia Europea - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Masiello). Sent. n. 159 del 2 luglio 2008.

*In applicazione del principio di parità di trattamento tra uomini e donne, sancito dalla Corte di Giustizia Europea con sentenza interpretativa C-207/04 del 21 luglio 2005, alle indennità di incentivo all'esodo erogate a percipienti uomini che all'epoca della erogazione non hanno raggiunto l'età di 55 anni, deve essere applicata la ritenuta alla fonte con aliquota ridotta alla metà prevista dall'art. 19 comma 4 bis del D.P.R. n. 917/1986, già applicata alle percipienti donne che hanno raggiunto l'età di 50 anni.*

**Nota del prof. Nicola Fortunato**

***L'incentivo all'esodo ed il divieto comunitario di discriminazione tra i sessi, tra incompatibilità ed interpretazione adeguatrice***

Ci sono delle norme che, pur se ispirate da apprezzabili finalità, sono destinate ad essere ricordate non tanto per la dimensione – in termini numerici e di importanza sociale – della loro effettiva applicazione, ma per le problematiche giuridiche ed il relativo contenzioso che hanno prodotto e che vanno ben oltre il limitato, talvolta perfino marginale, ambito al quale erano state destinate.

Una di queste è quella che ha previsto l'incentivo all'esodo dei lavoratori, introdotto, con decorrenza 1° gennaio 1998, dall'art. 5, comma 1, lettera d), n. 2), del d.lgs. 2 settembre 1997, n. 314, salvo poi essere abrogato dall'art. 36, comma 23, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, c.d. "decreto Bersani", convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

In dettaglio il comma 4-bis dell'art. 17 (ora art. 19) del Tuir ha disposto, nel ristretto arco temporale in cui ha trovato applicazione, che "per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori *che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini*, di cui all'articolo 16 (ora art. 17), comma 1, lettera a), l'imposta si

applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera a) del comma 1 dell'articolo 16 (ora art. 17)".<sup>1</sup>

La superficialità del testo emerge immediatamente dalla assenza di qualsiasi indicazione in merito alla necessità o meno, per l'applicazione del suindicato beneficio, del licenziamento di una pluralità di lavoratori, nonché dall'assenza di una precisa qualificazione giuridica dell'incentivo, che è stato allora ricondotto – secondo le esigenze di parte – dall'Agenzia delle Entrate tra le indennità di anzianità o di preavviso, e quindi con natura di prestazione avente carattere retributivo o di premio di fine servizio, ovvero dai contribuenti nelle prestazioni aventi carattere risarcitorio. È appena il caso di segnalare come la giurisprudenza si sia ormai definitivamente orientata in merito ad entrambe le dispute in modo favorevole al contribuente.<sup>2</sup>

Ben più interessante sotto il profilo sistematico è l'altra questione che ha immediatamente innescato la norma in esame, e che è oggetto della massima in commento: la norma infatti propone una differenziazione tra sessi, nella parte nella quale individua – e differenzia in base al sesso – il limite minimo d'età del lavoratore al fine di poter accedere all'agevolazione in questione.

Non è evidentemente questa la sede opportuna per addentrarci sulle motivazioni sociologiche che hanno indotto il legislatore a tale specifica previsione; il punto verte invece sulla possibilità che la tradizionale differenziazione tra i sessi che il nostro ordinamento conosce nella materia previdenziale, con riferimento all'età minima per beneficiare dei trattamenti pensionistici, possa essere estesa anche alla materia fiscale, a maggior ragione poi se con riferimento ad ipotesi – come quella in esame – che appaiono evidentemente connesse a quelle previdenziali.

In materia di divieto di discriminazioni fondate sul sesso vige infatti il principio contenuto nell'art. 5, n. 1, della Direttiva n. 76/207/CEE, secondo il

<sup>1</sup> Per maggiori dettagli sulle modalità di applicazione del beneficio, si rinvia a FERRAÙ, *Il regime fiscale degli incentivi all'esodo*, in *il fisco*, 2004, 1813; DELLI FALCONI-MARIANETTI, *Regime o transitorio nella disciplina degli incentivi all'esodo*, in "Corr. Trib.", 2007, 1010. Per alcune problematiche relative sempre alla disciplina in esame ma non interessate dalla sentenza in commento, cfr. PETRUCCI, *Tassate per cassa le incentivazioni all'esodo*, in *Corr. Trib.*, 2006, 1819; ID., *Incentivi per l'esodo: cassa o competenza*, in "Corr. Trib.", 2004, 2994; ID., *Abolizione del regime dell'incentivo all'esodo*, in "Corr. Trib.", 2007, 16; ARQUILLA-FATTACCIO, *La disciplina transitoria degli incentivi all'esodo*, in "Corr. Trib.", 2006, 2964; FESTA-GURRADO, *Incentivi all'esodo*, in "il fisco", 2007, 10888; FATTACCIO-SPIEZIA, *Incentivi all'esodo: i problemi ancora aperti trovano soluzione*, in "Corr. Trib.", 2007, 2091.

<sup>2</sup> Cfr. Cass., 5 febbraio 2008, n. 2716; Cass., 26 ottobre 2007, n. 22548; Cass., 13 luglio 2007, n. 15738.

quale gli uomini e le donne devono fruire delle medesime condizioni di licenziamento senza alcuna differenziazione. Non è pertanto tardata la censura della Corte di Giustizia europea circa la non compatibilità della norma contenuta nell'art. 19, comma 4-*bis*, del Tuir con il diritto comunitario e, precisamente, alla predetta Direttiva del Consiglio CEE perché la stessa deve "essere interpretata nel senso che essa osta ad una norma ... che consente, a titolo di incentivo all'esodo, il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell'interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini".<sup>3</sup>

In merito alla possibilità che l'ordinamento nazionale possa prevedere analoghe differenze di trattamento in materia previdenziale, la stessa sentenza evidenzia la deroga prevista all'art. 7, n. 1, lett. *a*), della Direttiva n. 79/7/CEE, secondo la quale la direttiva non pregiudica la facoltà degli Stati membri di escludere dal suo campo di applicazione la fissazione del limite di età per la concessione della pensione di vecchiaia e di fine lavoro e le conseguenze che possono derivarne per altre prestazioni. Una deroga, questa, che secondo una giurisprudenza costante, che tiene conto dell'importanza fondamentale del principio della parità di trattamento, deve essere interpretata in modo estremamente restrittivo e rigoroso,<sup>4</sup> e deve essere limitata soltanto alla fissazione dell'età del pensionamento per la corresponsione delle pensioni di vecchiaia e di anzianità ed alle conseguenze che ne derivano per altre prestazioni previdenziali.<sup>5</sup>

Volendo riassumere, per la Corte di Giustizia l'eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso prevista per l'età pensionabile è limitata alle prestazioni previdenziali e non può essere estesa ad un'agevolazione fiscale.

Il legislatore, si è detto, è intervenuto drasticamente per eliminare il contrasto venutosi a creare con l'ordinamento comunitario attraverso l'abrogazione del comma 4-*bis*, e quindi dell'agevolazione in esso contenuta.

Con riferimento invece alla situazione dei dipendenti di sesso maschile che avevano percepito in vigenza dell'agevolazione incentivi all'esodo in un'età compresa tra i 50 e i 55 anni, l'Agenzia dell'Entrate ha pubblicato una risoluzione con cui si schierava in una posizione nettamente contraria alla possibilità di interpretare l'agevolazione come rivolta sia agli uomini che alle donne con età superiore ai 50 anni.<sup>6</sup> Tale assunto veniva sostenuto partendo dal

<sup>3</sup> Corte di Giustizia, 21 luglio 2005, causa C-207/04.

<sup>4</sup> Vd., in particolare, sentenze 26 febbraio 1986, causa 152/84, Marshall, Racc. pag. 723, punto 36, e 30 marzo 1993, causa C-328/91, Thomas e a., Racc. pag. I-1247, punto 8.

<sup>5</sup> Sentenza 26 febbraio 1986, causa 151/84, Roberts, Racc. pag. 703, punto 35; in tal senso anche sentenza 4 marzo 2004, causa C-303/02, Haackert, Racc. pag. I-2195, punto 30.

<sup>6</sup> Ris. 13 ottobre 2006, n. 112/e.

dato letterale della sentenza, che da un lato aveva indubbiamente affermato l'illegittimità della discriminazione operata tra i sessi, ma dall'altro non aveva dichiarato espressamente l'obbligo per il legislatore italiano di estendere anche agli uomini il limite di età più vantaggioso previsto per le donne. In linea teorica, si sosteneva, la soluzione non era univoca in quanto il legislatore si sarebbe potuto adeguare alla statuizione della Corte – ad esempio – anche con l'applicazione alle donne del limite più sfavorevole previsto per gli uomini.

La posizione dell'Agenzia dell'Entrate esposta nel 2006 si traduce in sostanza in un ridimensionamento della sentenza n. 207, che in tale ricostruzione avrebbe la funzione solo di evidenziare il contrasto in materia dell'ordinamento comunitario con quello italiano, ma che rimetterebbe la soluzione di detto contrasto all'intervento del legislatore nazionale.<sup>7</sup>

In tale contesto si inserisce temporalmente la sentenza della Commissione Tributaria Regionale in commento: questa, infatti, aderisce all'orientamento favorevole al rimborso delle maggiori imposte versate.<sup>8</sup> Personalmente ritengo che l'Agenzia abbia sempre mostrato un preciso limite nella parte in cui, nel fondare le proprie argomentazioni sul tenore letterale della sentenza della Corte di Giustizia n. 207, tralasciava di valutare l'effettiva portata della predetta sentenza. Il giudice nazionale aveva infatti rinviato il proprio fascicolo ai giudici comunitari perché aveva ritenuto di non essere in grado di rispondere alla domanda di rimborso presentata da un contribuente, se non dopo la valutazione della Corte Ue sulla compatibilità della normativa italiana con quella comunitaria. Il giudice europeo ha risposto nel senso della incompatibilità, e quindi il giudice italiano, al quale era tornata la questione, ha accolto la richiesta del contribuente.<sup>9</sup>

Ne consegue allora che qualora non si intendesse riconoscere le conseguenze sul rimborso della sentenza dei giudici comunitari, quella sentenza sarebbe, di fatto, *inutiliter data*, e ciò appare ancora più anomalo se si evidenzia che le sentenze della Corte UE hanno proprio la prerogativa di estendersi – come è noto – anche al di fuori della controversia dalla quale ha tratto origine.

Al predetto orientamento giurisprudenziale se ne è contrapposto un altro, che aderendo alle argomentazioni dell'Agenzia dell'entrate, ha concluso per l'interpretazione sfavorevole ai contribuenti. Questa giurisprudenza arriva a

<sup>7</sup> La paradossalità della soluzione recepita nella circ. n. 112 “che mantiene le discriminazioni tra uomini e donne censurata dalla Corte di giustizia UE” viene evidenziata da DELLI FALCONI-MARIANETTI, *Somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo*, in “Corr. Trib.”, 2006, 3530.

<sup>8</sup> In tal senso Comm. Trib. Prov. Treviso, 25 maggio 2007, n. 48; Comm. Trib. Prov. Novara, 25 gennaio 2006, n.75.

<sup>9</sup> Trattasi, appunto, della sentenza Comm. Trib. Prov. Novara, 25 gennaio 2006, n. 75.

tale conclusione partendo dalla rigorosa difesa del principio della “riserva di legge”, che sarebbe violato allorquando, con l’abbassamento dell’agevolazione, in via giudiziale, alla soglia dei cinquanta anni sarebbe concesso di fatto al giudice tributario di sostituirsi al legislatore”.<sup>10</sup>

La questione risulta tuttaltra che peregrina perché, in un precedente dai contorni analoghi, la Corte di Cassazione ha sottolineato che “all’interno dei tributi rilevanti nell’ordinamento comunitario, occorre distinguere due diverse situazioni: quella dei tributi la cui percezione è di per sé incompatibile con l’ordinamento comunitario e quella delle agevolazioni (o altre misure) tributarie o finanziarie che sono incompatibili con detto ordinamento comparativamente, in quanto cioè cagione di discriminazione (ad esempio, fondate sul sesso). In questa seconda ipotesi occorre risolvere la questione se la sentenza della Corte di Giustizia Europea che dichiara non consentita un’agevolazione (ad esempio, per effetto del requisito soggettivo dell’età legata al sesso) imponga allo Stato membro di eliminare la facilitazione con espansione del trattamento normale, o invece di estendere l’agevolazione”. La fattispecie affrontata dalla Cassazione concerneva una controversia attinente alla possibilità (o meno) di estensione di una disposizione eccezionale agevolatrice – in deroga al regime normale – relativamente alla riscossione di un diritto erariale e sovrimposte di confine per l’importazione di alcune partite di *whisky*, prodotto non considerato dall’Amministrazione finanziaria *alcohol* proveniente da materie vinose e di origini comunitarie e, pertanto, non beneficiante di alcune agevolazioni.<sup>11</sup>

Anche su questa lite gravava una decisione della Corte CEE,<sup>12</sup> indicante nell’art. 95 del Trattato CEE un elemento ostativo ad un sistema di tassazione che colpisse in modo diverso il *whisky* e le altre acquaviti.

In questa pronuncia la Suprema Corte indicò il principio per il quale la sentenza della Corte di Giustizia comporta solo l’obbligo dello Stato di eliminare l’agevolazione e non l’obbligo di estenderla a tutti i soggetti discriminati.

Traslando questo principio all’agevolazione fiscale per gli incentivi all’esodo, ne conseguirebbe che la soluzione più “naturale”<sup>13</sup> per il legislatore nazionale sarebbe stata quella di portare il limite per accedere all’agevolazione a 55 anni sia per gli uomini che per le donne; peraltro – si è già detto – la solu-

<sup>10</sup> Cfr. Comm. Trib. Reg. Torino, 7 marzo 2008, n. 62; Comm. Trib. Reg. Torino, 10 marzo 2008, n. 4.

<sup>11</sup> Per l’esattezza, l’agevolazione di cui di cui al d.l. 16 settembre 1955, n. 836, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 novembre 1955, n. 1037, poi ridisciplinata dall’art. 20 del d.l. 18 marzo 1976, n. 46, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 maggio 1976, n. 249.

<sup>12</sup> Corte di Giustizia, 15 luglio 1982, causa C-216/81.

<sup>13</sup> Alcuni sentenze parlano infatti di soluzione più “razionale”.

zione di fatto adottata dal legislatore nazionale è stata ancora più drastica, nel senso dell'abrogazione dell'agevolazione per tutti.

È appena il caso di evidenziare come sia questa interpretazione che la soluzione legislativa adottata mostrano il fianco alla riflessione secondo la quale mentre risolvono efficacemente il contrasto con la normativa comunitaria per il futuro, non affrontano minimamente le ipotesi in cui l'accertata discriminazione si era già consumata; ne consegue la loro complessiva inadeguatezza, a meno di non voler svalutare le indicazioni dei giudici comunitari ad una mera valenza di indirizzo.

Qualche giudice tributario, peraltro, ha inteso rafforzare le predette argomentazioni anche con il principio che le norme agevolative sono di stretta applicazione e non possono essere applicate utilizzando la chiave di lettura dell'interpretazione analogica,<sup>14</sup> ma trattasi di un puntello che non riesce a dare solidità a questa tesi, anche perché probabilmente occorrerebbe ragionare in termini di una interpretazione estensiva piuttosto che analogica.

Questo secondo filone giurisprudenziale, sfavorevole al contribuente, ha avuto il triste destino di nascere già superato, perché pochi giorni prima delle suddette sentenze era stata depositata una nuova pronuncia della Corte di Giustizia, sollecitata dalla Commissione tributaria provinciale di Latina.

Se nella sentenza del 2005 la Corte di Lussemburgo non aveva indicato una specifica soluzione alla discriminazione riconosciuta ai danni dei lavoratori uomini che avevano percepito l'indennità di esodo all'età compresa tra i 50 e i 55 anni, la nuova ordinanza<sup>15</sup> ha precisato che “qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria”.

Peraltro il supremo consesso europeo ha confermato l'inapplicabilità dell'art. 7, n. 1), lettera a), della Dir. n. 79/7/CEE del Consiglio 19 dicembre 1978 – trattante l'eccezione al divieto delle discriminazioni fondate sul sesso – ad una misura fiscale quale quella di cui alla norma *de qua*.

Alla luce dell'efficacia vincolante di *ius superveniens* che, anche secondo il consolidato insegnamento della Corte Costituzionale,<sup>16</sup> assumono nell'am-

<sup>14</sup> Comm. Trib. Prov. di Bologna, 21 aprile 2008, n. 75

<sup>15</sup> Corte di Giustizia, Sez. VII, ordinanza del 16 gennaio 2008, cause riunite da C-128/07 a C-131/07.

<sup>16</sup> Ordinanze n. 255 del 23 giugno 1999, n. 62 del 14 marzo 2003 e n. 268 del 7 luglio 2005.

bito del diritto interno i principi delle sentenze dichiarative della Corte di Giustizia, la predetta ordinanza acquista una valenza di fatto determinante nella materia del contendere in senso favorevole all'estensione dell'agevolazione di cui si discute anche agli uomini con età compresa tra i 50 e i 55 anni.

Tali considerazioni non devono essere sfuggite all'Amministrazione finanziaria,<sup>17</sup> che ha preso atto di quanto statuito di recente dalla Corte di giustizia, e ha riconosciuto<sup>18</sup> che l'agevolazione contenuta nel comma 4-bis debba essere estesa nei rapporti non ancora esauriti anche agli uomini (categoria sfavorita) alle stesse condizioni con le quali era riservata per le donne (categoria favorita), dichiarando espressamente di non sostenere più sul punto la diversa tesi recepita nella risoluzione n. 112/E del 13 ottobre 2006.

Un plauso merita quindi l'Amministrazione finanziaria che ha avuto la responsabilità di tornare sui propri passi senza attendere l'esito dei giudizi in Cassazione; resta tuttavia l'amarezza di non poter estendere tale *revirement* ai contribuenti che, facendo affidamento proprio sulla prima circolare ministeriale, avevano rinunciato a richiedere il rimborso delle maggiori imposte versate preoccupati dall'iter contenzioso che sicuramente sarebbe seguito.

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Somma versata una tantum per mobilità del dipendente - Natura di liberalità - Esclusione - Assoggettamento all'imposta - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – Relatore: Scimè).  
Sent. n. 284 del 26 novembre 2008.

*La somma corrisposta una tantum in seguito a mobilità del lavoratore dipendente costituisce corrispettivo rispetto all'accettazione della nuova situazione lavorativa. La stessa, pertanto, è da ritenersi a pieno tito-*

<sup>17</sup> Detto *revirement* ministeriale era stato auspicato da DELLI FALCONI-MARIANETTI, *Rimborsi per incentivi all'esodo: contrasti tra Corte EU e giurisprudenza comunitaria*, in "Cort. Trib.", 2008, 2767. Non avevano confidato invece in una tale presa d'atto dell'Amministrazione finanziaria RUSSO, *La norma sull'incentivo all'esodo destinata ad una ennesima pronuncia della Corte di Cassazione*, in "il fisco", 2008, 6647; PETRUCCI, *L'indennità per l'esodo nella giurisprudenza comunitaria*, in "Corr. Trib.", 2008, 2568, per i quali era diventato essenziale l'intervento definitivo della Cassazione.

<sup>18</sup> L'Agenzia sul punto specifica che in tal senso si è espressa anche l'Avvocatura generale dello Stato, e invita gli Uffici periferici ad attivarsi per ottenere la compensazione delle spese nei giudizi pendenti.

*lo compenso da computarsi ai fini della determinazione del reddito imponibile del contribuente.*

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente e assimilati - Assegni ricevuti dal genitore a supporto economico - Controprestazione - Mancanza - Art. 50 comma 1 lett. I del D.P.R. n. 917/1986 - Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX (Presidente: Fiorella – Relatore: Guglielmo). Sent. n. 701 del 31 dicembre 2008.

*Le erogazioni fatte a titolo di supporto economico e quelle non obbligatorie, prive del carattere della continuità e della prevedibilità, non concorrono a formare reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, per mancanza della corrispettività della prestazione.*

**IRPEF - Agevolazioni - Abitazione principale - Concetto - Definizione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI (Presidente: Volpe – Relatore: Cola-grande). Sent. n. 9 del 16 gennaio 2009.

*Il concetto di abitazione principale è da intendersi non limitato a una sola unità come identificata catastalmente, ma legato all'uso specifico dell'immobile nel suo complesso. Pertanto, il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come abitazione principale non costituisce ostacolo per l'applicazione delle agevolazioni fiscali, assumendo rilievo non il numero delle unità catastali bensì l'effettiva utilizzazione dell'immobile complessivamente considerato.*

**IRPEF - Agevolazioni - Credito di imposta per “nuovi investimenti” - Legge n. 388/2000 - Utilizzabilità - Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 33 del 23 giugno 2008.

*Il credito d'imposta previsto dall'art. 8 della Legge n. 388 del 2000 non*

*è utilizzabile, e se utilizzato ne è legittimamente richiesta dall'Ufficio finanziario la restituzione, qualora il contribuente non dimostri di aver contribuito alla formazione del capitale per "nuovi investimenti produttivi" con un apporto pari almeno al 25%.*

**IRPEF - Crediti verso lo Stato - Interessi - Disciplina codicistica - Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI (Presidente – Relatore: Barchetti).  
Sent. n. 29, parte I, del 20 febbraio 2009.

*Gli interessi sui crediti verso lo Stato, derivanti da rimborsi di tributi, sono assoggettati, in considerazione della specialità della materia fiscale, ad una disciplina diversa da quella adottata in campo civilistico, con la conseguenza che tale specifica normativa assorbe e sostituisce la seconda, sicché agli interessi nella misura dalla stessa fissata non sono cumulabili gli interessi legali determinati dalla ordinaria normativa codicistica.*

**IRPEF - Reddito di impresa - Perdite su crediti - Certezza dell'irrecuperabilità del credito - Sottoposizione a procedure concorsuali - Momento di rilevanza.**

**IDEM - Minusvalenze - Deducibilità - Cessione di un bene strumentale - Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV (Presidente – Relatore: Trabace).  
Sent. n. 187 del 24 novembre 2008.

*Ai fini della deducibilità delle perdite su crediti nel caso di assoggettamento a procedure concorsuali, il requisito della certezza previsto dall'art. 75 Tuir si verifica nell'anno della sentenza dichiarativa del fallimento.*

*La deducibilità di una minusvalenza, a fronte della quale sia stata evidenziata una plusvalenza di importo quasi pari, non può essere disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria per il solo fatto che la ces-*

*sione di un bene strumentale sia avvenuta in favore di una società composta da soggetti che hanno rapporti di parentela con i soci della cedente, non rappresentando tale circostanza l'indizio di un'operazione elusiva.*

**IRPEF - Redditi diversi - Ritenuta sul pagamento della plusvalenza da indennità di espropriazione - Rimborso della ritenuta - Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX, (Presidente: Fiorella – Relatore: Guglielmo). Sent. n. 403 del 18 luglio 2008.

*L'art. 11, comma 9, della Legge n. 413/1991, stabilisce che le somme percepite a titolo di indennità di esproprio sono soggette a ritenuta IRPEF quando il decreto definitivo di esproprio ed il pagamento sono avvenuti dopo il 31/12/1988, tenuto conto che la data del decreto definitivo individua il momento in cui il bene espropriato si trasferisce dal patrimonio del privato nel patrimonio dell'Ente, con ciò realizzandosi la "plusvalenza".*

*Si segnala, sul punto, il diverso e consolidato orientamento della Suprema Corte, da ultimo con Sent. n. 4934 della Sez. Trib. del 2 marzo 2009: "in tema di imposte dirette sui redditi, ai sensi della l. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, ogni pagamento che realizzi una plusvalenza, conseguito dopo la sua entrata in vigore, in dipendenza di procedimenti espropriativi, è assoggettato a tassazione, ancorché il decreto di esproprio sia intervenuto in epoca anteriore al 01 gennaio 1989".*

**IRPEF - Redditi diversi - Valore definito ai fini dell'imposta di registro - Inopponibilità ai fini della tassazione IRPEF della plusvalenza - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV (Presidente – Relatore: Trabace). Sent. n. 86 del 13 giugno 2008.

*La definizione agevolata del valore di un suolo edificabile ai fini del-*

*l'imposta di registro, chiesta dagli acquirenti di quel suolo ai sensi dell'art. 11 della Legge n. 289/2002, non è opponibile al venditore ai fini dell'imposizione diretta sulla plusvalenza realizzata in occasione della vendita, trattandosi di imposte rispetto alle quali assumono rilievo grandezze diverse. Mentre ai fini dell'accertamento dell'imposta di registro assume rilievo il valore venale dell'immobile ceduto, ai fini dell'imposizione sulla plusvalenza realizzata con la cessione di quell'immobile assume rilievo il corrispettivo percepito dal venditore.*

### **IRPEG - Finanziamento soci - Presunzione di onerosità - Non sussiste - Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Marangella). Sent. n. 50 del 23 settembre 2008.

*È esclusa la presunzione di onerosità delle somme versate dai soci in conto finanziamento ed in misura proporzionale alle quote di partecipazione al capitale sociale, allorché i finanziamenti siano stati effettuati in base a formale deliberazione e siano riscontrabili dalle rilevazioni contabili e dalle risultanze del bilancio e del conto economico.*

### **Nota del prof. Nicola Fortunato**

#### ***La presunzione di onerosità dei finanziamenti dei soci***

Diverse sono le modalità con le quali può configurarsi un apporto di capitali da parte dei soci nei confronti della società: per versamenti devono intendersi, per lo più, le dazioni di denaro che non comportano un obbligo di restituzione da parte della società; i versamenti, allora, possono assumere – tra le altre – la causale di conto capitale, di conto futuro aumento di capitale od essere a fondo perduto. Per finanziamenti, invece, si devono intendere fattispecie nelle quali è prevista la loro restituzione da parte della società percipiente, anche se talvolta non è fissato un termine; i finanziamenti sono pertanto assimilabili ad un vero e proprio contratto di mutuo, come definito dall'art. 1813 del codice civile; la loro funzione per la società-percipiente è quella di poter godere di denaro ad un costo inferiore rispetto a quello ordinario di mercato e con modalità meno rigorose di quelle tipiche degli affidamenti banca-

ri, ovvero di poter accedere ad un finanziamento altrimenti non facilmente reperibile sul mercato.<sup>1</sup>

La diversa finalità delle due predette tipologie di intervento finanziario dei soci si traduce evidentemente in due distinte, e distanti, discipline tributarie, perché i finanziamenti producono generalmente interessi, mentre i versamenti accrescono di fatto l'investimento di capitale del socio e sono retribuiti dai dividendi che spetteranno al socio solo e se la società produrrà utili e deciderà di distribuirli.

In vero la necessità di una precisa delimitazione delle fattispecie appariva di maggiore rilevanza nella vigenza dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, il quale, al comma 2, stabiliva che la presunzione di fruttuosità, quindi di diritto agli interessi, non assumeva valenza in contemporanea presenza di quattro precise condizioni. Dette condizioni risultavano essere: 1) che le somme fossero versate in "conto capitale"; 2) che la società mutuataria fosse costituita nelle forme previste dall'art. 2200 del codice civile, escludendo quindi le società semplici, quelle di fatto e le irregolari; 3) che i versamenti fossero effettuati dai soci in misura proporzionale alle rispettive quote di capitale sociale; 4) che i versamenti fossero documentati per il tramite di formali deliberazioni assembleari.

Ne conseguiva che il difetto anche di una sola delle quattro condizioni sopra elencate avrebbe comportato l'intervento della presunzione di fruttuosità agli apporti dei soci nella misura prevista dal tasso legale previsto dall'art. 1284 del codice civile.

In quel contesto assumeva pertanto determinante importanza la precisa nozione di "versamento in conto capitale", a fronte di ciò che non lo era e che pertanto, per quanto sopra esposto, avrebbe prodotto presuntivamente interessi da tassare in capo al socio; la giurisprudenza aveva risolto tale problematica ritenendo che i versamenti in conto capitale non si esaurissero in quelli volti all'aumento del capitale, attuale o futuro; se, infatti, la nozione di versamenti in conto capitale avesse strettamente coinciso con quella di versamenti in esecuzione di delibere di aumento di capitale, la norma in questione si sarebbe rivelata pleonastica, nella considerazione che sul capitale sociale i soci non percepiscono né possono percepire interessi.<sup>2</sup> Veniva in altri termini

<sup>1</sup> Sul punto si rinvia, anche per gli ampi riferimenti dottrinari, a ROSSI RAGAZZI, *Il finanziamento dei soci*, "il fisco", 2007, 1387; FERRANTI, *I finanziamenti dei soci tra riforma societaria e fiscale*, "Cort. Trib.", 2003, 93; ARTINA, *I versamenti dei soci a titolo di finanziamento*, "Cort. Trib.", 2001, 1182; PICCHIONE, *Sulla natura giuridica delle operazioni a fondo perduto e dei finanziamenti a favore della società*, "Riv. Notariato", 2007, II, 428.

<sup>2</sup> V Cass., 7 dicembre 1995, n. 12597; Cass. 25 ottobre 1991, n. 11374; Cass., 1989, n. 4641;

segnata la differenza tra “versamenti di capitale” e “finanziamenti soci” nella originaria previsione, o meno, del rimborso di quanto versato dal socio.<sup>3</sup>

Il precitato art. 43 è stato completamente riformulato nel medesimo articolo in occasione dell’emanazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ove veniva stabilito che le somme versate alle società in nome collettivo e in accomandita semplice dai loro soci devono essere considerate date a mutuo se dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società non risultava che il versamento è stato fatto ad altro titolo. Tale previsione era già nell’originaria formulazione del TUIR estesa *in toto* alle società di capitali, in forza del dettato dell’art. 95, comma 2, del Tuir, nel quale nel testo originario era espressamente previsto che le disposizioni di cui all’art. 43 valessero anche per le società di capitali e gli enti commerciali. Il quadro normativo del TUIR (sempre nella sua formulazione ante riforma 2004) deve essere necessariamente completato dal comma 2 dell’art. 42, nel quale si prevedeva che per i capitali dati a mutuo gli interessi, salvo prova contraria, si dovessero presumere percepiti alle scadenze e nella misura pattuite per iscritto. Se le prime non fossero state stabilite per iscritto, gli interessi sarebbero allora stati presunti come percepiti nell’ammontare maturato nel periodo di imposta; se neanche la misura fosse stata pattuita per iscritto, gli interessi sarebbero stati computati al saggio legale.

La riforma del 2004 non ha innovato la disciplina in questione, salvo riproporla in altri articoli in considerazione della nuova composizione del TUIR: nel testo attualmente vigente l’art. 46 ripete negli stessi termini la presunzione di fruttuosità, mentre l’art. 56 estende tale disciplina anche alle imprese individuali e alle società in conseguenza del rinvio generalizzato all’IRES in esso contenuto.

Con riguardo alla specifica formulazione delle predette disposizioni, l’art. 46 del Tuir individua nell’indicazione in bilancio un elemento determinante unicamente al fine di identificare la “natura” dei versamenti effettuati, con la conseguenza pratica per chi scrive che nel caso in cui i versamenti siano stati concessi a titolo di finanziamento infruttifero, non può essere di per sé ritenuta idonea prova contraria – per provarne l’infruttuosità – la sola rilevazione nel bilancio, ad esempio, sotto la voce “soci c/finanziamenti infruttiferi”.<sup>4</sup>

Per contro, è opportuno anticipare che l’obbligo di operare la ritenuta d’acconto sugli interessi dei capitali dati a mutuo deve essere adempiuto, ai

Comm. trib. centr., 22 settembre 1993 n. 2578; Comm. trib. centr., 26 febbraio 1993, n. 1151. *Contra*: Cass., 6 marzo 1976, n. 3588.

<sup>3</sup> Sul punto cfr. anche la circ. min. 30 aprile 1977, n. 7/1496.

<sup>4</sup> V. anche Comm. trib. centr. 22 novembre 1994, n. 4027.

sensi dell'art. 26, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, soltanto in caso di effettiva corresponsione degli interessi e non anche quando il diritto agli interessi sia solo presunto ai sensi dell'art. 45, comma 2, del Tuir. In altri termini, la presunzione dell'art. 45 è valida "nei confronti del contribuente", ma non anche "nei confronti del sostituto d'imposta".<sup>5</sup>

In ragione di ciò, per individuare una valida traccia formale della non produttività di interessi del finanziamento, occorre fare riferimento al dettato dell'art. 45 nel quale si dispone che è quanto stabilito per iscritto che conferisce valenza alla misura di interessi pattuiti. A tal proposito, possono tornare utili, a titolo di suggerimento, le previsioni della previgente normativa, nelle quali si stabiliva la necessità di porre in essere formali deliberazioni assembleari per riconoscere la infruttuosità del finanziamento,<sup>6</sup> con il distinguo che tale formalizzazione assembleare era in origine ritenuta una condizione necessaria insieme ad altre per vincere la presunzione di fruttuosità, mentre nella vigente normativa diviene solo uno dei possibili adempimenti liberatori dalla medesima presunzione.

I pratici ben conoscono la prassi di lasciare nei documenti societari più tracce scritte possibili, atte ad esternare la reale assenza di interessi; ciò anche in relazione al contenuto dell'art. 1815 del codice civile, il quale dispone che, salvo diversa volontà delle parti, il mutuatario deve corrispondere gli interessi al mutuante. Di frequente, per esempio, si riscontrano clausole addirittura di rango statutario che, con riferimento ai finanziamenti offerti dai soci, escludono a priori la fruttuosità degli stessi; come è frequente la previsione di precise indicazioni in bilancio nelle quali è rimarcata la gratuità dei versamenti; qualcuno, poi, ritiene che la presunzione degli interessi possa anche essere

<sup>5</sup> Per tutte v. Cass. 29 dicembre 1995, n. 13153. Occorre tuttavia evidenziare come l'Amministrazione finanziaria sostenga (v. Ris., 11 marzo 1975, n. 9/2474) che, una volta stabilita la presunzione di fruttuosità di cui si è discusso in capo al socio finanziatore, sarebbe automatica la valenza della medesima presunzione per la controparte del rapporto, ossia per la società mutuataria ed erogatrice dei supposti interessi a vantaggio del socio medesimo. La diretta conseguenza di tale interpretazione sarebbe l'obbligo per la società percipiente di applicazione della ritenuta anche in ragione di una erogazione degli interessi meramente presunta. Tale tesi ha trovato peraltro accoglimento in alcune pronunce, quali: Cass., 20 novembre 2001, n. 14573; Cass., 4 maggio 2001, n. 6257; Cass., 29 marzo 1996, n. 2947; Comm. trib. centr., 25 luglio 1996, n. 4019; Comm. trib. centr., 28 settembre 1994, n. 3084; Comm. trib. centr., 3 novembre 1993, n. 5885; Comm. trib. centr., 5 febbraio 1991, n. 937; Comm. trib. centr., 18 gennaio 1991, n. 422. In merito ai limiti della tesi ministeriale, si rinvia a MICCINESI, *La Cassazione ed i rapporti di finanziamento fra società e soci*, 1996, in banca dati fisconline.

<sup>6</sup> Con riferimento alla prova dei finanziamenti tra società madre-figlia, v. Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, n. 55 del 17 marzo 1997; Comm. trib. centr. 7 giugno 1989, n. 4200.

superata con le risultanze della contabilità, sempreché questa non venga dichiarata inattendibile.

La prassi, si è detto, è quella di ricavare l'infruttuosità del finanziamento da una pluralità di elementi formali e sostanziali.<sup>7</sup> A tal proposito si ritiene che tale finalità non possa essere raggiunta ragionando solo sulla scorta dell'esistenza di particolari composizioni a base familiare o ristretta della compagine societaria.<sup>8</sup> Più complesso appare invece il caso di quelle società in temporanea crisi finanziaria o, addirittura, in liquidazione: in queste circostanze la giurisprudenza ha più volte ritenuto corretto privilegiare la realtà economica piuttosto che quella formale, prendendo atto dell'esistenza di rapporti soci-società che spesso portano a finanziamenti finalizzati al ripianamento di perdite o altre peculiari esigenze – talvolta transitorie – connesse alla necessità di capitali liquidi immediati. In presenza di siffatte condizioni di difficoltà si concorda nel ritenere che gli apporti dei soci debbano essere intesi come preordinati a superare la fase di crisi, con conseguente superamento della presunzione di fruttuosità dei capitali, ed anzi con la impossibilità logica, prima che giuridica, di qualificare tali versamenti come mutui a carattere oneroso.<sup>9</sup>

La massima in commento non specifica il contesto normativo applicato alla fattispecie, ma probabilmente si riferisce alla normativa recepita nel TUIR, che – si è accennato – non è stata sostanzialmente innovata nella parte che qui interessa nell'ultima riforma del 2004.

Dalla massima sembrerebbe emergere che i giudici di secondo grado pugliesi abbiano escluso la presunzione di onerosità delle somme versate dai soci in conto finanziamento in quanto: a) queste sono state versate in misura proporzionale alle quote di partecipazione; b) i finanziamenti sono effettuati in base a formale deliberazione; c) i finanziamenti sono riscontrabili dalle rilevazioni contabili e dalle risultanze del bilancio e del conto economico.

Si è già accennato come l'indicazione in bilancio sia sicuramente suffi-

<sup>7</sup> Sul punto v. MISFUD - MARIANO, *Versamenti dei soci e presunzione di fruttuosità*, "il fisco", 2002, 12800.

<sup>8</sup> Su quest'ultimo punto, in senso favorevole al contribuente, Cass., 4 marzo 1985, n. 1812; Comm. trib. centr., 21 marzo 1990, n. 2757; Comm. trib. centr., 22 gennaio 1985, n. 457; Comm. trib. centr., n. 840 del 25 ottobre 1984; in senso contrario, Cass., 20 novembre 2001, n. 14573; Cass. 1° aprile 1999, n. 2047.

<sup>9</sup> In senso conforme, v. Cass., 22 settembre 1988, n. 5195; Comm. trib. centr., 7 giugno 1989, n. 4200; Comm. trib. centr., 22 novembre 1988, n. 7904; Comm. trib. centr., 27 maggio 1988, n. 4555; Comm. trib. centr., 3 giugno 1983, n. 1190. In particolare la giurisprudenza esclude la fruttuosità dei versamenti finalizzati al ripianamento di perdite od altre esigenze, spesso transitorie, che richiedono la disponibilità di capitali liquidi (Comm. trib. centr. 7 giugno 1989, n. 4200).

ciente per attestare la natura di finanziamento piuttosto che di versamento in conto capitale delle somme versate dai soci, ma da sola non permetta di superare la presunzione della fruttuosità dei finanziamenti prestati dai soci; si è anche sopra accennato alla valenza probatoria della contabilità e del bilancio (che ovviamente comprende anche il conto economico).

La massima in commento ripropone, senza particolare dettaglio, il dato della proporzionalità delle somme finanziate rispetto alle quote di partecipazioni dei soci: trattasi, probabilmente, di un retaggio derivante della normativa previgente al TUIR, invero particolarmente squilibrata in danno del contribuente tanto da prevedere, come sopra riportato, un elenco specifico di condizioni per allontanare la presunzione di cui si discute. A tal riguardo non si coglie appieno la ragione in base alla quale nella non proporzionalità delle somme alla quota di partecipazione sia stato individuato allora, come nella massima in commento, un indizio importante per distinguere i finanziamenti dei soci dai versamenti degli stessi soci in conto capitale: è infatti facile immaginare, pensando ai finanziamenti, che mentre un socio abbia le risorse e la volontà di finanziare la società, l'altro non intenda prestare il proprio denaro alla società; ovvero, ragionando di versamenti in conto capitale, è altrettanto immediato ipotizzare il caso in cui un socio abbia interesse al futuro aumento del capitale della società e pertanto si sia attivato al necessario versamento, mentre l'altro ritenga di non dover incrementare il proprio originario apporto.

Il tema dei finanziamenti dei soci impone infine di segnalare due problematiche – non tributarie – che non possono essere affrontate in questa sede, ma che assumono particolare rilievo per gli operatori: la prima problematica, strettamente civilistica, concerne la disciplina che tali operazioni hanno ricevuto per le società a responsabilità limitata ai sensi del nuovo art. 2467 del codice civile; fermo restando la critica mossa da più parti per la sua formulazione criptica,<sup>10</sup> tale norma dispone che il rimborso dei finanziamenti effettuati dai soci in favore della società sia postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito. Peraltro, perché la postergazione operi, i finanziamenti debbono essere stati concessi in un momento in cui,

<sup>10</sup> V. PORTALE, *I "finanziamenti" dei soci nelle società di capitali*, Banca borsa, I, 2003,663; SALAFIA, *I finanziamenti dei soci alla società a responsabilità limitata*, Le società, 2005, 1077; POSTIGLIONE, *La nuova disciplina dei finanziamenti dei soci di srl: dubbi interpretativi e limiti applicativi*, Le società, 2007, 929; CAGNASSO, *Prime prese di posizione giurisprudenziali in tema di finanziamenti dei soci di società a responsabilità limitata*, Giur. It., 2007, 2502; BALP, *I finanziamenti dei soci "sostitutivi" del capitale di rischio: ricostruzione della fattispecie e questioni interpretative*, Società, 2001, 345.

anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risultava un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

La seconda problematica, invero non recente ma sicuramente ancora sottovalutata dagli operatori, concerne la disciplina dei finanziamenti dei soci contenuta nella legislazione speciale, e, in particolare, nel d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385, recante il Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, il quale, negli artt. 10 e 11, dopo aver stabilito che la raccolta del risparmio tra il pubblico è vietata ai soggetti diversi dalle banche, prevede alcune limitazioni alla raccolta dei fondi tra i soci da parte delle società. La possibilità di raccogliere finanziamenti dai soci è stata poi ulteriormente delimitata dal Comitato interministeriale per il credito e il risparmio (CICR),<sup>11</sup> ed ora è concessa solo a condizione che: a) la facoltà di raccogliere i detti fondi, con obbligo di rimborso, presso i soci sia prevista dallo statuto sociale; b) il socio detenga una partecipazione almeno pari al 2% del capitale sociale risultante dall'ultimo bilancio approvato e sia iscritto nel libro dei soci da almeno tre mesi; c) la raccolta presso i soci non avvenga con strumenti "a vista" o collegati all'emissione o alla gestione di mezzi di pagamento.<sup>12</sup>

**IRPEG - Agevolazioni - Credito d'imposta ex art.8 della Legge n. 388/2000 - Ristrutturazione locale commerciale condotto in locazione - Fruibilità del credito di imposta - Ammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 5 del 25 settembre 2008.

*Il requisito fondamentale poiché le spese possano essere ammesse all'agevolazione fiscale è la natura dell'investimento, finalizzato all'utilizzo durevole nell'attività dell'impresa, a prescindere se l'immobile sia di proprietà o in locazione. L'agevolazione spetta anche nel caso di ampliamento, riattivazione o ammodernamento degli impianti.*

<sup>11</sup> Delibera del 3 marzo 1994. Alla detta delibera del CICR ha fatto indirettamente riferimento anche il Tribunale di Milano, allorché ha sancito che i finanziamenti dei soci alla società possono essere legittimamente previsti nello statuto sociale a condizione che venga precisato che gli stessi possono essere effettuati entro i limiti previsti dalla legge.

<sup>12</sup> V. FICO, *Finanziamento dei soci e sottocapitalizzazione della società*, Società, 2006, 1372.

**IRPEG - Agevolazioni - Detassazione del reddito disposta in occasione di calamità naturali - Aiuti di Stato - Limite del “valore netto dei danni subiti” e del “massimale di € 100.000,00 in tre anni” - Normativa comunitaria - Compatibilità.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Perna – Relatore: Pacifico). Sent. n. 82 del 16 giugno 2008.

*Gli aiuti non eccedenti il limite massimo di € 100.000,00 in tre anni sono compatibili con la direttiva europea in materia di scambi e libera concorrenza, onde ne è illegittimo il recupero operato in difformità da tale disposizione.*

**IRPEG - ILOR - Società cooperative - Agevolazioni tributarie - Esistenza requisiti della mutualità - Sufficienza - Irregolarità contabili e fiscali - Irrilevanza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 83 dell'8 aprile 2008.

*Le agevolazioni tributarie in favore delle cooperative sono legate al fine mutualistico dell'ente come individuato dagli artt. 11 e 14 del D.P.R. n. 601/1973. L'accertamento di irregolarità contabili e fiscali, pur rilevanti ad altri fini, non può incidere sui requisiti di mutualità previsti legislativamente.*

**IRPEG - Esenzioni e agevolazioni - Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) - Attività connesse e/o accessorie - Verifica da parte dell'Ufficio fiscale - Modalità - Carattere sostanziale della verifica mediante un'attività di accertamento - Necessità - Verifica soltanto formale - Insufficienza.**

**IDEM - Provvedimento di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS e di revoca delle agevolazioni tributarie - Termine di emanazione (D.M. n. 266/2003 art. 6 comma 2) - Ambito di applicazione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIII (Presidente: Bisceglia – Relatore: Barletta). Sent. n. 214 del 27 novembre 2007.

*Il rilievo della generalità della clausola statutaria circa le attività “connesse e/o accessorie” previste dallo statuto di una ONLUS con carattere di multisettorialità cui l’Ufficio tributario sia pervenuto all’esito di una verifica soltanto formale condotta ai sensi dell’art.3 del D.M. n. 266 del 2003, non può condurre esso solo – in difetto di una verifica sostanziale in concreto che l’Ufficio medesimo è tenuto ad effettuare – ad escludere che un’associazione abbia il carattere di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS).*

*Il termine di 40 giorni dal ricevimento della documentazione, entro il quale, ai sensi dell’art. 6 comma 2 del D.M. n. 266/2003, la Direzione regionale delle Entrate deve provvedere alla conferma o alla cancellazione dell’iscrizione all’anagrafe delle ONLUS, deve essere osservato anche nel caso in cui il prescritto invio della documentazione (lo statuto sociale ovvero una dichiarazione di notorietà) sia avvenuto non spontaneamente da parte dell’Organizzazione entro il termine (30 gg.) stabilito dallo stesso decreto ministeriale bensì a seguito di una sollecitazione (invito ad adempiere) della suddetta Direzione.<sup>1</sup>*

#### **Nota redazionale**

<sup>1</sup> La sentenza sembra contenere anche un’altra affermazione di principio nella parte in cui, ad onta dell’espressa esclusione del carattere perentorio del termine dato alla Direzione per il suo provvedimento di conferma o di cancellazione, adombra una rilevanza del ritardo con riferimento al principio di “tutela ed affidamento del contribuente” di cui al comma primo dell’art. 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del Contribuente). I termini di tale riconosciuta rilevanza non sono espressamente indicati ma sembra potersi ricavare dalla motivazione che l’applicazione di tale principio sarebbe stata egualmente in grado di giustificare l’illegittimità del tardivo provvedimento di cancellazione dall’anagrafe e di (conseguente) revoca delle agevolazioni fiscali, ove già a ritenere detta illegittimità non avesse condotto la tardività del provvedimento medesimo.



## **IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE**

### **IRAP - Attività professionale - Autonoma organizzazione - Studio associato - Soggettività passiva - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente: D'Amore – Relatore: Monteleone). Sent. n. 198 del 9 ottobre 2008.

*La intercambiabilità dei soggetti professionisti, insita nel concetto di studio associato, consente che la prestazione venga comunque svolta, dando luogo ad una organizzazione dotata di autonomia che potenzia e accresce la capacità produttiva del professionista.*

### **IRAP - Presupposto - Attività professionale - Autonoma organizzazione - Condizioni di sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 220 del 23 settembre 2008.

*L'attività di lavoratore autonomo e del professionista diventa assoggettabile al tributo IRAP soltanto se all'impegno esclusivamente personale e/o intellettuale si aggiunge una "organizzazione autonoma", ossia una serie di elementi che aggiungono valore alla prestazione personale proprio per la loro presenza e per il loro coordinamento.*

### **IRAP - Assoggettamento - Condizioni - Modalità di esercizio dell'attività professionale - Mutamento conseguente ad innovazioni tecnologiche - Aggiornamento della nozione di "attività autonomamente organizzata" - Necessità - Influenza sulle condizioni suddette - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 54 del 5 settembre 2008.

*Se pur è ricorrente nella giurisprudenza, sia costituzionale che di legit-*

*timità, l'affermazione che, ai fini dell'assoggettamento all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), l'esercizio di un'attività di lavoro autonomo (professionisti in genere) deve essere necessariamente dispiegato con a) l'utilizzazione di beni strumentali eccedenti per quantità o valore le necessità minime richieste dal tipo di attività e b) l'impiego non occasionale di lavoro altrui, deve ritenersi superata tanto la stretta necessità che nell'esercizio dell'attività professionale il soggetto disponga di personale, quanto la quantificazione del valore dei beni strumentali, atteso che sono acquisibili a costi minimi tutte quelle innovazioni tecnologiche (utilizzo di software, accesso a banche dati e a reti informatiche attraverso internet e altre tipologie di collegamenti satellitari) che consentono di effettuare un'attività anche economicamente rilevante senza dover assumere personale o disporre necessariamente di una sede. È vero, infatti, che l'evoluzione tecnologica consente al professionista di dispiegare le sue risorse intellettuali attraverso beni immateriali (elaborazioni attuate in contesti lavorativi ed organizzativi costantemente innovate attraverso la conoscenza, l'informazione e l'aggiornamento professionale) e con l'eliminazione di quegli altri fattori produttivi tradizionalmente riconducibili all'autonoma organizzazione.<sup>1</sup>*

#### **Nota redazionale**

<sup>1</sup> Si è ritenuto di massimare in tal senso la sentenza anche se la concettualità che essa esprime in ordine all'evoluzione della nozione di "attività autonomamente organizzata" di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, non ha avuto peso nella decisione del caso di specie, nel senso che non ne ha costituito la *ratio decidendi*. La domanda di rimborso dell'Irap, che il contribuente aveva proposto allegando di "esercitare la propria professione in modo del tutto personale, non solo in assenza di capitali ed altri mezzi identificativi di un'organizzazione ad impresa, ma anche di un'organizzazione autonoma", è stata infatti respinta sulla base del rilievo che il contribuente medesimo "non aveva fornito alcuna prova dell'insussistenza degli elementi dell'organizzazione, mentre dal quadro RE della sua dichiarazione dei redditi si riscontrava la deduzione dal reddito di lavoro autonomo di costi sostenuti per quote di ammortamento e di altre spese derivanti da consumi e compensi a terzi ...".

## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### **IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Inerenza del costo costituito dall'IVA versata - Condizioni - Individuazione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI (Presidente: Barchetti – Relatore: Palmisano). Sent. n. 107 del 6 maggio 2008.

*In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'inerenza del costo dell'IVA versata per la relativa fattura consiste nella generica attitudine del bene acquistato ad essere impiegato nell'attività di impresa esercitata dal soggetto passivo.*

### **IVA - Presunzione di operazioni inesistenti - Prova dell'Ufficio - Necessità - Confutazione del contribuente mediante esibizione di documenti contabili - Detrazione - Legittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Terzi – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 677 del 2 dicembre 2008.

*All'Amministrazione finanziaria che adduce la falsità dei documenti e quindi l'esistenza di un maggior imponibile, spetta sia provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura non è stata in realtà mai posta in essere, sia contestare o smentire con dati di fatto certi e documentati la prova della correttezza delle detrazioni fornita dal contribuente mediante produzione di documenti contabili che legittimano il diritto alla detrazione di imposta.*

### **Nota dell'avv. Giuseppe Ciminiello**

#### ***Fatture “soggettivamente” false, nuovi orientamenti della giurisprudenza***

L'acronimo F.O.I. è divenuto d'uso sempre più frequente specie in occasione delle cronache mass-mediatiche che si occupano di fenomeni evasivi o elusivi.

F.O.I., ovvero Fatture per Operazioni Inesistenti, è infatti un termine tecnico-giuridico che non ha mancato di diventare protagonista di molte prime

pagine di quotidiani finanziari e non. Il singolare meccanismo che si nasconde dietro le FOI, come noto, permette a chi abbia intenti fraudolenti di non pagare l'IVA dovuta all'Erario, attraverso una serie di artifici formali e/o geografici, grazie alla compiacenza di operatori transnazionali, comunitari e non.

Il Fisco, nell'affannosa rincorsa della materia evasa, si è trovato dinanzi a sistemi sempre più sofisticati volti ad occultare i veri "registri" delle maxi evasioni. Di qui la nascita della annosa problematica delle fatture emesse da prestanomi, ma inerenti operazioni commerciali realmente avvenute, note per l'appunto come fatturazioni "soggettivamente" false. Nella rete del Fisco, tuttavia, spesso si ritrovano imbrigliati contribuenti ignari di essere stati partecipi delle cosiddette "frodi carosello". Ciò ha generato, in tempi recenti, una notevole mole di contenziosi sia in ambito tributario, sia in ambito penale. Per la maggior parte volti a dimostrare la buona fede del contribuente, attinto dalle rettifiche fiscali, e l'estraneità dello stesso dai circuiti fraudolenti. Nei casi in cui tale dimostrazione sia avvenuta "per tabulas", con prove inoppugnabili, i giudici tributari hanno sollevato i contribuenti da qualsiasi responsabilità. In tale, particolare, filone giurisprudenziale si collocano illuminate sentenze rese da alcune Commissioni Tributarie pugliesi.

#### La Commissione Tributaria Provinciale di Bari

Fra queste è da annotare una interessante decisione della C.T.P. di Bari (Pres. Barchetti, Palmisano Rel. n. 107/2008). Secondo i giudici baresi, in materia di fatturazioni fittizie, occorre tenere bene a mente che «nell'ordinamento tributario nazionale non si rinviene alcuna disposizione espressa volta a limitare il diritto di detrazione del destinatario della fattura ancorché l'Iva risulti indebitamente fatturata». Invero, per le operazioni "oggettivamente inesistenti" il fondamento dell'indetraibilità va ricercato nella mancata verifica dei presupposti impositivi del tributo in parola. Ne deriva che l'Iva applicata in carenza dei suoi presupposti non è vera imposta, la rivalsa costituisce l'addebito di un corrispettivo di natura privatistica e, conseguentemente, non sorge in capo al cessionario alcun diritto alla detrazione. A diverse conclusioni, osservano i giudici, si deve invece pervenire in ordine alla detraibilità dell'Iva, «nei casi di operazioni qualificate "soggettivamente inesistenti" perché in tale fattispecie un'operazione economica assoggettabile ad Iva è stata posta in essere e l'inesistenza andrebbe riferita semmai solo a taluni dei soggetti coinvolti e non al destinatario-cessionario. Perciò, anche quando sia provato in giudizio ... che la società ricorrente abbia preso parte ad una complessa frode, finalizzata all'acquisto di merci da destinare alla rivendita in evasione di imposta con vantaggi riferibili a tutti i soggetti intervenuti nell'operazione, non pare giustificabile, in un ordinamento fondato sul principio di

riserva di legge, vietare al cessionario l'esercizio del diritto di detrazione, in mancanza di una disposizione che lo imponga.»

In sostanza l'Ufficio, nel caso di specie, considerando indetraibile l'Iva versata dalla società, aveva ritenuto sussistente una sorta di solidarietà cedente-cessionario nel pagamento dell'imposta. A tal riguardo tuttavia, è stato correttamente osservato che una tale solidarietà può applicarsi solo a decorrere dal 01-01-2006, per effetto della entrata in vigore dell'art. 60 bis del DPR n. 633/72, inserito dall'art. 1, comma 386, della legge n. 311/04. Con la ulteriore precisazione, peraltro, che la solidarietà sussiste solo nel caso in cui le cessioni siano effettuate a prezzi inferiori al valore normale. Nel caso all'attenzione del collegio barese, è da sottolineare, la tesi del contribuente è stata condivisa in quanto supportata da precisi dati documentali e fattuali. A tanto va aggiunto che non era mai stata dimostrata la fittizietà dell'operazione dal punto di vista oggettivo, né provato che il trasferimento della merce fatturata fosse stato fittizio né, ancora, erano stati mai contestati correlati ricavi fittizi. Con la conseguenza che la detraibilità IVA delle fatture soggettivamente fittizie è stata ritenuta pienamente legittima.

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce

Ad analoghe conclusioni è giunta la quinta sezione della Commissione Tributaria di Lecce (Sent. n. 677/2008, Pres. Terzi, Rel. Di Mattina). Nella fattispecie al vaglio dei giudici salentini, è stata censurata la genericità delle contestazioni effettuate dal Fisco, smentite dalla ricostruzione documentale offerta dal contribuente cui pure era contestata la fittizietà di taluni operazioni commerciali. Ricostruzione che, peraltro, non risultava in alcun modo smentita dall'Ufficio fiscale procedente.

A fare da eco al filone prettamente tributario, da ultimo, è intervenuta la Corte di Cassazione penale (Sen. n. 3203/2009) che ha fornito un innovativo e ponderato indirizzo, circa la più complessa fattispecie penale di "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", sanzionata dall'art. 2 del d.lgs. 74/2000.

La recente sentenza, ha riscritto la definizione di "operazione inesistente" riferita ai reati tributari, limitandola alle sole ipotesi di fatture "oggettivamente" false. Anche il massimo giudice penale, dunque, ha dubitato della punibilità derivante dall'utilizzo di fatture solo soggettivamente false, ipotizzando piuttosto altre forme di responsabilità penale.

Niente reato per le fatture false solo "soggettivamente"

L'utilizzo e l'emissione di fatture per operazioni "inesistenti" costituiscono fatti-reato di frequente contestazione nell'ambito delle violazioni di tipo

penal-tributario. Tali eventi delittuosi sono sanzionati, come noto, dal d.lgs. n. 74/2000 e segnatamente dagli artt. 2 ed 8 del decreto in parola, come pure da altre disposizioni di più ampia portata.

Le fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti, tuttavia, hanno sollevato, sin dall'entrata in vigore della normativa specialistica, non pochi dubbi interpretativi. Specie con riguardo all'accezione del termine "falsità del documento". Giurisprudenza e dottrina si sono interrogati a lungo se per fatture "fittizie" dovessero intendersi solo quelle afferenti operazioni mai verificatesi nella realtà fenomenica o se, piuttosto, in tale ambito dovessero ricomprendersi anche le fatture false solo sotto il profilo soggettivo. Inerenti cioè beni e servizi realmente compravenduti ma tra soggetti che appaiono solo formalmente parti del rapporto commerciale.

Una posizione tranciante è stata assunta dalla terza sezione penale della Suprema Corte (Pres. Altieri, Rel. Lombardi), che ha fornito una interpretazione di "fatturazione fittizia" tenendo conto non solo dei principi penalistici in materia, ma anche delle norme sostanziali contenute nel DPR 633/72, in materia di Imposta sul Valore Aggiunto.

In estrema sintesi, secondo la Cassazione penale, per operazione inesistente deve intendersi l'operazione obiettivamente non intercorsa fra i soggetti indicati nella fattura o in altro documento fiscale equipollente. Diviene irrilevante, pertanto, sotto il profilo sanzionatorio, se il bene o servizio oggetto della fatturazione involga un terzo soggetto potendo tale circostanza assumere valenza per altri e differenti ipotesi di reato, diverse dall'art. 2 del d.lgs. 74/2000.

#### La decisione della Corte

La risoluzione della complessa controversia sub iudice ha condotto il Collegio ad una ampia disamina delle fattispecie contestate. Anzitutto è stata ricordata la definizione contenuta nel d.lgs n. 74 del 2000, art. 1: "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base di norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi". Ciò premesso, il Collegio ha ritenuto che la nozione di operazione soggettivamente fittizia prevista dalla norma deve necessariamente corrispondere, per esigenze di omogeneità interpretativa, a quella che è tale oggettivamente e, cioè, all'operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura o altra documentazione fiscalmente equivalente. Occorre, cioè, che uno dei soggetti dell'operazione ri-

levante sotto il profilo fiscale sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione. Tipiche ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle che corrispondono alle fatturazioni provenienti dalle cosiddette società "cartiere", cioè da società costituenti un mero simulacro, che non effettuano le operazioni commerciali nella realtà intercorse tra altri soggetti, ma emettono le relative fatture, al fine di consentire a colui che le riceve un'indebita imputazione di costi o più frequentemente dell'imposta sul valore aggiunto, mai sostenuti. Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra soggetti i quali risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il cessionario degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo. In tal caso, infatti, si è al di fuori della fattispecie criminosa della emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa ovvero della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 3) o della dichiarazione infedele (art. 4 del medesimo d.lgs.).

Peraltro, a conforto di tale interpretazione, il contribuente coinvolto aveva opportunamente richiamato nei propri ricorsi per cassazione il disposto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 18, secondo il quale "il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente", nonché le altre disposizioni di cui al medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6 e 21, dal cui tenore si evince in termini rigorosi l'obbligo del soggetto che effettua la cessione di beni o di servizi di emettere la relativa fattura nei confronti del committente nel momento in cui l'operazione si perfeziona. Sicché ogni diversa interpretazione, ha concluso la Corte, della definizione contenuta nel d.lgs. n. 74 del 2000, art. 1, determinerebbe un insanabile contrasto normativo tra le disposizioni che fanno obbligo di emettere la fattura nei confronti del committente della merce o del servizio e che ne effettua il pagamento e la attribuzione, ai fini penali, di natura fittizia a detta fatturazione. Orbene, nel caso all'esame della Cassazione, è risultato che la società era stata l'effettivo committente delle prestazioni i cui costi, secondo l'Amministrazione, erano stati oggetto di indebita imputazione tra le spese di esercizio dell'impresa, in quanto ad essa non inerenti. Erroneamente, ha soggiunto il Supremo giudice, è stata configurata nel caso in esame la fattispecie criminosa di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 2. La condotta posta in essere dall'imputato poteva essere, invece, ricondotta ad una delle diverse ipotesi criminose caratterizzate dalla

indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali, ai sensi del d.lgs. n. 74 del 2000, artt. 3 o 4.

La portata di una decisione come quella in parola appare evidente, e non mancherà di avere pesanti effetti specie su quei procedimenti ancora pendenti nelle aule dei Tribunali di merito.

**IVA - Credito di imposta - Omessa dichiarazione nella denuncia di successione del creditore - Rimborso - Diniego - Illegittimità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI (Presidente: Barchetti – Relatore: Palmisano). Sent. n. 291 del 6 novembre 2008.

*È illegittimo il diniego dell'istanza di rimborso IVA motivato come conseguenza del fatto che il credito non è stato dichiarato nella denuncia di successione del creditore.*

**IVA - Attività istruttoria - Perquisizione domiciliare presso il contribuente - Autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Concessa sulla base di segnalazione anonima - Illegittimità - Procedimento ispettivo - Operazioni - Invalidità - Sussistenza - Avviso di accertamento - Nullità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 37 del 24 giugno 2008.

*In tema di perquisizione domiciliare destinata alla ricerca di libri, registri, documenti, scritture ed altre prove di violazioni tributarie (nella specie in materia di IVA), deve ritenersi illegittima la prescritta autorizzazione del Procuratore della Repubblica (art. 52 comma 2 del D.P.R. n. 633/72) allorché la stessa sia stata rilasciata sulla base di informazioni anonime; tale illegittimità si estende all'intera attività di verifica e di ispezione e, in termini di nullità, anche all'avviso di accertamento che si fonda esclusivamente sulle risultanze del procedimento ispettivo.*

Sul tema, vedi nota del prof. G.M. CIPOLLA, in Massimario n. 2/2007, pag. 27 e ss.

**IVA - Regime c.d. “del margine” - Applicazione - Condizioni - Annotazione sulla fattura - Necessità - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 34 del 13 giugno 2008.

*La mancata annotazione in fattura dell'assoggettamento al c.d. “regime del margine” non esclude il contribuente dal suddetto sistema agevolativo previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 23/02/1995.*

**IVA - Esenzione prevista dall'art. 10 comma primo n. 1 del D.P.R. n. 633/72 - Attività strumentali ed accessorie all'attività principale - Condizioni per l'esenzione - Connessione o pertinenza con l'oggetto sociale stabilito dagli atti costitutivi - Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 22 del 9 giugno 2008.

*Dipende esclusivamente dalle previsioni dello statuto sociale (o, se del caso, dell'atto costitutivo della società) lo stabilire se le c.d. “operazioni finanziarie” esenti dall'imposizione fiscale ai sensi dell'art. 10 comma primo n. 1 del D.P.R. n. 633/72 possano essere ricomprese nell'attività della società; ciò nel senso che le suddette operazioni finanziarie potranno configurarsi come rientranti nel novero delle attività “strumentali ed accessorie” della società soltanto nel caso in cui lo statuto o l'atto costitutivo espressamente le prevedano se pur non come oggetto sociale proprio della società ma come finalizzate al raggiungimento dello scopo sociale. Dunque, ai fini dell'esenzione occorre che dette operazioni finanziarie siano o proprie della società, in quanto direttamente previste dallo statuto o dall'atto costitutivo come oggetto sociale, o strumentali al raggiungimento dello scopo sociale o accessorie dell'attività principale ed in tal senso soltanto (in quanto siano connesse all'oggetto sociale e ad esso pertinenti) può ritenersi che le suddette attività strumentali ed accessorie siano poste in essere in conformità dello statuto, onde la questione giuridica relativa alla suddetta esenzione nemmeno si pone per le attività strumentali o accessorie che siano del tutto estranee all'oggetto sociale indicato negli atti costitutivi della società.*

**IVA - Credito d'imposta - Recupero da parte dell'Ufficio del rimborso d'imposta erogato - Mancata prova da parte del contribuente circa il fondamento della pretesa di rimborso - Legittimità del recupero - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Selicato – Relatore: Collella). Sent. n. 20 del 18 aprile 2008.

*La mancata risposta al questionario conseguente al mancato ritiro da parte del contribuente dell'invito ad esibire documentazione (art. 51 del D.P.R. n. 633/72 in materia di IVA) ritualmente inviato dall'Ufficio a mezzo del servizio postale e il verificarsi della compiuta giacenza legittimano l'Ufficio medesimo all'emissione dell'atto di recupero del rimborso di imposta nonché l'irrogata sanzione per l'indebito rimborso. Costituisce onere del contribuente (ex art. 2967 c.c.) dimostrare, eventualmente nella sede contenziosa, l'esistenza dei presupposti che legittimerebbero la pretesa di rimborso nei confronti dell'Ufficio, unitamente alla natura ed all'origine del credito vantato; mancata tale prova, il recupero è legittimo.*

**Nota dell'avv. Maurizio Villani**

***Il mancato ritiro dell'invito ad esibire la documentazione, ex art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, legittima il recupero dell'imposta, rendendo il rimborso indebito, sempre che il relativo procedimento di notificazione, ex art. 8 della Legge n. 890/1982, sia avvenuto correttamente***

La Commissione Tributaria Regionale di Bari, Sez. 6<sup>a</sup>, con la sentenza n. 20 del 18 aprile 2008, ha avuto modo di pronunciarsi in ordine ai presupposti che devono sussistere, affinché l'Ufficio possa porre in essere un recupero d'imposta a fronte dell'inerzia del contribuente opposta all'invito all'esibizione della documentazione comprovante il diritto al rimborso.

La vicenda trae spunto dall'impugnazione da parte di una società contribuente di un atto di contestazione, con il quale l'Agenzia dell'Entrate, territorialmente competente, le aveva irrogato una sanzione amministrativa per non aver ottemperato alla richiesta di esibizione di documenti comprovanti la sussistenza di quanto indicato nel modello VR, per mezzo del quale era stato chiesto il rimborso Iva.

In tale ricorso, la ricorrente lamentava di non aver ricevuto tale richiesta di esibizione di documenti; contrariamente a quanto da quest'ultima asserito,

l'Ufficio sosteneva di aver spedito, a mezzo raccomandata, il questionario e che nell'impossibilità di recapitarlo al destinatario, in quanto assente, aveva proceduto ex art. 8, comma 2, della Legge n. 890 del 20 novembre 1982, all'immediato deposito del piego presso l'Ufficio postale preposto, nonché all'affissione alla porta d'ingresso del destinatario dell'avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento, con cui si comunicava il tentativo di notifica del piego e il suo deposito presso l'Ufficio postale.

Sulla base di questa procedura, l'Ufficio decorsi trenta giorni di rito, ha provveduto a rispedire per compiuta giacenza al mittente l'invito all'esibizione ex art. 51 D.P.R. n. 633/1972.

Alla luce di quanto disposto dall'art. 8, secondo comma, della Legge n. 890/1982, il Giudice di secondo grado ha ritenuto corretto il comportamento dell'Ufficio, il quale avendo constatato la compiuta giacenza del plico contenente l'invito ex art. 51 cit., dalla quale si è presunto che il destinatario ne abbia avuto conoscenza, ha legittimamente provveduto ad emettere un avviso di recupero del rimborso erogato, in quanto indebitamente versato, irrogando, altresì, una sanzione.

In particolare, il Collegio giudicante ha rilevato due aspetti significativi.

Il primo è tratto direttamente dal contenuto normativo dell'art. 8, secondo comma, Legge n. 890/1982, laddove dispone che "...Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito presso l'ufficio postale o una sua dipendenza è data notizia al destinatario, a cura dell'agente postale preposto alla consegna, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere l'indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica e del suo eventuale difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta e del numero di registro cronologico corrispondente, della data di deposito e dell'indirizzo dell'ufficio postale o della sua dipendenza presso cui il deposito è stato effettuato, nonché l'espresso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data del deposito e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente."

In sostanza, la norma de qua equipara il deposito di dieci giorni presso l'Ufficio postale alla eseguita (e quindi valida ed efficace) notificazione della comunicazione in oggetto.

In secondo luogo, la Commissione barese osserva, altresì, come in via

subordinata alla questione attinente il vizio di notifica, la società ricorrente avrebbe potuto e dovuto produrre in giudizio tutta la documentazione necessaria a giustificare il credito Iva vantato, sicché avrebbe provato l'assoluta infondatezza del recupero dell'Ufficio. A riguardo, infatti, il Collegio precisa come incomba sul contribuente ricorrente, in forza dell'art. 2697 del c.c., l'onere di dimostrare, anche in sede contenziosa, l'esistenza dei presupposti che legittimano la pretesa di rimborso nei confronti dell'Ufficio unitamente alla natura ed all'origine del credito vantato.

Al fine di approdare ad un giudizio di condivisione o meno di quanto statuito dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari, è opportuno evidenziare l'evoluzione normativa, anche alla luce della giurisprudenza costituzionale, che ha subito l'articolo 8, comma 2, della Legge n. 890/1982.

Il testo originario della norma è stato profondamente inciso – oltre che dalla previsione dell'invio dell'avviso in busta chiusa, per garantire la riservatezza del destinatario, ad opera del d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196 – dall'intervento della Corte Costituzionale del 1998 (Corte cost. 26 settembre 1998, n. 346). Infatti, al fine di garantire il diritto di difesa, ponendo il destinatario in condizione di conoscere effettivamente il tentativo di notifica e la natura dell'atto notificato, nonché di evitare disparità di trattamento rispetto alle modalità previste dall'art. 140 c.p.c., la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, nella parte in cui non prevedeva che in caso di rifiuto di ricevere il piego o di firmare il registro di consegna da parte delle persone abilitate alla ricezione ovvero in caso di mancato recapito per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone suddette, del compimento delle formalità descritte e del deposito del piego sia data notizia al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Inoltre, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del terzo comma della norma citata, nella parte in cui prevedeva che il piego sia restituito al mittente, in caso di mancato ritiro da parte del destinatario, dopo dieci giorni dal deposito presso l'ufficio postale (Corte cost. 26 settembre 1998, n. 346).

In conseguenza della dichiarazione di incostituzionalità, al destinatario dell'atto notificato a mezzo posta deve essere inviata una seconda raccomandata, con avviso di ricevimento, per informarlo della notifica, del mancato rinvenimento e del deposito presso l'ufficio postale dell'atto che non si è potuto consegnare.

In sostanza, gli atti così notificati non possono più essere restituiti al mittente dopo dieci giorni, ma devono rimanere in giacenza presso l'ufficio postale, per permettere al destinatario di poterlo ritirare ed averne cognizione an-

che dopo il detto termine; resta fermo, comunque, come sottolineato più volte dalla stessa Corte costituzionale, il perfezionamento della notifica allo scadere dei dieci giorni.

Degli interventi della Corte costituzionale ha tenuto conto il legislatore del 2005 (art., commi 4 e 4 bis del d.l. n. 35/2005), che ha riscritto l'art. 8 (tranne il comma primo), prevedendo una disciplina più dettagliata circa il contenuto dell'avviso da inviare al destinatario per informarlo del tentativo di notifica, stabilendo il limite di sei mesi al periodo di giacenza del plico presso l'ufficio postale, ed introducendo anche innovazioni circa il momento di perfezionamento della notifica.

La novella del 2005 ha inciso fortemente sul piano dell'operatività, nell'intento di contemperare l'interesse del notificante al perfezionamento della notificazione e quello del notificatario alla conoscenza dell'atto notificando, considerato che il termine di dieci giorni era del tutto inidoneo, per la sua brevità, a garantire l'effettiva possibilità di conoscenza.

Secondo il nuovo testo della norma, quindi, se le persone abilitate a ricevere il piego, in luogo del destinatario, rifiutano di riceverlo, ovvero se l'agente postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone suddette, il piego è depositato lo stesso giorno presso l'ufficio postale preposto alla consegna o presso una sua dipendenza.

Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito presso l'ufficio postale o una sua dipendenza è data notizia al destinatario, a cura dell'agente postale preposto alla consegna, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere anche affisso (sempre in busta chiusa) alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere specificamente, oltre a tutti gli elementi necessari per individuare l'atto oggetto di notifica e la sua provenienza (indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica, del suo eventuale difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta, del numero di registro cronologico corrispondente), la data di deposito e l'indirizzo dell'ufficio postale presso cui il deposito è stato effettuato, nonché l'espresso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data del deposito e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente.

Trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata con cui viene dato avviso del tentativo di notifica, senza che il destinatario o

un suo incaricato abbia curato il ritiro del plico, l'avviso di ricevimento è immediatamente restituito al mittente in raccomandazione con annotazione in calce, sottoscritta dall'agente postale, della data dell'avvenuto deposito e dei motivi che l'hanno determinato, dell'indicazione "atto non ritirato entro il termine di dieci giorni" e della data di restituzione. Trascorsi sei mesi dalla data in cui il piego è stato depositato nell'ufficio postale o in una sua dipendenza senza che il destinatario o un suo incaricato ne abbia curato il ritiro, il piego stesso è restituito al mittente in raccomandazione con annotazione in calce, sottoscritta dall'agente postale, della data dell'avvenuto deposito e dei motivi che l'hanno, determinato, dell'indicazione "non ritirato entro il termine di centottanta giorni" e della data di restituzione.

La giurisprudenza ha ritenuto che soltanto l'avviso di ricevimento che non contenga alcuna menzione delle formalità eseguite, del deposito e dei motivi che li hanno determinati, comporta la giuridica inesistenza della notificazione, poiché, in questo caso, non si ha la sicurezza che il destinatario sia venuto a conoscenza della giacenza del plico a lui diretto presso l'ufficio postale (Cass. 1° settembre 2000, n. 11498; Cass. 12 giugno 1999, n. 5823; Cass. 15 febbraio 1999, n. 1224), con riguardo ad un caso in cui l'annotazione delle formalità eseguite era contenuta nel plico anziché nell'avviso di ricevimento, e non dava atto di tutte le formalità compiute, non specificando il luogo di affissione dell'avviso; Cass. 25 febbraio 1995, n. 2141; Cass. 26 marzo 1994, n. 2956; Cass. 2 agosto 1990, n. 7712; Cass. 10 gennaio 1983, n. 177; Cass. 20 novembre 1976, n. 4378; Trib. Milano 13 maggio 1996; parlano di nullità radicale Cass. 5 ottobre 2000, n. 13285; Cass. 11 ottobre 1999, n. 11371; per la nullità sic et simpliciter cfr. Cass. 29 dicembre 2005, n. 28856), mentre si ritiene che l'omesso avviso del deposito del plico presso l'ufficio postale o la mancata sottoscrizione, da parte dell'agente postale, sul retro della busta in calce all'annotazione concernente l'assenza del destinatario, comportino una nullità sanabile a seguito di costituzione del convenuto, in quanto, pur concretando violazioni di tassative prescrizioni del procedimento di notificazione, l'atto non esorbita del tutto dallo schema legale (Cass. 15 giugno 1998, n. 5972; Cass. 15 gennaio 1996, n. 272; Cass. 7 giugno 1978, n. 2847, e Cass. 11 gennaio 1968, n. 69, per quanto riguarda la precedente, analoga normativa). In senso meno formalistico, è stato precisato che l'art. 8, comma secondo, legge n. 890 del 1982, nel prescrivere che l'agente postale rilascia avviso al destinatario mediante immissione nella cassetta della corrispondenza, non gli impone l'obbligo di specificare altresì la modalità concretamente prescelta, né tale obbligo emerge dalla successiva prescrizione, contenuta nello stesso articolo, che impone all'agente postale di fare menzione, sull'avviso di ricevimento, delle formalità eseguite, del deposito e dei motivi che li hanno de-

terminati, atteso che le “formalità eseguite” da menzionare nell’avviso di ricevimento riguardano esclusivamente l’avvenuto rilascio dell’avviso, non anche la specificazione delle modalità seguite in concreto per tale rilascio, con la conseguenza che l’obbligo di legge risulta soddisfatto con l’indicazione del motivo della mancata consegna e con la menzione del deposito e dell’eseguita formalità del rilascio dell’avviso, senza necessità di specificare se esso sia avvenuto mediante affissione, ovvero mediante immissione nella cassetta della corrispondenza (Cass. 8 maggio 1998, n. 4691).

Secondo Cass. 23 luglio 1998, n. 7201, poi, alla mancata attestazione dell’avviso di ricevimento, da parte del postino, “delle formalità eseguite e del deposito” a norma dell’art. 8 della Legge n. 890/1982, nonché della data delle operazioni, consegue la mancanza di prova circa il se ed il quando tali attività siano state compiute, senza che ciò risulti ostativo alla possibilità di provare, da parte del notificante, l’attività svolta, così integrando la carente formalizzazione ed impedendo, per l’effetto, la (altrimenti inevitabile) declaratoria di nullità della notifica.

Non integrano gli estremi della prova suddetta, peraltro, le date dei timbri postali con cui l’ufficio attesti la restituzione del plico alla scadenza dei dieci giorni o le annotazioni a penna relativa alla data ed al numero deposito, trattandosi di materiale del tutto inconferente, ai fini processuali, a determinare l’inizio e la durata della giacenza.

È invalida, perché non conforme alle prescrizioni contenute nell’art. 8 de legge 20 novembre 1982, n. 890, la notifica di un atto a mezzo posta quando l’agente postale, non potendo recapitare l’atto per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone abilitate a riceverlo invece di depositare il plico nell’ufficio postale, rilasciando al destinatario avviso delle operazioni compiute, mediante affissione alla porta d’ingresso o immissione nella cassetta della corrispondenza, si limiti a lasciare in quest’ultima il plico contenente l’atto da notificare (Cass. 26 luglio 1997, n. 7017).

Nel caso di specie si desume che tutti gli adempimenti previsti dall’art. 8 della Legge n. 890/1982, nonché il termine previsto dall’art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, sono stati rispettati dall’ente impositore, tale per cui la Commissione Tributaria Regionale di Bari non ha potuto non ratificarne l’operato, in quanto pienamente conforme ai principi espressi dalla Corte Costituzionale (successivamente recepiti nella Legge n. 890/1982) tesi a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente destinatario di atti o comunicazioni da parte dell’Ufficio impositore, il quale deve essere messo in grado di averne effettiva conoscenza, per potersi difendere da eventuali pretese illegittime ed infondate.

Nel caso di specie, il mancato ritiro del plico depositato presso l'Ufficio postale, contenente l'invito di esibizione dei documenti comprovanti il diritto al rimborso vantato, non essendo dipeso dalla violazione degli adempimenti previsti dall'art. 8 succitato, non rivela alcun vizio di notifica, bensì è da addossare ad una libera scelta del contribuente, scelta che ha dato luogo al recupero del rimborso d'imposta.

La validità delle considerazioni suesposte, peraltro, prescinde dal fatto che nel caso di specie non si tratti di un atto giudiziario bensì di un mero invito ad esibire documentazione, in quanto la Legge n. 890 del 1982 è per espresso disposto applicabile a tutti "gli avvisi e altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente" (art. 14), ivi compreso l'invito ex art. 51 del D.P.R. n. 890/1982.

Anche per quanto riguarda il principio espresso dall'art. 2697 del c.c. e ribadito nella pronuncia in oggetto, secondo cui incombe sul contribuente – ricorrente provare l'esistenza dei presupposti che legittimano la pretesa del rimborso nei confronti dell'Ufficio, si deve aderire all'interpretazione fornita dal Giudice tributario de quo.

La sentenza della Commissione barese, infatti, ha precisato come il ricorrente per ottemperare all'onere della prova succitato avrebbe dovuto produrre, seppur in via subordinata, la documentazione inizialmente richiesta dall'Ufficio, ponendo fine ad ogni querelle intorno alla legittimità e fondatezza del credito vantato.

In realtà, affinché tale principio fosse soddisfatto sarebbe stato sufficiente che il contribuente – ricorrente desse prova dell'imputabilità del mancato ritiro del plico ad una violazione del procedimento notificatorio cristallizzato nell'art. 8 della Legge n. 890/1982 da parte dell'Ufficio, a prescindere dalla fondatezza o meno del rimborso vantato dallo stesso. Infatti, qualora la parte ricorrente avesse dato effettiva prova di un vizio di notifica (radicale e non sanabile per mezzo della costituzione in giudizio), avrebbe pienamente soddisfatto l'onere della prova su di essa incombente, potendo ciò comportare l'annullamento dell'avviso di recupero, proprio in ragione del diritto di difesa (art. 24 Cost.) che informa tutto il procedimento di notificazione degli atti e delle comunicazioni tributarie e che deve essere sempre garantito agli eventuali destinatari.

**IVA - Agevolazioni - Acquisto della prima casa - Decadenza dall'agevolazione - Vendita dell'immobile prima del termine previsto dalla legge - Causa di forza maggiore - Sussistenza - Effetti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 23 del 6 marzo 2008.

*La perdita dell'agevolazione fiscale per l'acquisto della "prima casa" (per mancato riacquisto della stessa entro l'anno, in caso di vendita infraquinquennale) non può essere evitata in base all'allegazione del soggetto privato circa la ricorrenza in concreto di una causa di forza maggiore che lo avrebbe indotto al comportamento cui la perdita del beneficio è connessa. Infatti, la revoca dell'agevolazione non ha natura sanzionatoria di una condotta del contribuente, solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la causa di forza maggiore.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Vedi, in tema di decadenza dalle agevolazioni fiscali:

Cass. n. 1546/2003 nel senso che: “La decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina che, a norma dell’art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, colpisce l’acquirente il quale, prima del termine decennale stabilito, “aliena volontariamente” il bene acquistato, si verifica anche nel caso in cui l’alienazione sia disposta dall’erede del beneficiario. Più in particolare, poiché l’erede succede al “de cuius” a titolo universale, subentrando anche nella specifica situazione giuridica soggettiva passiva di divieto di alienazione del bene nel detto termine, a nulla rileva che la vendita sia stata determinata dall’impossibilità per l’erede di provvedere alla coltivazione del fondo, potendo costituire causa di forza maggiore escludente la decadenza soltanto un evento che agisca in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente.”

Cass. n. 2552/2003: “In tema di agevolazioni tributarie, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell’art. 1 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 75 del 1993), nella parte in cui prevede l’applicazione delle imposte ordinarie anche nel caso in cui il mancato riacquisto, entro un anno dalla vendita infraquinquennale dell’immobile precedentemente acquistato con i benefici fiscali, di altro immobile destinato ad abitazione principale sia dovuto a causa di forza maggiore. L’applicazione dell’ordinario regime tributario, infatti, non ha natura sanzionatoria di una condotta dell’acquirente dell’immobile – solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la forza maggiore –, ma consegue alla sopravvenuta mancanza di

causa del beneficio invocato all'atto dell'acquisto, essendo venuta meno la finalità abitativa.

Sembra utile riportare anche l'altra massima ufficiale tratta dalla sentenza suindicata: "In materia tributaria, il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non può ritenersi indisponibile, con la conseguenza che, da un lato, non trova applicazione, ai sensi dell'art. 2969 cod. civ., la disciplina della rilevabilità d'ufficio, prevista da detta norma per il caso di materia sottratta alla disponibilità delle parti, e, dall'altro, non è consentita una deduzione della violazione del menzionato termine per la prima volta in sede di legittimità, restando soggetta la relativa eccezione alla disciplina dell'art. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che ne impone la formulazione nel giudizio tributario di primo grado".

### **IVA - Accertamento - Motivazione per relationem - Produzione in giudizio del processo verbale di constatazione - Onere dell'Ufficio - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Ancona – Relatore: Turnone). Sent. n. 15 del 29 febbraio 2008.

*L'Ufficio in virtù del principio generale di cui all'art. 2697 c.c. ha l'obbligo di provare la pretesa tributaria addotta producendo in giudizio il processo verbale di constatazione richiamato nell'atto impositivo. Tanto più se viene sostenuta la esistenza di elementi di presunzione gravi, precisi e concordanti tratti dal predetto processo verbale di constatazione.*

### **IVA - Cessioni di beni - Imponibilità - Esclusione - Condizione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Ancona – Relatore: Fedele). Sent. n. 17 del 29 febbraio 2008.

*Le cessioni di beni, effettuate dalla società nell'ambito della propria attività di commercio all'ingrosso di attrezzature marine e di apparati di bordo, fruiscono oggettivamente e, quindi, indipendentemente dal visto doganale, della non imponibilità IVA qualora rientrino nella previsione legislativa indicata nella lettera d) del primo comma dell'art. 8 bis del D.P.R. n. 633/1972 ed il relativo ammontare concorre a formare il "plafond".*

## TRIBUTI INDIRETTI

### **IMPOSTA DI REGISTRO - Atto di donazione esente dall'imposta progressiva - Registrazione - Misura fissa - Compete.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 24 del 17 marzo 2009.

*Gli atti di donazione esenti dall'imposta progressiva, in quanto inferiori ai limiti di imponibilità, sono comunque soggetti, in sede di registrazione dell'atto, all'imposta di registro in misura fissa.*

#### **Nota dell'avv. Luigi Quercia**

##### ***L'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa alle donazioni inferiori alla "franchigia"***

La sentenza n. 24/09 della decima Sezione della Commissione Regionale di Bari affronta il delicato tema dell'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa alle donazioni aventi ad oggetto beni inferiori alla franchigia.

Sono ben note le vicende che hanno caratterizzato la vita (travagliata) del Testo Unico in materia di successioni e donazioni, introdotto nel 1990 con il decreto n. 346, successivamente abrogato ad opera della legge n. 383 del 18 ottobre 2001, infine reintrodotta (ed attualmente in vigore) dall'art. 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286), per gli atti successivi al 29 novembre 2006 e per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006.

Fatto questo necessario *excursus*, occorre soffermare l'attenzione sulla questione iniziale, quantomai interessante, ovverosia se sia, o meno, applicabile, alle donazioni aventi ad oggetto beni di valore unitario inferiore alla franchigia, l'imposta di registro in misura fissa.

Tale modalità impositiva, tipica – appunto – dell'imposta di registro (e disciplinata dalla Parte prima della Tariffa allegata al D.P.R. 131/86), ha trovato collocazione anche nel *corpus* normativo dell'imposta sulle donazioni (e sulle successioni), precisamente nell'articolo 59 del decreto 346/90, il quale prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa nei casi di "*donazioni di beni culturali vincolati di cui all'art. 12, lettera g), a condizione che sia presentata all'ufficio del registro l'attestazione prevista dall'art. 13, comma 2,*

*salvo quanto stabilito nei commi 3, 4 e 5 dello stesso articolo” e di “donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall’imposta a norma di legge, ad eccezione dei titoli di cui alle lettere h) ed i) dell’articolo 12.”*

Ebbene, è proprio tale norma (e, più in particolare, il ruolo che si intende attribuirvi da un punto di vista sistematico), unitamente al primo comma dell’articolo 55 del medesimo decreto (il quale prevede che “*gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull’imposta di registro ... concernenti gli atti da registrare in termine fisso*”), a rappresentare – per così dire – il discrimine tra chi, come i Giudici di appello, sostiene l’applicabilità dell’imposta di registro in misura fissa anche alle ipotesi in questione e chi, come, nella fattispecie, il contribuente, ritiene il contrario.

La tesi sposata dalla Commissione Regionale poggia sulla considerazione per cui “*non può ignorarsi che l’art. 55, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 346/1990 (intitolato: “Registrazione degli atti di donazione”), indipendentemente da ogni considerazione in merito alla specifica imposizione sulla donazione, reintrodotta con l’applicazione delle franchigie, prevede comunque l’assoggettabilità a registrazione degli “atti di donazione” secondo le disposizioni del D.P.R. n. 131/1986, concernenti gli atti da registrare in termine fisso, precisando poi, al successivo comma 2, che “sono registrati gratuitamente gli atti di donazione che hanno per oggetto i trasferimenti di cui all’art. 3”, ossia i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni, di Enti pubblici e di Fondazioni aventi scopo esclusivo di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità.*”

Ne deriva che, secondo tale tesi, l’applicabilità dell’imposta di registro in misura fissa dovrebbe escludersi nei soli casi tassativamente previsti dall’articolo 3 del D.P.R. 346/90, tra i quali non rientrano, tuttavia, gli atti aventi ad oggetto beni di valore unitario inferiore alla franchigia, che ne resterebbero, di conseguenza, assoggettati.

La tesi contraria, tuttavia, sostenuta, nel caso in esame, dal contribuente, sostiene, in maniera tutt’altro che peregrina, l’inapplicabilità dell’imposta di registro in misura fissa alle donazioni in questione, ponendo al centro dell’attenzione l’articolo 59 del medesimo decreto 346/90.

Ebbene, secondo tale tesi, nonostante il richiamo generale contenuto nel primo comma dell’articolo 55, cui hanno fatto riferimento i Giudici, l’applicazione della misura fissa non soggiacerebbe alle medesime regole valide per l’imposta di registro.

L’argomentazione, a sostegno di tale tesi, è “*a contrario*”: infatti, se così non fosse, non ci si spiegherebbe il perché il legislatore del ’90 abbia intro-

dotta, nel *corpus* del Testo Unico in materia di donazione, una norma specifica, ossia l'articolo 59, che disciplina proprio l'applicazione dell'imposta in misura fissa; è a tale norma, pertanto, che occorre guardare, al fine di dirimere la questione in esame.

Ne consegue che, poiché l'articolo 59, come si è già avuto modo di evidenziare, non contempla l'ipotesi oggetto del contendere, rappresentata dalla stipula di atti aventi ad oggetto il trasferimento di beni con valore unitario inferiore alla franchigia (prevedendo l'applicazione dell'imposta in misura fissa nei soli casi di “*donazioni di beni culturali vincolati...*” e di “*donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge...*”), gli stessi resterebbero esclusi dall'applicazione dell'imposta in misura fissa e del tutto esenti dalla stessa.

Del resto, come evidenziato dal contribuente, tale impostazione troverebbe conferma nella stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate, laddove, all'indomani della soppressione dell'imposta di donazione (poi reintrodotta), si escludeva a priori l'ipotesi di un'applicazione dell'imposta di registro al di fuori delle diverse fattispecie tassativamente previste dalla legge, evidenziando che “*l'imposta di registro deve essere applicata soltanto quando ricorrono i requisiti soggettivi ed oggettivi individuati dalla stessa con esclusione di ogni diversa ipotesi. Conseguentemente, ai fini della registrazione degli atti di donazione per i quali non sono dovute le “imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili...”, l'imposta di registro non è dovuta neanche in misura fissa*” (circolare n. 91/E/2001, citata in sentenza).

L'interesse dell'una e dell'altra tesi appare evidente, anche alla luce degli eventuali sviluppi che la questione potrà avere in sede di legittimità.

**IMPOSTA DI REGISTRO - Dichiarazione del contribuente per la valutazione automatica - Determinazione della rendita da parte dell'Ufficio - Notificazione al dichiarante - Necessità - Emissione del solo atto di liquidazione dell'imposta - Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Leuci). Sent. n. 310 del 17 ottobre 2008.

*La dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della valutazione automatica dell'immobile ai sensi dell'art. 12 della Legge n. 154/1988 non implica rinuncia al diritto di critica e contestazione della determinazione della rendita catastale da parte dell'Ufficio finanziario e della conseguente imposizione tributaria; ne consegue l'illegittimità di un*

*atto di liquidazione dell'imposta emesso senza che sia stata preventivamente notificata al contribuente la rendita catastale determinata dall'Ufficio.*

**IMPOSTA DI REGISTRO - Accertamento - Omessa notifica del provvedimento di attribuzione della rendita catastale - Irrilevanza - Avviso di liquidazione - Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 8 del 25 settembre 2008.

*La mancata notifica del provvedimento di attribuzione della rendita catastale non impedisce l'impugnazione dell'avviso di liquidazione che contiene gli elementi indispensabili per garantire il diritto di difesa, poiché in esso è riportato il valore complessivo accertato dell'immobile compravenduto, come determinato sulla base della rendita catastale.*

**IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE - Accertamento - Termini di decadenza - Proroga ex art. 11 della Legge n. 289 del 2002 - Applicazione - Limiti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 22 del 6 marzo 2008.

*Le fattispecie di cui alle disposizioni, rispettivamente, del comma 1 (definizione agevolata sulla base del valore dichiarato aumentato del 15%) e del comma 1 bis (definizione delle violazioni relative all'applicazione delle imposte in misura agevolata) dell'art. 11 della Legge 27 dicembre 2002 n. 289 debbono ritenersi distinte e diverse tra di loro e nemmeno omogenee quanto all'oggetto, onde, nel silenzio sul punto del testo normativo (della disposizione del comma 1 bis cit.), la proroga biennale dei termini (oltre il triennio previsto dall'art. 76 del D.P.R. n. 131 del 1986) per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta prevista dal comma 1 del citato art. 11 non si estende alle fattispecie indicate nel comma 1 bis.*

**IMPOSTA DI REGISTRO - Provvedimento del giudice di apposizione di sigilli (art. 752 c.p.c.) - Registrazione - Soggezione ad imposta - Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 121 del 2 ottobre 2008.

*Il decreto di apposizione di sigilli emesso dal giudice competente nel procedimento di apertura della successione (art. 752 e ss. c.p.c.) non è soggetto a registrazione siccome estraneo al novero degli atti (decisori su diritti soggettivi) previsti dall'art. 57 comma primo del D.P.R. n. 131 del 1986.*

**Nota dell'avv. Maurizio Villani**

***Non sono assoggettabili ad imposta di registro quei provvedimenti che non intervengono nel merito del giudizio.***

Con la sentenza annotata, la Commissione chiarisce l'impossibilità di assoggettare ad imposta di registro quei provvedimenti che, essendo privi di carattere decisorio, in quanto non diretti a risolvere nel merito una controversia tra posizioni contrapposte di diritto soggettivo, costituiscono, invece, misure interinali e temporanee con funzione cautelare dei beni.

Precisamente, l'errore in cui è incorso l'Ufficio, nel caso di specie risolto con la sentenza in commento, è stato quello di considerare sia il decreto di apposizione che di rimozione di sigilli di cui all'art. 752 c.p.c. un atto in merito al quale potesse trovare applicazione l'art. 57, comma 1, del D.P.R. del 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale: «Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli articoli 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli articoli 633, 796, 800 e 825 del codice di procedura civile».

La questione, difatti, non va affrontata sul piano della responsabilità solidale, in quanto, ancor prima di stabilire quali soggetti siano obbligati al pagamento dell'imposta di registro, occorre innanzitutto verificare se l'atto in questione sia soggetto a registrazione. Pertanto, dato che l'avviso di liquidazione, impugnato dinnanzi alla 4ª Sez. della C.T.P. di Foggia, scaturisce da un decreto, emesso a fronte di un procedimento di apposizione dei sigilli, instaurato dai fratelli germani della ricorrente alla morte del genitore ed estintosi per ces-

sata materia del contendere, è opportuna, a riguardo, una premessa di carattere generale.

Nel procedimento di apposizione dei sigilli, il giudice può emettere solo provvedimenti di cautela per la conservazione dei beni ereditari e non può rendere provvedimenti definitivi su eventuali contese di merito, riservati dalla legge alla separata sede del processo di cognizione.

Per cui, da tale indispensabile premessa, ne deriva che sia il decreto di apposizione che di rimozione di sigilli, da cui sembrerebbe scaturire l'avviso impugnato, è un provvedimento che non interviene nel merito del giudizio e, conseguentemente, non è annoverabile tra gli atti tassativamente elencati negli artt. 37 del D.P.R. 131 citato ed 8 della Tariffa, parte I, allegata allo stesso D.P.R., come atti assoggettabili a registrazione, in quanto questi così dispongono: «Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrari e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato».

In definitiva, dunque, è indivisibile la conclusione cui è giunta la 4<sup>a</sup> Sez. della C.T.P. di Foggia, che, risolvendo la controversia in oggetto per mezzo del combinato disposto degli artt. 37 ed 8 citati, ha chiarito che non è assoggettabile ad imposta di registro quel provvedimento che non interviene nel merito del giudizio e, conseguentemente, ha annullato l'avviso di liquidazione impugnato ingiustamente scaturito da tale provvedimento.

**IMPOSTA DI BOLLO - Su titoli di credito - Rilevanza della messa in circolazione del titolo - Incertezza della data di consegna al prenditore - Ritrovamento dei titoli in sede di verifica - Data del ritrovamento - Decorrenza del termine dall'accertamento della eventuale violazione e non dalla notifica del verbale di verifica - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Petrucci – Relatore: Maturano). Sent. n. 23 del 22 febbraio 2008.

*In tema di imposta di bollo, allorché non sia certa nè accertabile la*

*data di consegna del titolo al prenditore, la irregolarità fiscale di titoli di credito emerge ed assume rilevanza giuridica già alla data in cui i titoli vengano rinvenuti e siglati dagli agenti verificatori della Guardia di Finanza piuttosto che alla data successiva di chiusura delle operazioni di verifica e di notifica del relativo processo verbale, con la conseguenza che il dies a quo del termine triennale di accertamento della violazione (art. 37 del D.P.R. n. 642/1973) decorre dalla prima delle suddette date.*

**ACCISE ARMONIZZATE - Olii minerali - Tassazione dei prodotti energetici e dell'energia elettrica - Direttiva U.E. n. 96 del 2003 - Esclusione in ogni caso della tassazione dei suddetti prodotti - Insussistenza - Tassazione con imposta di consumo dei prodotti destinati ad usi diversi da quelli di carburante - Possibilità di applicazione da parte degli Stati membri - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Marangella). Sent. n. 32 del 10 giugno 2008.

*La Direttiva dell'Unione Europea n. 96 del 2003, nella parte (art. 14) in cui prevede l'esenzione dalla tassazione per i prodotti energetici utilizzati nella produzione di elettricità non impone agli Stati membri un obbligo assoluto ed incondizionato di esentare dall'accisa i prodotti energetici, ma attribuisce a ciascuno Stato la facoltà di effettuare una scelta discrezionale tra esenzione e tassazione sulla base di motivi di politica ambientale, sicché essa deve essere interpretata nel senso che non preclude l'emanare di una normazione nazionale che preveda l'assoggettamento ad un'imposta di consumo degli olii lubrificanti destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi da quello di carburante per motori o combustibile per riscaldamento.*

*La tassazione applicata ai prodotti impiegati per la produzione di energia elettrica è "di natura ambientale".*

**CATASTO - Urbano - Classamento - Dichiarazione del contribuente contenente una proposta di rendita - Conseguenze ed effetti - Formazione di un silenzio-assenso dell'Ufficio tributario - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 274 dell'11 novembre 2008.

*In tema di catasto dei fabbricati la procedura DOCFA, introdotta dal D.M. 19 aprile 1994 n. 701, attribuisce alla dichiarazione del contribuente, presentata all'Ufficio ai sensi dell'art. 56 del D.P.R. n. 1142 del 1949 la funzione e l'effetto di proposta di rendita che resta ferma, nella misura dichiarata, fino a quando l'Ufficio finanziario non abbia provveduto alla determinazione della rendita definitiva. Ne discende la duplice conseguenza che - 1) a detta dichiarazione non è applicabile il principio del silenzio-assenso di cui alla Legge n. 241 del 1990 atteso che essa costituisce l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di cooperazione e non già istanza tendente ad acquisire un diritto o ad accrescere le facoltà del dichiarante, e che - 2) il termine massimo di dodici mesi che l'art. 1 comma terzo del relativo decreto ministeriale assegna all'Ufficio finanziario per la determinazione della rendita definitiva non ha natura perentoria (con conseguente decadenza dell'Ufficio medesimo dal potere di rettifica) bensì meramente ordinatoria: unico effetto della tardività della rettifica è che le rendite catastali rettifiche avranno efficacia ex nunc (dalla rettifica).<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Cfr. Cass. n. 16284 del 2006 e, da ultimo, Cass. n. 19379 del 2008 che alla proposta di rendita secondo la procedura Docfa ex d.m. n. 701 del 1994 riconosce la natura non già di atto negoziale o dispositivo, bensì di “dichiarazione di scienza e di giudizio” nonché quella di “atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo cooperativo” e che riconosce altresì al contribuente, in connessione con il carattere “accertativo” del procedimento di classamento (mirante a far chiarezza sul valore economico del bene in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi di imposta) “il diritto di modificare, senza alcun limite temporale, la rendita proposta all'Ute, quando la situazione di fatto o di diritto ‘ab origine’ denunciata, non sia veritiera”. Ne risulta la correttezza della sentenza surriportata in relazione al decisum, e specificamente riguardo al punto sub a) della massima attesa la “fluidità” di ogni determi-

nazione in materia di classamento degli immobili e di attribuzione di rendita, che non tollera situazioni definite una volta per tutte.

Si riportano le massime (ufficiali) tratte dalla richiamata sentenza n. 16824 della Corte di Cassazione:

- 1) *In tema di catasto dei fabbricati, con il d.m. 19 aprile 1994, n. 701, regolamento emanato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è stata introdotta una procedura (cd. DOCFA) per l'accertamento delle unità immobiliari, che consente al dichiarante, titolare di diritti reali sui beni, di proporre la rendita degli immobili stessi; la procedura ha il solo scopo di rendere più rapida la formazione del catasto ed il suo aggiornamento, attribuendo alle dichiarazioni presentate ai sensi dell'art. 56 del d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, la funzione di "rendita proposta", fino a quando l'ufficio finanziario non provveda alla determinazione della rendita definitiva. A tali dichiarazioni, pertanto, non è applicabile il principio del silenzio-assenso dettato dagli artt. 19 e 20 della legge 7 agosto 1990, n. 241. Esse, infatti, costituiscono l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo cooperativo, e non istanze tendenti ad acquisire un diritto o ad accrescere le facoltà del dichiarante. Correlativamente, l'Amministrazione finanziaria non ha alcuna posizione da riconoscere, in quanto l'esito del procedimento di classamento è di tipo accertativo, mira a fornire chiarezza sul valore economico del bene, attraverso il sistema del catasto, in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi d'imposta.*
- 2) *In tema di catasto dei fabbricati, con il d.m. 19 aprile 1994, n. 701, regolamento emanato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è stata introdotta una procedura – cd. DOCFA – per l'accertamento delle unità immobiliari, che consente al dichiarante, titolare di diritti reali sui beni, di proporre la rendita degli immobili stessi; la procedura ha il solo scopo di rendere più rapida la formazione del catasto ed il suo aggiornamento, attribuendo alle dichiarazioni presentate ai sensi dell'art. 56 del d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, la funzione di "rendita proposta", fino a quando l'ufficio finanziario non provveda alla determinazione della rendita definitiva, sicché il termine massimo ("entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni") di un anno assegnato all'ufficio dall'art. 1, comma 3, del d.m. per la "determinazione della rendita catastale definitiva" non ha natura perentoria, con conseguente decadenza dell'amministrazione dall'esercizio del potere di rettifica – costituente una modalità di esercizio dei poteri per la formazione ed aggiornamento del catasto –, ma meramente ordinatoria. La natura perentoria del termine, infatti, oltre a non essere attribuita dalla norma regolamentare, neppure può ricavarsi dalla disciplina legislativa della materia, con la quale è assolutamente incompatibile un limite temporale alla modificazione o all'aggiornamento delle rendite catastali. Pertanto, ove l'amministrazione non provveda a definire la rendita del bene oggetto di classamento, saranno le dichiarazioni presentate dai contribuenti ai sensi dell'art. 56 del d.P.R. n. 1142 del 1949 a valere come "rendita proposta" fino a che l'ufficio non provvederà alla determinazione della rendita definitiva.*

## DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

**ICI - Esenzioni - Immobili realizzati dagli IACP e assegnati in locazione alle famiglie meno abbienti - Art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992 - Inapplicabilità - Esonero - Non compete.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: De Vincentiis). Sent. n. 149 del 26 giugno 2008.

*Il beneficio dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili, previsto per gli immobili posseduti dagli enti pubblici di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 504/92, è subordinato all'effettiva ed esclusiva utilizzazione dell'immobile per compiti istituzionali. Gli IACP non soddisfano questa condizione atteso che chi utilizza il bene-casa sono gli inquilini.*

**ICI - Immobili di proprietà degli Istituti per le case popolari (IACP) - Natura commerciale di tali enti - Assoggettamento all'imposta - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Moliterni). Sent. n. 12 del 4 marzo 2008.

*Gli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) hanno natura commerciale onde a cagione di tale natura non sono esentati dal pagamento dell'imposta comunale sugli immobili (ICI); l'esenzione dall'imposta è peraltro esclusa dal disposto dell'art. 1 comma 133 della Legge n. 266 del 23/12/2005 secondo il quale l'esenzione si intende applicabile alle attività indicate dall'art. 7 comma 1 lett. i) del d.lgs. n. 504/1992 “che non abbiano esclusivamente natura commerciale”.*

**ICI - Immobili degli enti pubblici - Esenzione - Condizioni - Immobili concessi in comodato per attività di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992 - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente – Relatore: Ancona).  
Sent. n. 42 del 10 aprile 2008.

*L'esenzione dall'ICI opera solo se l'Ente proprietario destina l'immobile allo svolgimento dei compiti istituzionali non produttivi di reddito. Tale condizione si concretizza anche nel caso in cui l'ente concede l'immobile in comodato ad altro ente non commerciale per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992.*

**Nota del dott. Fabio Aiello**

***Le problematiche ancora aperte dell'esenzione da ICI per i fabbricati posseduti dagli enti locali***

La sentenza in argomento affronta il problema del riconoscimento dell'esenzione dall'ICI previsto dall'art. 7, comma 1, lettera i) del Dlgs. 504/92 per un fabbricato di proprietà della Amministrazione Provinciale di Taranto del quale:

- una parte era concessa in comodato gratuito a due enti non commerciali – più precisamente ad una Parrocchia e ad una associazione locale di Carabinieri;
- una parte era occupata da alcune famiglie, e
- un'ultima parte era destinata a garage dalla Polizia Municipale di Manduria.

La norma richiamata – come si vedrà, più volte oggetto di differenti e contrastanti posizioni della giurisprudenza, della dottrina e della prassi – stabilisce l'esenzione dall'imposta comunale per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (oggi art. 73), comma 1, lettera c),<sup>1</sup> del testo unico delle imposte sui redditi, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Si tratta degli enti pubblici o privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

<sup>2</sup> La legge n. 222/85, riguardante *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il*

È evidente che risulta indifferente il fatto che l'immobile sia di proprietà di un ente pubblico, quale l'Amministrazione Provinciale di Taranto,<sup>3</sup> dal momento che la disposizione agevolativa condiziona l'esenzione preoccupandosi unicamente della posizione soggettiva dell'utilizzatore dell'immobile.

A conforto di tanto, la recente Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Direzione Federalismo fiscale - n. 2/DF del 26 gennaio 2009, specifica che l'esenzione di cui si tratta deve essere riconosciuta quando ricorrono contemporaneamente due circostanze, e più precisamente:

- un requisito di carattere *soggettivo*, rappresentato dal fatto che l'immobile – indipendentemente da chi ne sia il potenziale soggetto passivo ICI (nella fattispecie, la Provincia di Taranto) – deve essere utilizzato da un ente non commerciale;
- un requisito di carattere *oggettivo*, che viene rispettato allorquando gli immobili di cui si tratta siano destinati solo e soltanto allo svolgimento delle attività rigidamente elencate dalla norma ed esse non abbiano natura commerciale.

Mentre non risulta di particolare difficoltà l'individuazione del requisito soggettivo,<sup>4</sup> al contrario occorre circoscrivere con precisione quello oggettivo

*sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, individua, alla lettera a) dell'art. 16, le attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana.*

<sup>3</sup> Il fatto che l'immobile sia di proprietà di un'Amministrazione pubblica potrebbe avere rilevanza solo se si trattasse di applicare la lettera a) del comma 1 dell'art. 7 richiamato, la quale prevede che sono esenti da ICI anche gli immobili posseduti, tra l'altro, dalle province, qualora questi siano destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

<sup>4</sup> La Circolare n. 2/DF richiamata specifica, al proposito, che nell'ambito degli enti non commerciali sono da ricomprendersi:

- *gli enti pubblici*, vale a dire gli organi e le amministrazioni dello Stato; gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio); le aziende sanitarie e gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie; gli enti pubblici non economici; gli istituti previdenziali e assistenziali; le Università ed enti di ricerca; le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB), nonché
- *gli enti privati*, cioè gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come, ad esempio: le organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266); le organizzazioni non governative (legge 26 febbraio 1987, n. 49, art. 5); le associazioni di promozione sociale (legge 7 dicembre 2000, n. 383); le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289); le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate (d.lgs. 23 aprile 1998, n. 134).

poiché, come posto correttamente in rilievo dalla sentenza che si annota, l'esenzione in questione si deve applicare soltanto nelle ipotesi tipiche e tassativamente previste e non spetta nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse.

Ed infatti, la giurisprudenza ha più volte specificato che sono soggetti ad ICI, non godendo dunque di nessuna agevolazione (ma più con riferimento all'esenzione prevista dalla lettera *a*) che a quella prevista dalla lettera *i*) del comma 1 dell'art. 7 Dlgv. n. 504/92):

- Gli immobili degli IACP, difettando sia l'utilizzo diretto dell'immobile per fini istituzionali, sia lo svolgimento all'interno dello stesso di attività non economiche (Cass. n. 10829 del 9.2-23.5.2005, n. 8054 del 4.3-18.4.2005 e, da ultimo, Cass. SS.UU. n. 28160 dell'11.11-26.11.2008). Lo stesso vale per le Agenzie per la Casa che hanno sostituito gli IACP, (vedasi Cass. n. 18549 del 17.6-4.12.2003);<sup>5</sup>
- Gli immobili di proprietà della Provincia destinati a sede del Provveditorato agli Studi in quanto non direttamente destinati allo svolgimento dei compiti istituzionale dell'ente (Cass. n. 22157 del 23.6-16.10.2006);
- Gli immobili posseduti dai Comuni (al di fuori del loro territorio<sup>6</sup>), adibiti a edilizia residenziale pubblica, pur questi costituendo beni utilizzati per lo svolgimento di un servizio sociale, volto ad assicurare un alloggio ai cittadini in condizioni di particolare disagio economico (Cass. n. 142 del 13.6.2003-9.1.2004);
- Gli immobili posseduti dai Comuni (al di fuori del loro territorio), adibiti a centrale elettrica, trattandosi di attività di servizio pubblico che può essere svolta anche per tramite di soggetti diversi dall'amministrazione comunale e, quindi, privi di finalità istituzionale (Cass. n. 8450 del 7.2-22.4.2005).

Si è visto, inoltre, che per rispettare il requisito oggettivo è necessario che

<sup>5</sup> Per completezza d'argomento, occorre ricordare che gli immobili degli IACP, solo a decorrere dall'1 gennaio 2008, sono esclusi dall'ICI per effetto della disposizione di cui al d.l. n. 93 del 27 maggio 2008, art. 1, comma 3, convertito, con modificazioni con la legge n. 126 del 24 luglio 2008.

<sup>6</sup> Il problema della esenzione, infatti, non si pone per gli immobili posseduti dal comune e la cui superficie insiste interamente o prevalentemente sul territorio del comune stesso, atteso che, in tal caso, l'imposta comunque non si applica, indipendentemente dalla destinazione dell'immobile (come stabilito nel secondo capoverso del primo comma dell'art. 4 del Dlgv. n. 504/1992) onde evitare che il comune paghi a sé stesso. Naturalmente, si dovrà fare sempre riferimento alla situazione esistente al momento della tassazione in quanto, ad esempio, è stato stabilito che uno stadio, costruito da un privato, che in base ad una convenzione sarà devoluto, dopo un certo numero di anni, al Comune, deve essere regolarmente assoggettato ad ICI (CTP di Reggio Emilia, n. 146 del 13 dicembre 1999).

le attività svolte negli immobili in parola non debbano avere natura commerciale.

Sull'individuazione dell'esercizio di una attività commerciale, sembra sia potuta scrivere finalmente la parola fine soltanto (prima) con l'emanazione dell'art. 7, comma 2 *bis*, del d.l. 203 del 3 ottobre 2005, introdotto con la legge di conversione n. 248 del 2 dicembre 2005, e (dopo) con la modifica di tale ultima norma prevista dall'art. 39 del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006.

Per anni si era infatti dibattuto se l'esenzione ICI di cui si tratta fosse applicabile o meno nel caso in cui le attività, pur se svolte alle condizioni ivi previste dagli enti richiamati dall'art. 7, comma 1, lett. *i*), avessero natura commerciale.

La norma, invero, non faceva alcuna menzione alla natura delle attività svolte dagli enti non commerciali, e tale mancanza aveva dato adito a non pochi dubbi interpretativi.

La Cassazione era più volte intervenuta e sembrava aver sposato l'interpretazione più restrittiva, per altro non condivisa dalla prevalente dottrina. In particolare, con la sentenza n. 4645 del 22.10.2003-8.3.2004 i massimi giudici, decidendo su un caso riguardante un immobile di proprietà di un ente ecclesiastico destinato a scuola materna, orfanotrofio, casa famiglia ed assistenza alle donne anziane, avevano interpretato in maniera decisamente limitativa la norma agevolativa stabilendo che essa richiedeva la sussistenza di due requisiti: la qualifica di ente non commerciale ai fini delle imposte sui redditi e lo svolgimento, nell'immobile, di una attività non commerciale. Sussistendo, nella fattispecie, unicamente il primo dei suddetti requisiti – in quanto era pacifico che l'attività svolta nell'immobile fosse prettamente commerciale – la Suprema Corte aveva negato l'agevolazione in questione.

L'art. 7, comma 2 *bis*, del d.l. 203/2005 aveva risolto il problema, estendendo tale esenzione agli immobili in cui si svolgevano le attività in questione, ancorché le medesime avessero avuto natura commerciale.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Si discute ancora oggi se la nuova disciplina debba considerarsi di interpretazione autentica o meno. Secondo alcuni non può trattarsi di interpretazione autentica in quanto, ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), la norma d'interpretazione deve essere espressamente qualificata come tale dal legislatore (CTR Lazio, sez. X, n. 222 del 9 gennaio 2008, CTR Campania, Sez. IX, staccata di Salerno, n. 266 del 13 febbraio 2008. Sulle stesse posizioni, ma senza giustificarne il motivo, CTR Piemonte, sez. X, 16 maggio 2007, n. 23). La dottrina, unanimemente, attribuisce interpretazione autentica alla norma: C. COLOMBARA, *Novità della manovra fiscale bis per gli enti non-profit*, in "La settimana fiscale", n. 31/06, p. 29 e segg. nonché L. CORBELLA, *Onlus: esenzione da imposta comunale sugli im-*

In particolare, la disposizione richiamata stabiliva che l'esenzione disposta dall'articolo 7 comma 1, lettera *i*), del Dlgv. 504/92, si doveva intendere applicabile alle attività indicate nella medesima lettera, e ciò a prescindere dalla natura, commerciale o meno, delle stesse.

Con l'intervento legislativo sopra indicato, dunque, non aveva più importanza il tipo di attività svolto dall'ente non commerciale in quanto, giusto il richiamo contenuto nella lettera *i*) del comma 1 dell'art. 7 del Dlgv. 504/92 all'art. 87 (oggi 73) del TUIR, diveniva sufficiente la qualificazione dell'ente contenuta nello statuto.

Come anticipato, però, una ulteriore modifica allo stato dei fatti sinora descritti è stata introdotta dall'art. 39 del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006 che è nuovamente intervenuto sul punto e, modificando quanto stabilito dal d.l. 203/05, trovando una soluzione di compromesso tra la posizione assunta dalla Suprema Corte anteriormente al 2005 e quella delineata con il citato d.l. 203/05, ha stabilito che l'esenzione in questione si deve intendere applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

Ad oggi, quindi, la qualifica di ente non commerciale richiede che l'attività effettivamente esercitata sia tale nella globalità, non essendo sufficiente, per provare tanto, la semplice previsione contenuta nello statuto sociale (Cass. n. 10092 dell'8.3-13.5.2005 e, da ultimo, Cass. n. 5485 del 18.1-29.2.2008).

Proprio a tal proposito appare superfluo precisare che, giusto il principio di ripartizione dell'onere probatorio stabilito dall'art. 2697 c.c., spetterà sempre al contribuente provare i fatti e dedurre gli elementi a sostegno della domanda rivolta al giudice tributario circa l'esenzione dall'obbligo di corresponsione dell'ICI in quanto si controverte della sussistenza di un impedimento all'insorgere della pretesa fiscale (*ex pluribus*: Cass. n. 14146 del 28 aprile - 24 settembre 2003).

Alla luce dei siffatti principi, la sentenza della CTR giunge a ritenere esente da ICI la parte di fabbricato concessa in comodato dalla Provincia di Taranto alla Parrocchia ed alla locale associazione di Carabinieri, stabilendo invece l'assoggettabilità al tributo di quella parte di immobile occupata da alcune famiglie.

Quanto a quella ulteriore parte di immobile che, sempre di proprietà dell'Amministrazione Provinciale, era stata destinata a garage dalla Polizia Mu-

*mobili*, in "Terzo Settore: Domande e risposte", n. 2/06, p. 40, G. IOLI, *ICI, novità per dichiarazione, liquidazione, versamento ed esenzioni dall'imposta*, in "La settimana fiscale", n. 46/06, p. 17 e segg., C. CORRADIN-L. FORNERO, *IRAP e Tributi locali*, Milano, 2008, p. 689.

nicipale di Manduria, occorre unicamente precisare che il diniego dell'esenzione, più che fondarsi sull'art. 7, comma 1, lett. *i*), trova il suo fondamento sull'inapplicabilità della esenzione di cui alla lettera *a*) della medesima norma che, come visto, prevede l'esenzione ICI per gli immobili posseduti dalle Province, qualora questi siano destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Ed invero, così come precisato sin dai primi documenti di prassi sul punto,<sup>8</sup> non può invocarsi l'esenzione prevista dalla lettera *a*) del comma 1 dell'art. 7 per gli edifici, di proprietà della provincia, dati in locazione od in uso gratuito allo Stato e da questo adibiti a caserma dei Carabinieri o dei Vigili del fuoco ovvero ad uffici per la Questura e la Prefettura. Secondo il Ministero, infatti, in tali circostanze, manca la necessaria connessione tra ente proprietario e destinazione dell'immobile a compito istituzionale dell'ente medesimo: mentre il proprietario degli immobili è la Provincia, il relativo uso assolve a funzioni proprie dello Stato.<sup>9</sup>

#### **ICI - Anno 2001 - Determinazione aliquote - Giunta comunale - Incompetenza - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente – Relatore: Carabba).  
Sent. n. 314, parte I, del 25 gennaio 2008.

*È illegittima la delibera della Giunta comunale per la determinazione dell'aliquota ICI per l'anno 2001, in quanto emessa in violazione della Legge n. 662/1996, art. 3, c. 53, che ne attribuisce, invece, la competenza al Consiglio comunale.*

<sup>8</sup> Circolare Ministero delle Finanze, Dipartimento Entrate, Direzione fiscalità locale, n. 14 del 5 luglio 2003.

<sup>9</sup> Con l'indicata interpretazione ministeriale, viene precisato che per quanto riguarda le caserme, si rende applicabile l'esenzione di cui alla lettera *i*) dell'art. 7 in commento, atteso che possono farsi rientrare tra gli immobili utilizzati da ente non commerciale (qual'è lo Stato) per l'esclusivo svolgimento in essi di attività ricettiva. Per quanto concerne, invece, gli uffici di questura e prefettura, non è dato giungere ad analoga conclusione, non potendo essere assimilata alla «ricezione» la destinazione ad ufficio; né si ravvisa alcun'altra norma esonerativa, per la fattispecie, nelle restanti lettere dell'art. 7.

**ICI - Attribuzione della rendita catastale in tempo anteriore alla data del 1° gennaio 2000 - Efficacia immediatamente operativa anche in assenza di comunicazione o notificazione all'intestatario - Violazione del diritto di difesa - Insussistenza - Contrasto con l'art. 6 dello Statuto del contribuente - Insussistenza - Giustificazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 26 del 9 giugno 2008.

*Il principio (enunciato dalla giurisprudenza di legittimità) che gli "...atti attributivi o modificativi della rendita catastale emessi anteriormente alla data del 1° gennaio 2000 sono dotati di immediata operatività anche in assenza di comunicazione o notificazione al contribuente, ferma restando la loro impugnabilità unitamente all'avviso di liquidazione dell'imposta", trova il suo presupposto logico-giuridico nella disposizione del secondo periodo del comma terzo dell'art. 74 della Legge 21/11/2000 n. 342 ("I relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita") e nell'altra di cui all'ultimo periodo del medesimo comma terzo ("dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2 comma terzo del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 e successive modificazioni"). Ne consegue che, essendo comunque salvo il diritto di difesa del contribuente anche in ordine all'attribuzione o alla modificazione della rendita catastale, non v'è contrasto alcuno delle suddette disposizioni con l'art. 6 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) secondo cui "L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati" mediante il sistema delle comunicazioni e delle notificazioni.*

**ICI - Accertamento - Omessa dichiarazione - Omesso versamento - Notifica rendita catastale - Non necessaria - Applicabilità art. 74 della Legge n. 342/2000 - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Ancona – Relatore: Turnone). Sent. n. 45 del 23 aprile 2008.

*È legittimo l'avviso di accertamento non preceduto dalla notifica della*

*rendita catastale nel caso in cui il contribuente non ha ottemperato all'obbligo dichiarativo ICI o quantomeno al versamento della relativa imposta. Né trova applicazione la riduzione delle sanzioni prevista dal secondo comma dell'art. 74 della Legge n. 342/2000.*

**ICI - Pale eoliche - Accatastamento ed assoggettamento all'imposta - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 214 del 23 settembre 2008.

*I parchi eolici, analogamente alle centrali elettriche, devono essere accatastati e classificati nella categoria D e devono essere assoggettati ad ICI per il loro valore dichiarato nei bilanci.<sup>1</sup>*

<sup>1</sup> Cfr. nota sulla "Tassazione ai fini ICI delle centrali eoliche", in Massimario n. 1/2008, p. 59 e ss., della dott.ssa E. Lombardi.

**ICI - Immobile utilizzato dal figlio in comodato gratuito - Diritto all'aliquota ridotta - Mancato assolvimento dell'onere di autocertificazione richiesta dal Comune - Esclusione del diritto - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 2 del 25 gennaio 2008.

*Per potere usufruire dell'aliquota agevolata sull'immobile utilizzato dal figlio in comodato gratuito, in presenza di modalità di esercizio, forma e termini per farla valere, la procedura stabilita dal Comune è inderogabile ed il diritto all'agevolazione non può essere validamente rivendicato neppure ex post, perché l'autocertificazione dimostrativa di un diritto esistente rappresenta il mezzo documentale per assolvere all'onere probatorio posto a suo carico, con la conseguenza che, in difetto, non può utilmente essere invocato il diritto all'agevolazione medesima.*

### **ICI - Terreni edificabili - Qualifica di coltivatore diretto - Efficacia retroattiva dell'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997 - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Ancona – Relatore: Turnone). Sent. n. 2 del 18 gennaio 2008.

*La disposizione contenuta nell'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997, secondo la quale ai fini dell'ICI si considerano non edificabili i terreni posseduti da coloro che rivestono la qualifica di coltivatori diretti o imprenditori agricoli in via principale (secondo le caratteristiche ivi indicate), ha carattere interpretativo, dunque è da applicarsi con efficacia retroattiva.*

#### **Nota dell'avv. Luigi Carbone**

##### ***Esenzione ICI per i coltivatori diretti: natura innovativa del presupposto***

La sentenza da cui trae origine la massima in commento affronta la problematica relativa alle condizioni soggettive per il godimento da parte dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli della esenzione dall'Imposta Comunale sugli Immobili per quanto riguarda le aree fabbricabili e ci offre lo spunto per esaminare, seppur brevemente, anche altre interessanti questioni.

La materia è regolata dagli artt. 2 e 9 del d.lgs. 504/92.<sup>1</sup> In base al combi-

<sup>1</sup> La C. Cost., ord. 87/05, ha ritenuto che non sussistono motivi di illegittimità costituzionale – con riferimento agli artt. 3, 4, 5, 70 e 76 della Costituzione – della norma in commento laddove la stessa esclude dai benefici di cui all' art. 9 del d.lgs. 504/92 i pensionati già (ed ancora) coltivatori diretti che siano cancellati dai suddetti elenchi, in quanto secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'individuazione del concreto ambito di applicazione di un'agevolazione fiscale rientra nella discrezionalità del legislatore, salva la manifesta irragionevolezza (cfr. *ex plurimis* sent. 431/97, ord. 7/02, 27/01); ed in quanto la giustificazione della agevolazione fiscale di cui si tratta risiede evidentemente in un intento di incentivazione dell'attività agricola, connesso alla finalità di razionale sfruttamento del suolo cui fa riferimento l'art. 44 Cost., e che, in relazione alla suddetta *ratio* incentivante, non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che per il fatto di godere di trattamenti pensionistici all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito (ordinanza n. 336/0303); che non sussiste, poi, il denunciato difetto di delega; che nemmeno è violata l'autonomia dei Comuni, il cui potere regolamentare in materia di tributi locali è previsto e disciplinato da altre norme del decreto legislativo n. 446 del 1997. In senso conforme, Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 155/E del 21.7.03; risoluzione 247/E dell'11.11.96; Rm 19.11.93 prot. 585; Cons. di Stato, sezione III, par. n. 266/96; C. Cost., ord. 62/02, 174/01 e 27/01; sent. 431/97, 85/85 e 266/83; Cass. 18544/03, 10889/03, 10818/02, 3971/02, 5732/98, 13502/91 e 8111/90; CTC 5630/X/88.

nato disposto di tali norme, ai fini ICI, i terreni *posseduti e condotti* da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli<sup>2</sup> che esplicano la loro attività a titolo principale (ora “*imprenditore agricolo professionale*”) sui quali persiste l'utilizzazione agricola<sup>3</sup> non vengono considerati aree fabbricabili. Al superamento di alcuni limiti stabiliti dalle suddette norme tale franchigia si trasforma in una mera riduzione di imposta<sup>4</sup> (oltre l'importo di Euro 129.114,22, il tributo comunale è comunque dovuto nella misura integrale).

Si tratta di una finzione giuridica di non edificabilità e la riduzione spetta a condizione che vengano provati alcuni requisiti: a) la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo; b) lo svolgimento di detta attività a titolo principale; c) la conduzione diretta dei terreni; d) il possesso dei terreni agricoli – a titolo di proprietà o di uno dei diritti reali di godimento (ad esempio, usufrutto ed enfiteusi).

L'art. 58, comma 2, del d.lgs. 15.12.1997, n. 446,<sup>5</sup> invece, ha stabilito che “*si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le (sole<sup>6</sup>) persone fisiche iscritte*” negli ex elenchi SCAU, ora INPS.<sup>7</sup> “*e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia*”.<sup>8</sup>

<sup>2</sup> Per la individuazione di tali figure cfr. Cass. SS.UU. 616/99, la quale si richiama l'art. 1647 C.C. e l'art. 6, c. 1, L. 203/82 (Norme sui contratti agrari).

<sup>3</sup> Attività agro silvo pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

<sup>4</sup> Ai fini del calcolo si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, anche se ubicati sul territorio di più comuni; l'importo della detrazione e quelli sui quali si applicano le riduzioni, indicati nel comma medesimo, sono ripartiti proporzionalmente ai valori dei singoli terreni e sono rapportati al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso.

<sup>5</sup> Gazzetta Ufficiale 23 dicembre 1997, n. 298, Rubricato “*Modifiche alla disciplina dell'imposta comunale sugli immobili*”, in vigore dal 15 gennaio 2000 e mod. Modificato dall'art. 1, d.lgs. 30.12.1999, n. 506.

<sup>6</sup> Per quanto attiene alle società semplici di imprenditori agricoli cfr. CTR Emilia Romagna 81/5/06. Per quanto riguarda le società di capitali cfr. CTR Toscana n. 14/8/04.

<sup>7</sup> Previsti dall'art. 11 della L. 9.1.63, n. 9 che, per effetto dell'articolo 19 della legge 724/94, con decorrenza dal 1° gennaio 1995 le funzioni dello Scau sono state trasferite all'INPS.

<sup>8</sup> “... la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo”. Cass. 18085/04 ha statuito che il trattamento agevolato in parola è attribuibile al contribuente che coltiva il fondo ed ha natura soggettiva e non oggettiva. Sul punto anche CTR Bologna 14/16/08: “*Presupposto ... è ... la diretta effettiva conduzione del terreno «i benefici de quibus» ... hanno ... impronta soggettiva ... fra «jus possessionis», cioè possesso considerato ex se in quanto esercizio effettivo senza collegamento con un titolo giuridico che ne sia il fondamento, e «jus possidendi», cui corrisponde la potestà di avere il possesso, che può anche non essere espletata in fatto e che rappresenta espressione di una facoltà in cui si esplica un*

L'iscrizione negli elenchi degli imprenditori agricoli a titolo principale e dei coltivatori diretti ha efficacia dichiarativa (agli effetti della finzione di non edificabilità)<sup>9</sup> ed è idonea a provare la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo e lo svolgimento di detta attività a titolo principale (atteso che l'iscritto – si presume – svolga, normalmente e a titolo principale, un'attività legata all'agricoltura).<sup>10</sup>

La disposizione dell'articolo 58 comma 2, del d.lgs. 446/1997 aveva destato immediatamente perplessità, poiché nella definizione dell'operatore agricolo professionale andava ad innestare una nozione di tipo previdenziale e contributiva. La natura interpretativa (e, quindi, retroattiva) della norma veniva propugnata dall'Amministrazione Finanziaria,<sup>11</sup> dalla relazione di accompagnamento del d.lgs. 446/97 e dalle istruzioni per il versamento dell'imposta<sup>12</sup> (si registravano, inoltre, due interventi della commissione Finanze della Camera dei deputati).

Successivamente, la questione veniva più volte affrontata dalla Giurisprudenza di legittimità e di merito, la quale in massima parte<sup>13</sup> ha ritenuto non vincolante l'iscrizione negli elenchi dello SCAU per le imposte relative ad anni precedenti l'entrata in vigore dell'art. 58 del d.lgs. 446/97.

La sentenza in commento, invece, richiama espressamente la Circolare Ministeriale n. 136 del 29.5.08 al fine di attribuire carattere interpretativo (e, pertanto, portata retroattiva) alla suddetta norma.

*diritto di portata più ampia fra le cui possibili manifestazioni vi è anche quella di possedere la cosa oggetto di quel diritto ... la norma ... fa riferimento a quest'ultima nozione ... «pertanto, nel caso di comproprietà, deve ritenersi che i benefici stessi competono per intero (e non in misura pari alla quota di proprietà), mentre l'imponibile va determinato con riferimento non all'intero valore del terreno, ma limitatamente alla porzione di proprietà del contribuente (cfr. Cass. Sez. Trib. 13 settembre 2004 n. 18384) ...»*.

<sup>9</sup> A. LEONARDI, *L'uso del fondo per la coltivazione innesca l'esenzione dall'imposta*, in "Il Sole 24 Ore - Guida agli Enti Locali", Edizione n. 13 del 6 aprile 2002, p. 97.

<sup>10</sup> Il requisito, relativo alla conduzione diretta dei terreni deve, invece, essere "provato in via autonoma, potendo ben accadere che un soggetto iscritto nel detto elenco non conduca direttamente il fondo per il quale chiede l'agevolazione, la quale, pertanto, non compete." In tal senso Cass. 214/05.

<sup>11</sup> Risoluzione 139/E del 25 agosto 1999 la quale richiamava l'istituto della non punibilità delle violazioni di cui all'art. 6, c. 2, del d.lgs. 472/97.

<sup>12</sup> Istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione ICI1998, approvate con decreto 12 marzo 1999.

<sup>13</sup> Cass. S.U. 25506/06; conf. Cass. 19375/2003, Cass. 22577/07, Cass. 22576/07, Cass. 22575/07, Cass. 242/04, Cass. 13334/06, Cass. 10226/03. CTR Toscana 14/8/04; CTP Bari 300/24/02; CTP Trento 18/4/02; CTP Chieti 159/4/01; CTP Perugia 244/4/00; CTP Brindisi, 712/1/99. In senso contrario CTR Lombardia 58/64/03, CTR 71/67/03, CTR Lombardia 70/67/03, CTR 55/64/03, CTR Lombardia 41/64/03.

Indipendentemente dagli autorevoli precedenti giurisprudenziali riteniamo non condivisibile la sentenza in commento, in primo luogo perché la stessa ha inteso valorizzare esclusivamente un atto della prassi amministrativa al fine di dedurre la retroattività di una norma. Infatti, anche in virtù dell'art. 101, c. 2, della Costituzione che vincola il Giudice alle sole norme di Legge, non possiamo dimenticare che la prassi amministrativa non ha sicuramente valore di Legge e non ha carattere vincolante (tanto meno per il Giudice).<sup>14</sup>

Invero, la formulazione letterale dell'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997, non solo non reca espressioni significative di una mera volontà interpretativa del legislatore (che avendo carattere eccezionale dovrebbe essere espressamente enunciata), ma addirittura presenta aspetti idonei ad esprimere una ben precisa volontà innovativa.<sup>15</sup> D'altronde, nessun peso determinante in senso contrario potrebbe trarsi dalla relazione accompagnatoria del decreto legislativo in quanto l'attività preparatoria di un testo di legge non può assumere valore vincolante nel relativo procedimento d'interpretazione.<sup>16</sup>

Orbene, benché l'art. 12 delle Disposizioni sulla Legge in generale (R.D. 262/42) stabilisca che: *“La Legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”*, la Corte Costituzionale ha affermato che la retroattività in materia tributaria non è in linea di principio esclusa, purché sia contenuta nei limiti della ragionevolezza e deve essere esclusa quando la norma *“...alteri, modifichi o trasformi, con effetto retroattivo, gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria e i criteri di valutazione che vi sono connessi, quali risultano da una precedente normativa”*. Il carattere innovativo può emergere anche dall'effetto materiale dispiegato dalle norme *“tale da attribuire alle norme «interpretate» una portata innovativa, siccome affatto diversa da quella ravvisabile nella loro versione originaria (Corte Cost. 4.4.90, n. 155: «non può essere considerata interpretativa una norma che non si limiti a chiarire il significato della norma interpretata ma rechi una nuova formulazione della norma originaria, introducendovi sostanziali novità»)*, ed introdotta in mancanza di pregressi contrasti ermeneutici sullo specifico aspetto investito dalla pretesa *«interpretazione»*.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Il Giudice di legittimità (Cass. S.U. 23301/07, Cass. 21461/07, Cass. 2092/83, Cass. 2133/02, Cass. 24978/05, Cass. 6205/06, Cass. 21154/08, Cass. 11931/83, Cass. 11449/05, Cass. 14619/00 ed anche Cons. St. 6243/05) ha chiarito – se ce ne fosse stato bisogno – che l'interpretazione della norma di diritto fornita da circolari e risoluzioni non costituisce fonte di diritto.

<sup>15</sup> Se è vero che l'art. 58 reca il titolo *“Modifiche alla disciplina dell'imposta comunale sugli immobili”*.

<sup>16</sup> Per consolidata giurisprudenza. Per tutte Cass. 5375/01.

<sup>17</sup> C. Cost. 45/64. Cfr. anche C. Cost. 44/66; C. Cost. 75/69; C. Cost. 54/80; C. Cost. 143/82, C. Cost. 525/00, C. Cost. 311/95, C. Cost. 155/90; C. Cost. 424/93; C. Cost. 233/88; C. Cost.

L'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, infatti, è un principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da Leggi precedenti (Corte Cost. 416/99 e 211/97). In buona sostanza, il «*carattere interpretativo*» può riconoscersi soltanto alle prescrizioni legislative che, fermo restando il tenore testuale della norma interpretata, ne chiariscano il controverso significato normativo ovvero privilegino una tra le tante interpretazioni possibili ed in ogni caso il ricorso a siffatte disposizioni «*non può essere utilizzato per attribuire a norme innovative una surrettizia efficacia retroattiva, venendo meno, altrimenti, la funzione peculiare di tali leggi, ossia quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili con il tenore letterale*».<sup>18</sup>

Anche il giudice di legittimità ha avuto modo di statuire che: «*(...) l'irretroattività della legge «costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, al quale il legislatore deve in linea di principio attenersi» astraendosi dall'emanare disposizioni retroattive che non trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza o che per altro verso si pongano in contrasto con valori ed interessi costituzionalmente protetti (sent. 11.6.99, n. 229), tra i quali è da annoverare anche l'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche che rappresenta, a sua volta, una componente «essenziale dello Stato di diritto (sent. 4.11.99, n. 416)*».<sup>19</sup> Sempre la Suprema Corte<sup>20</sup> ha, inoltre, affermato che non può essere considerata norma di interpretazione autentica la disposizione che: «*non si limita a chiarirne la portata ma introduce un elemento modificativo ... ed ha carattere innovativo*».

386/96: «*...non è sufficiente, a tali fini, la sola autoqualificazione, ma si richiede, per attribuire il carattere di norma di interpretazione autentica, che la previsione sia diretta a chiarire il senso di disposizioni preesistenti, ovvero ad escludere o ad enucleare uno dei significati tra quelli ragionevolmente ascrivibili alle statuizioni interpretate, occorrendo comunque che la scelta assunta dal precetto interpretativo rientri tra le varianti di senso compatibili con il tenore letterale del testo interpretato*». Cons. St. ad. plen. 15/97.

<sup>18</sup> Cfr. in tal senso C. Cost. 376/95; nonché C. Cost. 397/94 la quale già in precedenza aveva chiarito che «*il ricorso da parte del legislatore a leggi di interpretazione autentica non può essere utilizzato per mascherare norme effettivamente innovative dotate di efficacia retroattiva, in quanto così facendo la legge interpretativa tradirebbe la sua propria funzione di chiarire il senso di norme preesistenti*».

<sup>19</sup> Cass., ord. 76 del 4.11.99

<sup>20</sup> Cass. 4022/86, conf. Cass. 5371/88: «*non è norma di interpretazione autentica ... in quanto non si limita a chiarirne la portata ma introduce un elemento modificativo*». Cass. 17507/02. La giurisprudenza di merito: CTP Treviso 109/88; CTP di Palermo 503/98; CTP di Ancona 1433/98, CTP. di Roma 471/98.

**ICI - Aeree edificabili - Utilizzo a fini agricoli - Mancanza - Onere della prova - Spetta al Comune.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Selicato – Relatore: Forleo A.). Sent. n. 45, parte II, del 28 maggio 2008.

*In materia di ICI è il Comune che deve provare il mancato utilizzo ai fini agricoli delle aree edificabili ovvero la mancata effettiva coltivazione delle aree assoggettabili alla tassazione.*

**TARSU - Esercizi alberghieri - Classificazione e tassazione - Potestà derivata dei Comuni - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 616 del 9 dicembre 2008.

*In tema di TARSU i Comuni, nel formulare la classificazione delle categorie e nello stabilire le tariffe per ciascuna di esse, devono tenere conto delle indicazioni fornite dall'art. 68, secondo comma, del d.lgs n. 507/1993, il quale prevede l'applicazione di una identica tariffa per le civili abitazioni e per gli esercizi alberghieri.*

**TARSU - Tariffe - Regolamenti comunali - Categorie di locali ed aree con omogenea potenzialità produttiva di rifiuti - Esercizi alberghieri.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Carra). Sent. n. 350 del 18 giugno 2008.

*In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti urbani l'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 15/11/1993, nel dettare i criteri ai quali i Comuni devono attenersi per l'applicazione della tassa e la determinazione delle tariffe e nell'indicare al riguardo le categorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti, considera gli esercizi alberghieri (di cui alla lettera c) del comma secondo) nella stessa categoria unitaria in cui sono comprese le abitazioni private.*

*Ne consegue che è illegittima (tale rilevabile in via incidentale) ed è da*

*disapplicarsi una deliberazione dell'Ente impositore che, discostandosi dalla norma suindicata, ai fini della determinazione delle tariffe, riconduca le attività alberghiere a quelle industriali.*

**TARSU - Attività svolta in forma societaria - Cessione delle quote di partecipazione - Mancata comunicazione all'ente impositore - Permanenza dell'obbligazione tributaria in capo al cedente - Sussistenza.**

Comm.Trib.Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 58 del 25 maggio 2007.

(...omissis...)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Sentenza già segnalata in Massimario n. 1/2008, pag. 69 e ss.

**Nota della dott.ssa Rosanna di Francesco**

***Soggettività passiva del socio receduto ai fini Tarsu: lettura alternativa di una motivazione macchinosa***

Premessa

Con la sentenza in rassegna la Commissione Tributaria Regionale di Bari si è pronunciata in merito all'omesso versamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani da parte di un ex socio di una società in accomandita semplice.

Il punto nodale della questione è individuabile nella mancata denuncia di cessazione dell'occupazione del locale tassabile da parte del socio suddetto all'ente impositore.

La norma di settore è, sul punto, quella dettata dal d.lgs. del 15 novembre 1993 n. 507 recante la disciplina fiscale della Tassa raccolta rifiuti solidi urbani (TARSU).

Tale normativa, com'è noto, prevede una serie di obblighi e prescrizioni a carico del soggetto passivo d'imposta e segnatamente, per il caso che qui ci occupa, stabilisce al quarto comma dell'art.64 che *nel caso di mancata presentazione della denuncia nel corso dell'anno di cessazione*, l'esonero del pagamento del tributo per le annualità successive è dato solo se a) l'interessato, producendo la denuncia di cessazione dimostri di non aver continuato l'occupazione o detenzione dei locali, b) la tassa sia stata assolta dal subentrante a seguito di denuncia o in sede di recupero d'ufficio.

La Commissione Tributaria Regionale confermando la sentenza di primo grado, ha richiamato sì tale normativa, ma ha dato alla permanenza in capo al debitore originario dell'obbligazione tributaria, anche relativa alle annualità successive, un diverso e plurimo fondamento giuridico, a) richiamando (attraverso un semplice accenno) un obbligo di comunicare la cessione della titolarità delle quote societarie; b) espressamente costruendo un "combinato disposto tra gli artt. 1235-1268-1273 del codice civile e la norma del comma 4° dell'art. 64 cit."

A tale plurimo fondamento è rimasta ancorata la decisione, dando così luogo al problema dell'esatta individuazione della *ratio decidendi*, rimasta in verità ambigua, in quanto polivalente.

Si legge infatti nella motivazione: *"...poiché vi è stata una effettiva prosecuzione dell'attività e detenzione dei locali da parte dei subentranti, il cedente avrebbe dovuto comunicare la cessione della titolarità della quota in capo al socio subentrante e quindi la costituzione di un nuovo rapporto obbligatorio tributario con i successivi titolari delle quote cedute. Tale principio viene stabilito dall'ordinaria disciplina civilistica ed in particolare dagli artt. 1235-1268-1273 del codice civile che, in tema di novazione oggettiva, prevede che il debitore originario non è liberato dalla sua obbligazione verso il creditore se quest'ultimo non dichiara espressamente di liberarlo. Poiché il ricorrente non ha inviato all'ente alcuna comunicazione di cessione di quote e quindi di cessazione dell'attività, l'obbligazione tributaria viene mantenuta in capo all'appellante. In tale dinamica giuridico-tributaria si inquadra peraltro il contenuto del 4° comma dell'art. 64 del d.lgs. n 507/93 che prevede l'esonero del pagamento del tributo se l'interessato ha prodotto denuncia di cessione dimostrando di non aver continuato l'occupazione o detenzione dei locali, ovvero se la tassa sia stata assolta dal subentrante. Il combinato disposto degli artt. 1235-1268-1273 del codice civile e del 4° comma dell'art. 64 del d.lgs. n 507/93 evidenzia senza ombra di dubbio, che in mancanza o assenza di denuncia di cessione di quote o di cessazione di attività e dunque di occupazione di locali senza soluzione di continuità, come nella fattispecie, il rapporto tributario tra contribuente e fisco permane in capo al debitore originario per tutte le annualità successive alla cessazione dell'attività ancorché svolta in forma societaria"*.

Il commento che segue è volto ad analizzare l'iter logico-giuridico seguito dalla Commissione regionale nella decisione che ci occupa ed a prospettare un percorso motivazionale alternativo a quello svolto nella sentenza, immaginato come scevro dalla commistione di fatti (la comunicazione dell'avvenuta cessione delle quote societarie) e di configurazioni giuridiche (il costruito "combinato disposto" di norme civilistiche e della norma tributaria) estra-

nee alla esatta configurazione normativa della fattispecie e perciò meglio rispondente alla lettera della norma tributaria di riferimento.

### 1. La fattispecie giudiziaria

Preliminarmente non appare superfluo ricostruire, seppur per brevi cenni, i termini della vicenda che ha dato luogo alla pronuncia in esame.

Come accennato in premessa, il caso in discussione trae origine da un ricorso presentato da un ex socio di una società in accomandita semplice avverso una cartella di pagamento notificatagli a seguito del mancato versamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani dovuta dalla società per un determinato anno d'imposta.

Il ricorrente in particolare eccepiva che, anteriormente alla scadenza dei termini per il versamento della TARSU, era uscito dalla compagine sociale cedendo la propria quota, per atto notarile, e prospettava come conseguenza in diritto che alla data del recesso dalla società era venuta meno in capo ad esso, destinatario della cartella, l'obbligazione tributaria relativa alla tassa in questione.

Confermando la sentenza di primo grado, il Giudice dell'appello ha rigettato il gravame con la motivazione dinanzi riportata, i cui capisaldi argomentativi possono essere così riassunti:

- a) vi era stata un'effettiva prosecuzione, sia pure ad opera dei soggetti subentranti, nella detenzione dei locali e nella attività che in esso si esercitavano;
- b) costituiva obbligo del cedente comunicare la cessione della titolarità della quota e quindi la costituzione di un nuovo rapporto obbligatorio tributario con i successivi titolari delle quote cedute;
- c) avendo omesso la comunicazione, lo stesso cedente continuava perciò ad essere obbligato;
- d) ciò avveniva secondo la disciplina civilistica concernente la *novazione soggettiva* combinata con la norma del 4° comma dell'art. 64 del d.lgs. n. 507/93.

Conviene soffermarsi su tale specifica disciplina tributaria per dar conto della nostra opinione che il riferimento alle disposizioni della stessa costituiva la sola sufficiente *ratio decidendi* oltre che il più adeguato fondamento normativo per la risoluzione della questione giuridica all'esame dei giudici.

### 2. La disciplina della Tarsu nel sistema vigente: dal presupposto oggettivo alla soggettività giuridica

Nel proporre l'argomento avente ad oggetto la normativa relativa alla Tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani (Tarsu), bisogna rilevare che

si tratta di materia assai complessa, che è stata più volte oggetto di elaborazioni ed analisi.<sup>1</sup>

Tale complessità, tuttavia, fa sì che questo tema consenta sempre nuovi spunti di riflessione e di maggiore approfondimento. È da rilevare, infatti, che le innumerevoli fattispecie che sostanziano il presupposto impositivo non sono tutte pacificamente definite, per cui spesso danno luogo a controversie che devono essere risolte in sede giurisdizionale.

Fatta questa breve, ma doverosa, premessa è opportuno procedere all'esame del presupposto oggettivo della Tarsu, per poi soffermarci sulla vicende relative ai soggetti passivi.

Il presupposto impositivo, disciplinato dall'art. 62 del d.lgs. 507/93, è identificato "nell'occupazione o nella detenzione di locali od aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, fatta eccezione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni sulla base della superficie occupata e non sul numero dei componenti il nucleo familiare".<sup>2</sup>

Il successivo articolo, nel contemplare espressamente e distintamente come debitori della tassa coloro che "occupano" oppure quelli che "detengono" il bene assoggettato a tributo, chiaramente inserisce nella seconda categoria non solo i soggetti esercenti la detenzione della cosa nei sensi e nei limiti sta-

<sup>1</sup> La TARSU è stata istituita dalla legge del 20 marzo 1941, n. 366, con la quale il Legislatore ha operato una completa revisione delle previgenti norme in materia di raccolta e trasporto di rifiuti solidi urbani contenute nel T.U.F.L. (R.D. del 14 settembre 1931, n. 1175) che già prevedeva un corrispettivo per il ritiro e trasporto dei rifiuti domestici. Il tributo in parola è stato inizialmente oggetto di una sostanziale revisione ad opera del D.P.R. del 10 settembre 1982, n. 915, per poi essere integralmente ridisciplinato dal d.lgs. del 15 novembre 1993, n. 507 attraverso il quale il Legislatore, pur mantenendo pressoché inalterato l'impianto generale del tributo, ne ha ridefinito i caratteri rendendo più marcata la sua natura di "tassa" attraverso il rafforzamento del legame tra la sua corresponsione e la prestazione del servizio pubblico di rimozione dei rifiuti. Al d.lgs. n. 507/1993 hanno fatto seguito numerosi altri provvedimenti modificativi: un'importante tappa dell'evoluzione della tassa è, indubbiamente, individuabile nel d.lgs. del 05/02/1997, n. 22 (c.d. Decreto Ronchi) il quale ha segnato una profonda evoluzione in materia di legislazione ambientale ed ha notevolmente cambiato nei suoi aspetti strutturali la TARSU. Per un approfondimento della questione si rinvia a P. BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte Speciale, 2002, 359 ss. Cfr. anche MARINO-FALLACARA-MOTTURA, *Tassa comunale e provinciale sull'occupazione di spazi ed aree pubbliche e Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, 311 ss. nonché 335 ss. Per una disamina puntuale dell'argomento si rinvia a G. DE BENEDETTO, *La tassa smaltimento rifiuti e la nuova tariffa del decreto Ronchi*, Maggioli, 2001.

<sup>2</sup> In relazione all'individuazione delle superfici tassabili ai fini TARSU cfr. GIOVANARDI, *La definizione di aree tassabili ai fini TARSU: esclusioni ed esenzioni delle superficie produttive di rifiuti speciali?* in "Finanza loc.", 2006.

biliti dall'art. 1140, 2° co., c.c.; né, tanto meno, intende rivolgersi “esclusivamente al conduttore, affittuario, e/o locatario dell'immobile”; bensì assoggettata alla tassa chiunque possa disporre a qualsiasi titolo (proprietà, possesso, detenzione) del locale, quand'anche di fatto non lo occupi, essendo la categoria degli occupanti materiali contemplata a parte.<sup>3</sup>

Secondo il suddetto articolo, invero, è assolutamente indifferente il contenuto e l'esistenza stessa del titolo, giuridico o di fatto, in base al quale un'area od un locale siano occupati o detenuti in quanto la tassa deve essere corrisposta per il solo fatto oggettivo della occupazione o della detenzione dal soggetto che occupi o detenga locali o aree scoperte.

La tassa *de qua* è collegata, dunque, al fatto oggettivo della detenzione e/o dell'occupazione e prescinde del tutto dal titolo che, di volta in volta, può intervenire a legittimare l'occupazione e/o la detenzione stesse.<sup>4</sup>

Dalla dizione letterale della norma si evince come il legislatore delegato abbia voluto assoggettare al pagamento del tributo esclusivamente l'effettivo occupante di locali che usufruisce del servizio di raccolta rifiuti, prescindendo, dunque, dal titolo legittimante l'occupazione stessa, essendo significativa unicamente l'attitudine a produrre rifiuti.

Continuando nella disamina della normativa di settore dedicata a questa imposta è di pregnante rilievo, ai fini della risoluzione del caso in commento, la norma successiva.

La pretesa mancanza di soggettività passiva per la debenza del tributo, sul presupposto che esso ricorrente non sarebbe né “occupante” né “detentore” dell'immobile, è difatti infondata alla luce soprattutto dell'art. 64 del d.lgs. cit. che subordina la cessazione del rapporto tributario ad una comunicazione che il contribuente deve fare all'amministrazione finanziaria.

Il predetto articolo, recante la disciplina dell'inizio e cessazione dell'occupazione, al 3° comma dispone infatti che “la cessazione, nel corso dell'anno, dell'occupazione o detenzione dei locali ed aree, dà diritto all'abbuono della tassa a decorrere dal 1° giorno del bimestre solare successivo a quello in cui è stata presentata la denuncia della cessazione, debitamente accertata”.

Il legislatore fiscale ha quindi espressamente subordinato la risoluzione del rapporto giuridico d'imposta alla presentazione, da parte del soggetto passivo, di una dichiarazione di cessazione dell'occupazione o detenzione.

Muovendo da queste considerazioni è agevole affermare che la Commissione adita avrebbe potuto far riferimento esclusivamente a questa norma *ad*

<sup>3</sup> Così Cass., 5 novembre 2004 n. 21212 in “Giust. Civ. Mass.”, 2004, 11.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. 23 gennaio 2004 n. 1179 in “Giust. Civ. Mass.”, 2004, 1.

*hoc* prevista nel nostro sistema per stabilire che l'ex socio risulta ancora soggetto passivo d'imposta.

La strada invece scelta è stata quella, come già detto, del richiamo alla normativa civilistica. A questa si dedica il successivo paragrafo nell'intento non soltanto di dimostrare quanto lo stesso richiamo sia stato pleonastico, ma altresì allo scopo di prospettare che una diversa disposizione del codice civile, più attinente al caso *de quo*, si sarebbe potuta richiamare quando si fosse ritenuta non esaustiva la disciplina del decreto 507/93.

### 3. L'irrelevanza delle norme del codice civile sulla fattispecie tributaria

L'aspetto più opinabile della decisione in commento è, come si accenna in premessa, il richiamo operato dai giudici di appello alle norme del codice civile.

In particolare i giudicanti nel respingere l'appello del ricorrente hanno fatto riferimento agli artt. 1235-1268-1273 del codice civile relativi alla novazione dell'obbligazione e precisamente alla modificazione soggettiva nel lato passivo.

Il primo di detti articoli statuisce che quando un nuovo debitore è sostituito a quello originario, che viene liberato, si osservano le norme dettate in materia di delegazione, espromissione e accollo.

Delegazione a promettere e accollo sono schemi funzionalmente omogenei mediante i quali i privati possono addivenire o a una modificazione soggettiva dal lato passivo o alla nascita di una nuova obbligazione (solidale o sussidiaria) a seconda che vi sia stata liberazione del debitore originario.<sup>5</sup>

Naturalmente per il creditore non è indifferente la persona del debitore a causa della maggiore o minore solvibilità e della maggiore o minore garanzia che offre il suo patrimonio, e quindi una modificazione del lato passivo non può concepirsi a prescindere dall'adesione del creditore (v. le stesse del codice civile dinanzi richiamate).

La liberazione del debitore originario non può avvenire dunque contro la volontà del creditore, il quale invece, in caso di vicenda strutturata come cumulativa, può vedere il proprio credito garantito non più dal solo patrimonio del debitore originario ma anche da quello del terzo che diviene debitore.

L'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solo

<sup>5</sup> Con la delegazione liberatoria o accollo con liberazione del debitore originario a seguito di adesione da parte del creditore, in caso di insolvenza il creditore non ha azione contro il debitore originario liberato a meno che l'insolvenza del nuovo debitore sussisteva al tempo in cui assunse il debito nei confronti del creditore e quindi il debitore originario non è liberato.

se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo. Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo. Il terzo è comunque obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito, e può opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta.

Tali nozioni generali – del tutto ovvie – sono richiamate a sol fine di completezza nello svolgimento del commento nonché per sostenere che il ragionamento seguito dalla Commissione sia, in relazione al caso di specie, alquanto macchinoso.

Gli artt. 1235-1268-1273 c.c., dettati principalmente per regolare i rapporti giuridici tra privati che sorgono a seguito della manifestazione di volontà di cedere un proprio debito, non possono essere utilizzati per dirimere la controversia in esame, perché l'Amministrazione finanziaria non può convenire con il debitore principale la cessione del debito e la liberazione dello stesso.

In materia di imposte, difatti, la delegazione esterna o l'accollo esterno non solo sono messi in dubbio, ma sono da negare a priori quando hanno per oggetto il trasferimento del lato passivo del rapporto di imposta, con la liberazione del debitore designato dalla legge d'imposta.<sup>6</sup> Si potrebbe configurare solamente un accollo interno – patto tra il socio accomandatario cessionario che si impegna a pagare il debito del socio accomandatario cedente – che produce effetti esclusivamente fra le parti senza attribuire alcun diritto al creditore e senza modificare l'originaria obbligazione.

Per tale ragione la scelta dei giudici d'appello, non sembra cogliere nel segno.

#### 4. La possibile valorizzazione, in funzione della decisione, di un altro aspetto giuridico caratterizzante la fattispecie

Se non fosse stato sufficiente alla decisione il semplice – e a nostro avviso esaustivo – richiamo all'art. 64 del d.lgs. 507/93, questa della disciplina societaria sarebbe stata la chiave risolutiva per il caso di specie.

Intendiamo riferirci al fatto della mancata “comunicazione della cessione delle quote sociali” al quale la sentenza ha accennato connettendovi (v. il *quindi* nella motivazione) la possibile “cessazione dell'attività”.

Va premesso che in forza del principio della pubblicità dichiarativa (o legale) il recesso di un socio, di una società in accomandita semplice, esplica effetti nei confronti dei creditori sociali solo a far data dalla relativa annota-

<sup>6</sup> Così M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, op. cit., 91.

zione sul certificato camerale, che ha funzione di pubblicità notizia, opponibile ai terzi;<sup>7</sup> sino al perfezionamento di tale annotazione, il socio receduto risponde nei confronti del Fisco delle obbligazioni tributarie maturate a quella data.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Nel nostro ordinamento giuridico, per le società di persone, e quindi anche per la società in accomandita semplice, è previsto un regime legale di pubblicità che è assicurato mediante l'iscrizione nel registro delle imprese dei fatti costitutivi o modificativi della società. Nel registro delle Imprese vanno annotate, oltre alla costituzione, tutte le successive modificazioni che possono intervenire nella vita di un'impresa. Tale iscrizione risponde all'esigenza di consentire, a chiunque ne abbia interesse, di acquisire facilmente conoscenza dell'esistenza delle singole imprese e delle più importanti notizie a esse relative. In base a tale principio il recesso di un socio di una società in accomandita semplice esplica effetti nei confronti dei creditori sociali solo a far data dalla relativa annotazione sul certificato camerale, che ha funzione di pubblicità notizia, opponibile ai terzi; sino al perfezionamento di tale annotazione, il socio receduto risponde nei confronti del fisco delle obbligazioni tributarie maturate a quella data. In mancanza della dovuta pubblicità il socio è responsabile nei confronti dei terzi anche per le obbligazioni contratte dalla società dopo la cessazione del rapporto giuridico particolare, salvo il diritto di regresso nei confronti degli altri soci. In tal senso Cass. 4 agosto 2004 n.14962 in "Giust. civ. Mass." 2004, 7-8; Cass. 16 giugno 2004 n. 11304 in "Giust. Civ. Mass.", 2004, 6 e in "Fallimento", 2005, 521 con nota di PROTO; Cass. 5 ottobre 1999 n. 11045 in "Foro It.", 2001, I, 1034 e Cass. 11 agosto 1972 n. 1668. In tal caso, tuttavia, trova applicazione, la disposizione dell'articolo 2304 c.c., secondo il quale è vietata la pretesa di pagamento nei confronti del socio che non sia stata preceduta dalla escussione del patrimonio sociale, con la conseguenza che l'Amministrazione procedente deve fornire adeguata prova dell'inutile esperimento del *beneficium excussionis*. Il beneficio di escussione concesso ai soci illimitatamente e solidalmente responsabili di una società di persone si attegga, peraltro, diversamente a seconda che si tratti di società in nome collettivo, società in accomandita semplice, o società semplice, la cui disciplina si applica anche alla società di fatto. Nel caso delle Snc e delle Sas, è onere del creditore (e quindi dell'Amministrazione finanziaria) dover provare il tentativo di preventiva escussione del patrimonio sociale, non bastando allo scopo l'apodittica affermazione di mancanza di beni sociali su cui esercitare proficuamente l'azione volta al recupero delle obbligazioni nascenti dai rapporti tributari della società Sul punto cfr. Cassazione, sentenza n. 7000/2003 in "Giust. Civ. Mass.", 2003, 5 e n. 13183/1999 in "Dir. e prat. soc.", 2000, 82 (con nota di NISIVOCCIA).

Nel caso della società semplice, invece, il socio cui è richiesto il pagamento dei debiti sociali può invocare il beneficio indicando i beni sui quali il creditore può agevolmente soddisfarsi. In tal senso Cass. 23 dicembre 1983 n. 7582, in "Giur. it.", 1984, I, 1. In dottrina cfr. A. MONTI, *Brevi annotazioni in tema di beneficium excussionis nella disciplina tributaria*, in "Rass. trib.", 1985, II, 65 e, più in generale, A. ALIBRANDI, *Sul beneficium excussionis in materia di società di persone*, in "Arch. civ.", 1991, 513.

<sup>8</sup> Gli effetti dell'iscrizione e della pubblicità legale sono diversi: efficacia dichiarativa, efficacia costitutiva, efficacia normativa e pubblicità notizia. L'efficacia dichiarativa si produce a seguito dell'iscrizione di atti o fatti da parte delle società di persone e consiste nel portare a conoscenza e quindi nella opponibilità a terzi del fatto o atto iscritto individuando quindi una presunzione *iuris et de iure*. L'omessa trascrizione non incide sulla validità dell'atto, ma sulla sua opponibilità. L'atto non trascritto è valido ma è inefficace rispetto a terzi a meno che non si provi che i terzi ne avessero comunque avuta conoscenza individuando così una presunzio-

La *regula juris* è quella secondo la quale la responsabilità del socio receduto dal contratto societario riguarda invero tutte le obbligazioni sociali insorte prima del recesso, ivi comprese, oltre a quelle di origine negoziale, le obbligazioni (quali quelle tributarie) aventi la propria fonte direttamente nella legge,<sup>9</sup> atteso che – secondo quanto il Giudice di legittimità ha ribadito anche con una recente pronuncia<sup>10</sup> – nessuna norma speciale tributaria deroga alla disciplina generale del codice civile in tema di responsabilità per le attività sociali.

E dunque, ricollegata alla dedotta (dal ricorrente) ed accertata cessione a terzi delle quote sociali, la norma di diritto civile che avrebbe potuto offrire ausilio per la risoluzione del caso deciso poteva essere rinvenuta nella disciplina concernente il recesso dei soci e le relative conseguenze.

ne *iuris tantum*. Sul punto cfr. F. ZINI, *Commento alla sentenza della Cassazione, sez. V, del 26 febbraio 2002 n. 2812*, in “Notariato”, 2003 pag. 159. L’efficacia costitutiva si ha quando senza iscrizione l’atto non è produttivo di effetti, nei confronti dei terzi (efficacia costitutiva parziale) o anche fra le parti (efficacia costitutiva totale). È il caso dell’art. 2331 c.c. che alla iscrizione nel Registro delle Imprese delle società di capitali collega, con effetto diretto, la nascita e il conseguimento della personalità giuridica. Con l’efficacia normativa l’iscrizione non ha valore costitutivo ma in sua mancanza non si applica la disciplina organizzativa indicata nell’atto ma un’altra di carattere residuale. La pubblicità notizia tipica delle iscrizioni nella sezione speciale del registro ha il solo scopo di divulgare la notizia, ma per opporre il fatto o l’atto ai terzi bisogna sempre provare che questi ultimi ne erano a conoscenza. Per una completa disamina sull’argomento si rinvia a B. LIBONATI, *Diritto commerciali impresa e società*, Giuffrè Editore, 2005, 35 ss.

<sup>9</sup> L’inclusione delle obbligazioni tributarie tra le obbligazioni sociali per le quali è prevista la responsabilità del socio discende dalla circostanza che tale disposizione normativa deve qualificarsi, come evidenziato dalla Cassazione con la sentenza n. 10584/2007, in “Giust. Civ. Mass.”, 2007, 5 “come una norma a oggetto generale, nel senso che il suo oggetto è il genere dell’obbligazione sociale, all’interno del quale debbano essere ricomprese anche le obbligazioni legali e a livello inferiore l’obbligazione tributaria”. Una lettura restrittiva della norma, limitata unicamente alle obbligazioni di origine negoziale, con esclusione di quelle che rinvenono la loro fattispecie genetica nella legge, come nel caso delle obbligazioni tributarie, vanificherebbe, infatti, la portata precettiva di carattere generale della disposizione. Sotto tale profilo, con la sentenza in commento, è stato ancora una volta confermato l’orientamento giurisprudenziale secondo cui la disciplina civilistica non è derogata da speciali norme tributarie. In tal senso cfr. Cassazione n. 2215/2006 in “Giust. Civ. Mass.”, 2006, 2 e n. 5624/1997 in “Giust. Civ. Mass.”, 1997, 1043 per le obbligazioni contributive previdenziali.

<sup>10</sup> Così Cass. 2283/2007 in “Guida al Diritto”, 2007, 41 nella quale i giudici di legittimità hanno sostenuto che il socio illimitatamente responsabile se recede dalla società conserva la sua responsabilità per tutte le obbligazioni sociali insorte prima del recesso. Cfr. anche Cass. 22 maggio 2006 n. 12014 in “Giust. Civ. Mass.”, 2006, 5; 25 giugno 2003 n. 10093 in “Riv. Dir. Trib.”, 2003, II, 925 (con nota di BOLETTI); 4 maggio 2001 n. 6220; 5 febbraio 2001 n. 1592 in “Giust. Civ. Mass.”, 2001, 203 in merito al rapporto tra la norma speciale tributaria e la disciplina generale del codice civile.

Il riferimento è ovviamente all'art. 2290 del codice civile ai sensi del quale, il socio receduto, ancorché per la sua posizione sia illimitatamente responsabile per le obbligazioni sociali, non risponde di quelle assunte dopo il suo recesso, quando lo stesso sia stato oggetto di idonea pubblicità o, comunque, anche in assenza di pubblicità adeguata, quando si dimostri che i creditori sociali ne fossero comunque informati di fatto o non ne furono informati per loro colpa.

La *ratio* di tale disposizione deve essere di sicuro individuata nella tutela dell'affidamento dei terzi, in riferimento ad una situazione che, sia pure limitatamente ad un socio, modifica il contratto sociale.<sup>11</sup>

Il regime previsto dall'art. 2290 appare di generale applicazione in quanto non è dato riscontrare alcuna disposizione di legge che ne circoscriva la portata al campo delle obbligazioni di origine negoziale, con esclusione di quelle che trovano la loro fonte nella legge.<sup>12</sup>

D'altro canto, che la richiamata norma, assieme all'art. 2300, operi anche in relazione alle obbligazioni verso l'Erario risulta specificatamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Suprema Corte, laddove ha affermato che, qualora l'amministratore di una società non provveda tempestivamente alla richiesta di iscrizione, nel registro delle imprese, della modificazione dell'atto costitutivo rappresentata dal recesso del socio dalla società, il socio non può opporre il recesso non iscritto e non comunicato, poiché egli ha il potere di sostituirsi all'amministratore inerte e, in ogni caso, è gravato, *medio tempore*, dell'onere di comunicare all'amministrazione l'intervenuto recesso.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> La responsabilità illimitata del socio receduto non viene meno ove il recesso non risulti da pubblicità adeguata quale l'iscrizione nel registro delle imprese, non essendo sufficiente, ai fini della tutela dell'affidamento degli enti creditori, la cancellazione del socio dagli elenchi delle Camere di Commercio e l'avvenuta registrazione della scrittura privata di recesso dalla società. Sul punto v. *Sub art. 2290*, in *Commentario breve al codice civile*, a cura di G. Cian, 2005. Cfr. inoltre Cass. n. 508/1991 in "Fallimento", 1991, 489; "Giust. Civ.", 1991, I, 860; "Nuova giur. civ. commentata", 1991, I, 899 e "Giur. it.", 1991, I, 860. V. anche Cass. 2639/01 in "Giur. civ. Mass.", 2001, 307

<sup>12</sup> In tal senso Cass. civile, Sez. Trib., 1 febbraio 2006 n. 2215 in "Giust. Civ. Mass.", 2006, 2.

<sup>13</sup> Così Cass. 2215/2006 cit. Conf. Cass. 2812/2002 in "Giust. Civ. Mass.", 2002, 318 e 11569/2002. Secondo l'insegnamento giurisprudenziale e dottrinario, la dichiarazione di recesso appartiene alla categoria dei negozi giuridici unilaterali e recettizi idonei, come tali, a produrre effetti dal momento stesso della loro comunicazione ai soggetti destinatari Vedi, tra gli altri, Cass. 18 novembre 1975 n. 3869 in "Dir. Fall.", 1976, II, 199; App. Milano 18 maggio 1983, in "Le società", 1984, 878; Trib. Torino 9 febbraio 1978 in "Giur. comm.", 1979, II. In dottrina MONTECCHIARI, *I negozi unilaterali a contenuto negativo*, Milano, 1978; GIANPICCOLO, *La dichiarazione recettizia*, Milano, 1959.

In definitiva, se è vero che la cessione della quota ed il conseguente recesso dalla società, cui era riferibile il dato oggettivo dell'occupazione o della detenzione, si sarebbero configurati – quando fossero stati portati a conoscenza dell'ente impositore – come il “fatto” giuridico liberatorio dell'obbligazione tributaria, perché in grado di interrompere comunque il legame tra il socio e la società (quand'anche questa avesse continuato nell'occupazione o nella detenzione dell'immobile), è altrettanto vero che l'inosservanza degli adempimenti di pubblicità circa la cessione della partecipazione societaria avrebbe comunque lasciata inalterata la soggettività passiva dell'obbligazione tributaria.

Il recesso, infatti, funziona come fatto soggettivo che determina il venir meno dell'obbligazione tributaria in capo al socio cedente.

Alla luce delle considerazioni che precedono sembrerebbe, quindi, potersi coerentemente concludere che un percorso alternativo, maggiormente aderente al profilo tributario della vicenda, avrebbe imposto di ricondurre la fattispecie in oggetto prioritariamente all'art. 64 d.lgs. 507/93.

Tale posizione potrebbe essere eventualmente consolidata attraverso il richiamo all'art. 2290 c.c. il quale, regolando il recesso del socio, anche in virtù del rinvio operato dall'art. 2315 c.c., si presta, senza dubbio, ad essere utilizzato in riferimento alle vicende modificative della compagine sociale di una società in accomandita semplice.

**TOSAP - Ipotesi di infedele, inesatta o incompleta denuncia - Dati concernenti le condizioni per l'esonero dalla tassazione prevista dal comma 4 dell'art. 42 del d.lgs. n. 507/1992 - Configurabilità - Accertamento in rettifica - Necessità - Emissione della cartella di pagamento non preceduta dall'accertamento - Illegittimità.**

**IDEM - Esonero dalla tassazione in ragione della misura dell'impianto occupante - Onere della prova - Spettanza - Regime dell'eccezione in appello.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Forleo – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 76 del 13 febbraio 2008.

*L'inesatta o incompleta indicazione, nella prescritta denuncia, degli elementi in base ai quali debba ritenersi non tassabile un'occupazione di un'area pubblica (nella specie, in relazione ad impianti pubblicitari*

*installati sulla strada pubblica, la mancata precisazione circa le dimensioni dei plinti di sostegno degli impianti) è configurabile come un caso di infedele, inesatta o incompleta denuncia che rende necessario un atto di accertamento in rettifica dell'ente impositore onde è illegittima l'iscrizione a ruolo del tributo disposta in assenza di tale atto.<sup>1</sup>*

*Costituisce eccezione nuova, inammissibile in appello, la questione sollevata dall'ente impositore circa la mancata comunicazione, da parte del contribuente, delle dimensioni dei plinti di sostegno degli impianti di pubblicità installati su strade pubbliche.<sup>2</sup>*

#### **Nota redazionale**

Dalla complessa motivazione della sentenza (che concerne anche altri punti della controversia) abbiamo ritenuto di estrarre le suindicate due massime per la singolarità delle affermazioni contenute nella pronuncia, entrambe meritevoli di qualche approfondimento e di qualche spunto di riflessione sui due punti specifici relativi l'uno all'onere di esatta denuncia ai fini dell'imposizione per occupazione di spazi ed aree pubbliche (art. 50, in relazione all'art. 42 comma 4° del d.lgs. n. 507/92), l'altro al concetto di eccezione in generale e a quello, conseguente, di eccezione nuova in appello (art. 57 del d.lgs. n. 546/92).

<sup>1</sup> Le esenzioni dall'imposta di che trattasi sono disciplinate, nel corpo del d.lgs. n. 507/93, dall'art. 49 con riferimento ai soggetti occupanti o agli aspetti funzionali dell'occupazione.

Se pur non è qualificata come esenzione, l'ipotesi di "non tassabilità" prevista dal comma 4° dell'art. 42 (nel testo modificato dall'art. 3 comma 59 della legge n. 549 del 1995) del d.lgs. n. 507 del 1992 per le "occupazioni che, in relazione alla medesima area di riferimento, siano complessivamente inferiori a mezzo metro quadrato o lineare" costituisce certamente una fattispecie di esonero dalla tassazione e dunque un'eccezione – appunto in considerazione delle dimensioni dell'occupazione – alla regola generale (art. 38 primo comma) che "sono soggette alla tassa le occupazioni di qualsiasi natura effettuate... sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province".

Dal punto di vista del concessionario soggetto passivo dell'imposta (art. 39) obbligato alla denuncia (art. 50 del d.lgs. cit.), come considerare questa fattispecie di non tassabilità, se non come costitutiva di un diritto all'esonero dalla tassazione (un *contro-diritto* da far valere nei confronti del soggetto attivo dell'imposizione (lo stesso art. 39) in ragione delle dimensioni (mezzo metro quadrato o lineare)?

Se è così, e considerato che dall'obbligo della denuncia di cui all'art. 50 del d.lgs. non è esonerato il concessionario o l'occupante di fatto che occupi per meno di mezzo metro quadrato o lineare e, ancora, che l'art. 53 sanziona senza distinzione o esclusione alcuna l'omissione della denuncia, non dovrebbe ritenersi che l'onere di rappresenta-

re nella denuncia medesima (la quale deve indicare, tra l'altro, la superficie occupata), o comunque nello svolgimento dei rapporti con l'ente pubblico concedente, le dimensioni dell'occupazione, in quanto concretino l'ipotesi di esonero dalla tassazione, facciano carico al concessionario denunciante? (in tutte le fattispecie di esenzione dall'imposta, il riconoscimento della stessa avviene sempre sulla base di una dichiarazione del contribuente che ne vanta il diritto; si veda, per varie e diverse fattispecie d'imposta, le pronunce Cass. n. 2436 del 2004, n. 803 del 2003, n. 904 del 2002, n. 1004 del 2001, donde può trarsi il principio generale che l'esenzione è riconosciuta sulla base di una richiesta o di una dichiarazione del contribuente, naturalmente esaustiva in ordine alle condizioni soggettive ovvero oggettive dell'esenzione, secondo la specifica disposizione di legge che la concede).

E se la denuncia fosse manchevole sul punto dell'esonero dalla tassazione, si verterebbe in un caso di "infedeltà, inesattezza, o incompletezza" della denuncia medesima tale da rendere necessario l'atto di accertamento in rettifica – come imprescindibile presupposto per l'imposizione – anche nel caso in cui (come quello di specie: v. la motivazione: "i dati relativi ai cartelli pubblicitari installati sulle strade provinciali erano già in possesso della Provincia poiché" la concessionaria "li aveva indicati nel richiedere la concessione") al soggetto attivo dell'imposizione fossero già noti (desumibili dalla stessa denuncia del contribuente) i dati per il computo della tassa?

<sup>2</sup> Come si è detto, impugnando l'iscrizione a ruolo (la cartella di pagamento) il contribuente aveva opposto alla pretesa di imposizione di aver diritto all'esenzione prevista dal comma 4° dell'art. 42 del d.lgs. n. 507/93.

La sentenza ha negato ingresso alla controdeduzione dell'ente impositore (così argomentata per la prima volta in appello) che il contribuente – il quale sosteneva di aver titolo per fruire dell'esenzione a cagione proprio delle dimensioni (l'occupazione era inferiore a mezzo metro quadrato o lineare per ciascun impianto) – non aveva reso note (anche) le dimensioni dei plinti di sostegno degli impianti, avendo ritenuto che a tale eccezione fosse di ostacolo il disposto dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/92.

Detta norma vieta, infatti, che in grado di appello possano proporsi "eccezioni nuove che non siano rilevabili anche d'ufficio".

Sembrano utili, allora, alcune puntualizzazioni teoriche e giurisprudenziali.

In generale, dovrebbe ammettersi pacificamente che la ricorrenza in un caso specifico di una fattispecie di esenzione o di esonero dall'imposizione fiscale (come tale prevista da una norma tributaria) costituisce materia di un'eccezione che il contribuente oppone alla pretesa fiscale; e proprio di un'eccezione in senso sostanziale (o in senso stretto, che la dottrina processualistica configura come un contro-diritto), come fatto ostativo, impeditivo, rispetto alla pretesa fiscale. L'onere della prova circa le condizioni (elementi fattuali o situazioni soggettive) incombe tutto in capo al contribuente (basti richiamare una sola delle innumerevoli pronunce sul punto: la Cass. n. 903 del 2006), il quale, se – come nel caso di specie – l'esenzione è legata alla sussistenza di precise circostanze di fatto (come nel caso dell'esenzione che qui è in questione: *occupazioni che in relazione alla medesima area di riferimento siano complessivamente inferiori a mezzo metro quadrato o lineare*), deve darne – lui e non altri – compiuta ed esauriente prova.

Se questo è il contenuto dell'eccezione – la ricorrenza, nel caso che venga in questione, di una situazione di fatto sulla quale debba fondarsi il diritto all'esenzione, da opporre alla pretesa fiscale come fatto ostativo della stessa – sembra evidente che tutte le contestazioni, allegazioni, argomentazioni, prospettazioni, che per contrastare il punto svolgesse il soggetto impositore, non assumono esse la configurazione giuridica di eccezioni o controeccezioni bensì soltanto quella di mere argomentazioni difensive rispetto all'eccezione avente ad oggetto la spettanza della (il diritto alla) esenzione.

Il vietare l'ingresso in grado di appello, ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/92, alla contestazione dell'ente impositore che il contribuente (in relazione alla dimensione dell'impianto occupante l'area pubblica) “*non avesse comunicato le dimensioni dei plinti di sostegno degli impianti*”, avrebbe richiesto che fosse stata fatta chiarezza sulla configurazione giuridica di tale contestazione, tenendosi conto che la norma dinanzi richiamata, proprio escludendo dal divieto di proponibilità in appello delle eccezioni rilevabili d'ufficio, rafforza l'idea (se ve ne fosse bisogno) che oggetto del divieto siano le eccezioni in senso stretto e non le mere argomentazioni difensive della parte contro la quale l'eccezione (sempre in senso stretto o sostanziale) è proposta : anche qui sia ritenuto sufficiente il solo richiamo della pronuncia Cass. n. 5896 del 2002: *Le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di una eccezione non costituiscono a loro volta eccezioni in senso tecnico, le quali sono costituite da quelle ragioni delle parti su cui il giudice non può pronunciarsi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse parti.*

**TASSE AUTOMOBILISTICHE - Accertamento - Avviso emesso oltre il termine previsto dall'art. 2 comma 37 della L. n. 350/2003 - Legittimità - Deroga al termine triennale di prescrizione - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 52 del 23 maggio 2008.

*In tema di tasse automobilistiche è legittimo l'avviso di accertamento emesso dalla Regione Puglia entro il termine del 31/12/2005 ex art. 2 comma 37 della L. n. 350/2003, in deroga alla prescrizione ordinaria triennale prevista per la riscossione di tale tributo.*

## PROCEDIMENTO E CONTENZIOSO

### **ACCERTAMENTO - Analitico - Induttivo - Parziale - Esercizio - Modalità.**

Comm.Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 63, parte I, del 15 maggio 2008.

*In tema di accertamento l'Amministrazione finanziaria dispone di ampie facoltà, ben potendo ricorrere a differenti tipologie di metodi accertativi: analitico, sintetico, induttivo. Tale esercizio è governato dal principio della riserva di legge giusta il quale l'adozione dell'uno o dell'altro metodo è soggetta a precise condizioni normative, dalle quali non solo l'Ufficio non può discostarsi ma che costituiscono parte fondamentale dell'iter della motivazione degli atti impositivi.*

### **ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Verifica della realtà aziendale - Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Augenti). Sent. n. 1 del 12 gennaio 2009.

*Le risultanze degli studi di settore non rappresentano l'ammontare dei ricavi effettivamente attribuibile a un determinato contribuente, ma costituiscono solo una "ipotesi possibile" e non verificata (una congettura) di tale ammontare: un'ipotesi che necessita di essere "verificata" nella realtà.*

*Tale verifica dovrà avvenire sulla base degli elementi direttamente acquisiti dall'Ufficio o forniti dal contribuente in sede di contraddittorio. Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno attentamente valutate, motivando sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse.*

### **ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Maggior reddito determinato sulla base degli studi di settore - Riferimento alla spe-**

**cifica attività svolta dal contribuente - Necessità - Divergenza tra il reddito dichiarato e quello determinabile sulla base degli studi di settore - Requisito della gravità - Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 60 del 7 ottobre 2008.

*In tema di accertamento basato sui cosiddetti studi di settore (art. 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993), l'incongruenza tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati dal contribuente e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività ovvero dagli studi di settore, oltre a dover essere rilevata con riferimento allo specifico settore di attività del contribuente, deve essere altresì "grave" onde è illegittimo l'accertamento di maggior reddito ogni qualvolta detta divergenza appaia oggettivamente mancante del requisito della gravità.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Sussistenza di gravi incongruenze - Necessità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente – Relatore: Marino). Sent. n. 116 del 21 maggio 2008.

*In base all'art. 62 sexies del d.l. n. 331/1993 l'accertamento basato sugli studi di settore in presenza di una contabilità formalmente corretta ma sostanzialmente non veritiera è legittimo nel caso in cui emergono gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dai suddetti studi, senza che sia necessario il concorso di ulteriori condizioni.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Nozione di "modesta entità" - Individuazione in concreto - Mezzi.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente – Relatore: D'Innella). Sent. n. 50 del 27 giugno 2008.

*Ai fini del giudizio di legittimità di un accertamento del reddito basato*

*sui c.d. studi di settore, applicabili, secondo il disposto dell'art. 10 comma 1 della Legge n. 416 del 1998 come modificato dalla Legge finanziaria 2007, anche in presenza di "scostamenti di modesta entità", è da ritenersi che sia rimesso all'interprete dare un concreto valore numerico al concetto di modesta entità al fine di pervenire all'individuazione in concreto della soglia minima entro cui la rettifica del reddito possa ritenersi giustificata.*

### **Nota dell'avv. Luca Lubelli**

#### ***Studi di settore: è rimessa al Collegio la valutazione della reale rilevanza delle incongruenze accertate?***

La decisione della Commissione Regionale Pugliese affronta il tema del valore probatorio degli studi di settore nella prospettiva della necessità, da parte della Amministrazione Finanziaria, di avvalorarne l'utilizzo con una adeguata motivazione, soprattutto quando, come nel caso di specie, emergono scostamenti, per quanto concerne i ricavi, di "modesta entità".

Come è noto gli studi di settore hanno il fine di individuare tecnicamente, nell'ambito di una popolazione di contribuenti, "la funzione atta a spiegare il loro comportamento economico (matematicamente) normale; ciò al fine di desumere l'entità "attesa" del presupposto di imposta attribuibile a ciascuno di essi in sede di accertamento, procedimentale o processuale".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Così VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 148 e ss. Lo stesso Autore ritiene che "gli studi di settore, non essendo prove, possono tuttavia entrare a far parte della prova negli stessi termini in cui la logica estimativa (tecnica) può aiutare efficientemente nel giudizio l'argomento retorico-dialettico (se questo ha ad oggetto "fatti eticamente determinabili" ed è veicolato da "strumenti attuativi etici") o il ragionamento probabilistico (quando ha ad oggetto "fatti scientificamente determinabili" in un ambito costituito da "strumenti attuativi scientifici")".

Per maggiori approfondimenti sugli studi di settore come prove, si rinvia a: FANTOZZI, *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in "Atti del convegno di studi I nuovi studi di settore", allegato al "Fisco" n. 25 del 19.06.2000; FEDELE, *Rapporti tra i nuovi metodi di accertamento ed il principio di legalità*, in "Il nuovo accertamento tributario, tra teoria e processo", a cura di PREZIOSI, Roma-Milano, 1996, 45; GALLO, *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in "Atti del convegno di studi I nuovi studi di settore", op. cit.; MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000 206; TESAURO, *L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche: teoria giuridica e prassi degli uffici*, in "Boll. Trib", 1981, n. 7, 491 ss.; BASILAVECCHIA, *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in "Rass. Trib.", 1994, 278 e ss.; ID., *Tecniche difensive in materia di rettifiche basate su coefficienti*, in

Ma al di là della rilevanza, ai fini di prova, che si intende attribuire alle risultanze degli studi di settore (si sono avanzate, al riguardo, in relazione alla maggiore o minore pregnanza, le ricostruzioni giuridiche in termini di presunzioni semplici, presunzioni legali relative, fatti di mera conoscenza o massime di comune esperienza), deve riconoscersi come l'eventuale rettifica dei ricavi dichiarati, fondata sull'applicazione degli studi di settore, non possa trascurare la specifica situazione del contribuente, rispetto ai calcoli statistico-probabilistici, affinché vengano adattati, al soggetto passivo, i dati di mera normalità economica espressi dagli studi.<sup>2</sup>

La Giurisprudenza di merito è univoca, da tempo, nel considerare indispensabile la prova, da parte dell'Ufficio, della "grave incongruenza" rispetto alle risultanze degli studi, mere presunzioni semplici, e pertanto non utilizzabi-

"Riv. Giur. Trib.", 2003, 561; DI PIETRO, *Rilevanza sostanziale delle nuove procedure di accertamento*, in AA.VV., "Il nuovo accertamento tributario, tra teoria e processo", op. cit., 29.

Per LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, l'importo dei ricavi e compensi determinato in base agli studi di settore avrebbe valore di presunzione legale relativa; per cui l'uso degli studi sarebbe sufficiente *ope legis* ad assolvere l'onere della prova gravante sull'ufficio. Pertanto la necessità di assolvere l'onere della prova contraria si sposterebbe sul contribuente. Nello stesso senso GALLO, *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in "Atti del convegno", op. cit.; GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, 316.

CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 640, indica come negli studi di settore si potrebbe scorgere una presunzione legale relativa in ordine al presupposto del tributo (*an*) ed una presunzione "legale impropria" in ordine alla determinazione (*quantum*) dei ricavi e dei compensi. Negli stessi termini RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 311, nella parte in cui afferma che con l'art. 62 sexies del d.l. n. 311/1993 il legislatore ha "legittimato l'amministrazione finanziaria ad operare un collegamento in chiave presuntiva tra il reddito imponibile assunto nella sua dimensione effettiva e quello scaturente dagli studi di settore".

Cfr. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfetarie*, Milano, 1999, 14 e ss, ritiene gli studi di settore non dei mezzi presuntivi di prova, bensì delle predeterminazioni normative; GIORGI, *L'accertamento basato sugli studi di settore, obbligo di motivazione ed onere della prova*, in "Rass. Trib.", n. 3/2001, 689, considerando che gli studi individuano un intervallo di confidenza (ossia una fascia di valori) e non un fatto puntuale in realtà altro non sono che "massime di comune esperienza" tecnica.

<sup>2</sup> In questo senso, BEGHIN, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione, quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'art. 62-sexies comma tre del d.l. n. 331/93: un'adeguata reazione alla connotazione statistico-probabilistica degli studi di settore (nota a CTP Milano, VIII, 18 aprile 2005 n. 60)*, in "Riv. Dir. Trib.", 2005, II, 452, ss.; per cui gli studi "non possono integrare, da soli, la motivazione e il fondamento di una verifica presuntiva pena, altrimenti, il sostanziale e illegittimo aggiramento di quel basilare obbligo informativo a cui l'Ufficio è tenuto in relazione ai fatti e alle circostanze che giustificano il ricorso agli strumenti induttivi".

li da sole, dovendo “l’incongruenza fra i dati dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore, nell’ambito del principio dell’oneri della prova, essere supportata dall’analisi ed esame della realtà economica del soggetto verificato”.<sup>3</sup>

E “anche laddove il legislatore fiscale predisponga strumenti presuntivi, ovvero ausili statistici per facilitare l’attività di accertamento da parte dell’A.F., la ricostruzione del reddito, anche con ricorso al metodo induttivo, ha per obiettivo l’individuazione di un reddito reale ed effettivo non essendo ammesso alcun automatismo o determinazione forfetizzata della base imponibile”.<sup>4</sup>

Per altro a legittimare l’accertamento non è sufficiente aver garantito al contribuente il momento partecipativo, con l’invio del questionario o l’invito al preventivo contraddittorio, affinché lo stesso esponga i motivi che possono modificare il risultato parametrico, ma è necessario – in ogni caso – riscontrare, in fatto e in diritto, i risultati ottenuti dall’applicazione degli studi, con la reale capacità contributiva del soggetto, di modo che l’accertamento sia quanto più possibile attinente.

La Commissione Regionale per la Puglia, con altra condivisibile decisione,<sup>5</sup> ha per altro statuito come la mancata risposta al questionario o il mancato contraddittorio non costituisce motivo sufficiente per disattendere il contenuto della dichiarazione, “se l’ufficio non indica i fatti noti dai quali risalire, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, ad un fatto ignorato che giustifichi l’accertamento del maggior reddito e che legittimi l’inversione dell’oneri della prova a carico del contribuente”.

<sup>3</sup> CTP Benevento, sent. 31.10.2007 n. 224 in “Gius. Trib.,” 2008, p 54 e ss con nota di MAURO. Cfr. Corte Cass. sent. 21.04.2008 n. 10277; CTR Emilia Romagna, sent. 11.02.2008 e 29.10.2008 n. 98; CTR Sicilia sent. 10.06.2008 n. 57; CTR Toscana sent. 06.08.2007 n. 33; CTR Lombardia, 24.07.2007 n. 84; CTR Umbria, sent. 28.08.2007 n. 98; CTR Piemonte - sez. Torino, sez. XII, 12 maggio 2008; sent. n. 28/12/2008; CTR Piemonte, sez. XXVI, sent. 19.07.2006 n. 27/26/06; CTR Puglia, sez. I, sent. 19.05.2006 n. 42/01/06; CTP Milano, VII, 18 aprile 2005, sent n. 60/07/05; CTR Campania, sez. Salerno, sent. 20.12.2006 n. 189/12/06; CTP Macerata sez. III. sent. 17.05.2005 n. 36; CTP Lucca, sez. VI, sent. 12.06.2005 n. 11.

<sup>4</sup> CTP Rieti, sent. 30 settembre 2008 n. 125; cfr. CTR Piemonte, sez. Torino, sent 13 maggio 2008 n. 23 che legittima la ricostruzione induttiva a fondamento della rettifica del reddito dichiarato soltanto qualora l’A. F. “abbia posto in essere adeguata attività istruttoria esaminando nel concreto l’attività e la realtà aziendale, economica e patrimoniale del soggetto verificato”.

<sup>5</sup> CTR Puglia. Sez. Bari, sez. I, sent. 31 gennaio 2008 n. 10 che stabilisce inoltre come “gli accertamenti presuntivi obbligano l’Ufficio ad individuare presunzioni aventi i requisiti di cui all’art. 2729 c.c., mentre la mancanza di qualunque rilievo sulla contabilità o sulla dichiarazione del contribuente, ovvero di qualunque violazione di norme fiscali impedisce il disconoscimento automatico del reddito e la sua rielaborazione con calcoli parametrici che da soli non possono mai assurgere a prova presuntiva. Non possono quindi considerarsi presunzioni qualificate i risultati scaturenti dall’applicazione dei parametri che devono ritenersi soltanto l’ultimo atto – e non l’unico e principale – del procedimento di accertamento”.

A fronte dell'indirizzo ministeriale che ha considerato – da sempre – gli studi di settore presunzioni legali relative,<sup>6</sup> suscettibili di prova contraria da parte del contribuente, si registra il pensiero della Corte di Cassazione che ha ritenuto, da ultimo, che il loro contenuto aritmetico- statistico, deve trovare riscontro in altri indizi, tenendo sempre presente la necessità di rispettare l'art. 53 della Costituzione.<sup>7</sup>

Di recente il Legislatore è intervenuto con la Finanziaria 2008, disponendo, con norma di interpretazione autentica, che incombe sull'Amministrazione l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica e che, in ogni caso, i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli previsti dagli indicatori non sono soggetti ad accertamenti automatici.

Il nuovo disposto ha costretto la stessa Agenzia delle Entrate a rivedere la propria posizione, invitando i propri Uffici periferici a valutare attentamente le osservazioni proposte dai contribuenti nel contraddittorio preventivo, così da arrivare all'emissione di avvisi di accertamento non più standard, bensì adeguatamente motivati e personalizzati.<sup>8</sup>

In altre parole, l'Agenzia riconosce finalmente agli studi di settore il valore di presunzioni semplici, che necessitano dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, dovendosi, tenuto conto della determinazione del ricavo (solo) potenziale, valutare tutte le possibili variabili strutturali in grado di determinare il risultato concreto e diverso, ma non per questo illegittimo; risultati che, comunque, sono rimessi al prudente apprezzamento del Giudice, così come stabilito, in ambito generale, dall'art. 2729 del codice civile.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Circ. AGE 27.06.2002 n. 58/E.

<sup>7</sup> Corte Cass. sent. 09.02.2006 n. 17229 che riconosce agli studi di settore, il valore di “*atti amministrativi generali di organizzazione*”, insufficienti a legittimare – da soli – l'accertamento tributario. Cfr Cass. n. 22938 del 2007; n. 2891 del 2002 e n. 19163 del 2003.

<sup>8</sup> Circ. AGE 23.01.2008 n. 5/E. Cfr. Circ. AGE 22.05.2007 n. 31 e 12.06.2007 n. 38 che indicano la necessità, per gli Uffici, di verificare “*l'eventuale esistenza di cause che abbiano influito negativamente sul normale svolgimento dell'attività, indipendentemente dal fatto che si tratti o meno di situazioni coincidenti con quelle già contemplate dalla prassi amministrativa, così come la corretta attribuzione del cluster di riferimento all'attività effettivamente esercitata*”.

<sup>9</sup> Cfr. CTP Bari, sent. 18.02.2008 n. 14 che riconosce come “*l'A.F. non deve limitarsi al mero richiamo di dati aritmetici e statistici rinvenibili dallo studio, avendo l'onere di confortare la motivazione dell'atto impositivo notificato al contribuente con ulteriori dati e elementi obiettivi di riscontro della legittimità della pretesa erariale*”.

Per CTP Chieti, sez. V, sent. 20.02.2008 n. 10 lo studio di settore non costituisce circostanza *ex se* sufficiente in punto di motivazione, necessitando dell'esame di circostanze, dati elementi obiettivi e indiziari dai quali desumere lo scostamento dei valori dichiarati.

La decisione in rassegna mostra di uniformarsi correttamente alla Giurisprudenza prevalente, presupponendo come necessario, per l'adozione dell'accertamento induttivo attraverso gli studi di settore, la presenza della motivazione, da parte dell'Ufficio, che dimostri di aver effettuato anche l'operazione di "adattamento", al caso trattato, delle risultanze statistiche astrattamente applicabili.

Considerato abnorme l'utilizzo *sic et simpliciter* degli studi di settore, si deve altrettanto ammettere che le caratteristiche del singolo contribuente possono non coincidere con quelle calcolate dallo studio per giungere al ricavo presunto, come possono esistere particolari situazioni di fatto che condizionano le situazioni di "normalità" previste dalla legge.

In questo senso la Legge Finanziaria 2007 ha introdotto degli indicatori di normalità economica relativi a tutti gli studi di settore in vigore per il periodo di imposta 2006, nonché alcune nuove cause di esclusione dell'applicazione.

Da considerare poi la presenza di un intervallo di confidenza, cioè di un limite quantitativo entro il quale lo scostamento dal ricavo presunto, che fissa la congruità, è oltremodo possibile.

Soccorre distinguere allora, in merito all'applicazione degli studi settore, due ipotesi di divergenze constatabili (la prima generale, la seconda particolare), per le quali il contribuente può discostarsi (legittimamente) dai ricavi presunti. Per divergenza generale si intende la differenza dell'attività svolta normalmente dal contribuente rispetto a quella indicata, per gruppi omogenei, dai clusters di riferimento, le cui cause possono rinvenirsi nella diversa realtà produttiva in cui lo stesso opera, nella territorialità specifica, nelle diverse metodologie di esplicazione delle attività del settore.

Per divergenza particolare si interpreta invece l'eccezionalità della divergenza, propria del singolo contribuente, rispetto al corrispondente cluster di riferimento.<sup>10</sup>

Ed è proprio l'elenco normativo delle legittime cause di scostamento a fornire il riscontro di quanto affermato, trovando conferma di come il modello di attività definito dagli studi non è aprioristicamente assoluto, cosicché è indispensabile l'analisi – in concreto – della realtà produttiva sotto controllo.

Il Collegio Barese ha ritenuto, correttamente, di applicare i principi anzidetti, specificando come sia, inoltre, rimessa all'interprete la definizione del valore dello scostamento, se pur di modesta entità, in relazione all'attività del contribuente.

<sup>10</sup> Così FICARI, *Sulla metamorfosi degli studi di settore*, in "Rass. Trib.", n. 6/2008, p. 1558 e ss.

Nel caso posto all'attenzione dei Giudici però non sono emerse "gravi incongruenze" tra il dichiarato e l'accertato (che comunque obbligano l'Ufficio, qualora sussistenti, ad ulteriori accertamenti indiziari per raggiungere un risultato, in termini di presunzioni, grave, preciso e concordante), ma solo divergenze di "modesta entità" (riconducibili ad una differenza del 5% tra i ricavi presunti e quelli dichiarati).

Se per "modesta entità" si intende, come credo, lo scostamento all'interno del cosiddetto "intervallo di confidenza", come previsto dalla norma, la variazione accertata, posta in questo limite, sarà così evidente, che non potrà che essere considerata "fisiologica" per legge, ossia giustificata aprioristicamente dal Legislatore.

Nel caso *de quo* emerge *ictu oculi* la modesta entità della differenza, talché appare addirittura ultroneo riconoscere all'interprete il compito di stabilirne il valore di "modesta entità", laddove non riconducibile alla predeterminazione legislativa.

Cosicché appare evidente la correttezza della decisione in commento, laddove riconduce al "fisiologico" lo scarto del 5% tra il maggior ricavo rispetto a quanto dichiarato, così da essere del tutto compatibile e non contestabile con il metodo di ricostruzione induttiva del reddito.

Meritevole di pregio è infine l'assunto motivazionale della sentenza, nella parte in cui riconosce come la ricostruzione del valore della "modesta entità" non è asetticamente riconducibile a mere percentuali (nel caso trattato del tutto trascurabili), ma anche ad una ulteriore valutazione di tipo qualitativo.

Infatti, nell'accertamento giudiziale della congruenza dei dati rilevati dall'Ufficio, rispetto alla reale capacità reddituale del soggetto, è da intendere rimessa al Giudice la valutazione, non solo in termini quantitativi, ma anche qualitativi, dello scostamento assunto tra i ricavi dichiarati e quelli presunti.

### **ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Efficacia probatoria - Valore di presunzioni relative - Inversione dell'onere della prova.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Paracampo – Relatore: Moliterni). Sent. n. 101 del 9 ottobre 2008.

*L'efficacia probatoria degli studi di settore è quella derivante dalle presunzioni relative, tali da legittimare un giudizio di attendibilità dell'accertamento che su di essi si sia basato; detta presunzione compor-*

*ta l'inversione dell'onere della prova sicché può essere vinta dal contribuente attraverso la dimostrazione della verità ed effettività dello scarto tra il reddito dichiarato e quello accertato.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Prova presuntiva relativa - Prova contraria a carico del contribuente - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 6 del 25 settembre 2008.

*Il risultato degli studi di settore, pur potendo essere sufficiente ad assolvere l'onere della prova a carico dell'Ufficio, costituisce presunzione legale relativa, per cui è ammessa la prova contraria da parte del contribuente.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI – Studi di settore - Periodo di imposta di inizio attività - Fattispecie.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Augenti). Sent. n. 32 del 26 maggio 2008.

*Ai sensi del comma 4, art. 10 della Legge n. 146/98 relativo alle modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento, le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 del detto articolo non si applicano ai contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo di imposta ovvero che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.*

*Ai fini della presente controversia il periodo di imposta da prendere in considerazione quale inizio non è quello della data di richiesta della partita IVA, ma quello del primo effettivo esercizio dell'attività di impresa.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri presuntivi fissati dal D.P.C.M. del 1996 - Natura di atto di normazione**

**generale - Insussistenza - Autonomia del procedimento di emanazione - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Fini – Relatore: Pellegrini). Sent. n. 21 del 27 febbraio 2009.

*Il procedimento di formazione dei cosiddetti “parametri” da fissare con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri secondo l’art. 3 comma 184 e 186 della Legge n. 549 del 1995 e da utilizzare per la determinazione del reddito imponibile, ha carattere di specialità rispetto al disposto dell’art. 17 della Legge n. 408 del 1988, onde non può ravvisarsi una illegittimità del D.P.C.M. a cagione della mancata acquisizione del parere del Consiglio di Stato, che non è prevista dal suddetto procedimento di emanazione del decreto stesso; per di più, a quest’ultimo va riconosciuta la natura di atto amministrativo generale, la cui disapplicazione da parte del giudice è da escludere.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> All’autore della nota redazionale apparsa sul Massimario n. 1/2008 (pag. 88 e ss.), a commento di una pronuncia di segno contrario, appare che una chiarificazione auro-rale cominci a delinearsi sulla questione, atteso che finalmente l’attenzione dei giudici è stata rivolta al procedimento di formazione dei D.p.c.m. stabilito dall’art. 3 comma 186 della legge 28 dicembre 1995 n. 549 e sui rapporti tra tale disposto normativo con la disciplina generale dell’art. 17 della Legge n. 400 del 1988, concernente l’emanazione degli atti di normazione secondaria (i regolamenti).

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Presunzione di maggiori ricavi - Requisiti delle presunzioni: gravità, precisione, concordanza - Necessità - Fattispecie - Difetto dei requisiti - Illegittimità dell’accertamento.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Leoci). Sent. n. 115 del 16 ottobre 2008.

*Un semplice appunto che rechi l’annotazione di una data, di importo e del nominativo di un soggetto economico, rinvenuto presso un’impresa sottoposta a verifica tributaria e risultato privo di riscontro nelle scrit-*

*ture contabili della medesima, non costituisce prova presuntiva di acquisti non fatturati per difetto dei requisiti della gravità, precisione e concordanza sulla base dei quali fondare la presunzione circa il fatto ignoto. Ne consegue l'illegittimità dell'accertamento che sulla base dei suddetti appunti scritti abbia presunto a carico del soggetto indicato negli stessi maggiori ricavi non dichiarati.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Induttivo - Motivazione - Rinvio al processo verbale dei verificatori - Insufficienza - Illegittimità dell'accertamento.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ligorio – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 13 del 7 maggio 2008.

*L'acritico rinvio al processo verbale di constatazione e la mera indicazione degli elementi contabili, tra l'altro tale da non consentire l'utilizzazione del metodo, del tutto eccezionale nel sistema vigente, riconducibile all'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973, determinano una carenza motiva dell'avviso di accertamento pregiudiziale degli interessi del contribuente.*

*Quando si procede ad accertamento del reddito con il metodo c.d. induttivo puro, occorre che la deduzione muova da elementi o dati di fatto certi, non da mere congetture dei verificatori.*

**Nota del prof. avv. Antonio Uricchio**

***Riflessioni sul contenuto della motivazione degli avvisi di accertamento***

1. Con la sentenza che qui si annota, la Commissione tributaria regionale per la Puglia affronta la delicata questione della motivazione degli avvisi di accertamento aventi ad oggetto l'assoggettamento a tassazione di redditi di impresa ai fini Irpef e del volume d'affari ai fini Iva. Nel caso di specie, l'ufficio finanziario, a seguito di una verifica congiunta effettuata dalla D.R.E e dalla polizia tributaria aveva accertato il reddito d'impresa sulla base della redditività media di aziende dello stesso settore. Nel rettificare le dichiarazioni dei redditi, l'amministrazione finanziaria motivava i propri atti per relationem quantificando i maggiori imponibili alla luce dei parametri di redditività. Percorsi i due gradi di giudizio, la Commissione tributaria regionale riteneva illegittimo sia per difetto di motivazione che per violazione di legge quanto ai

presupposti dell'accertamento induttivo di cui all'art. 39, d.p.r. 600, risolvendosi "quella che avrebbe dovuto essere la prova certa da contrapporre alla parte in una mera affermazione di risultati non provati e tale comportamento sottrae all'azione accertativa ogni rapporto giustificativo".

La pronuncia, sostanzialmente corretta, offre l'occasione per alcune riflessioni con riguardo al rapporto tra regole di determinazione del reddito di impresa e contenuto della motivazione degli avvisi di accertamento anche alla luce dei principi posti dallo Statuto del contribuente.

2. Sebbene parte della giurisprudenza più recente tenda a svalutare l'obbligo motivazionale, la pronuncia in commento si segnala per il rigore e l'attenzione con la quale esamina la rispondenza della motivazione espressa nell'atto ai criteri normativamente stabiliti. Secondo la sentenza in esame, "il riferimento puro e semplice al processo verbale di constatazione non è di per sé sufficiente ad assolvere l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento". Nel caso in esame, l'ufficio si era, infatti, limitato a recepire interamente le conclusioni raggiunte nel verbale, mostrando carenza di autonomia nel processo di formazione dell'atto di accertamento, compromettendo, in questo modo la legittimità, dell'atto di accertamento.

Al riguardo, va ricordato che la rinuncia da parte dell'ufficio tributario all'esercizio dei propri poteri accertativi e la supina accettazione delle conclusioni raggiunte dai verificatori fiscali (qui nucleo misto direzione regionale delle entrate e Guardia di Finanza) finisce per dare luogo ad una confusione tra la fase investigativa e quella di accertamento vera e propria con conseguente violazione delle disposizioni contenute nel d.p.r. 600 del 1973 e nel d.p.r. 633 del 1972 in tema di definizione di poteri e funzioni degli organi di controllo. Occorre, infatti, notare che titolare esclusivo dell'azione accertatrice (*ius impositionis*) è l'ufficio finanziario, mentre alla Polizia tributaria spettano soltanto poteri di collaborazione e indagine per l'acquisizione di elementi utili per l'accertamento. Ne discende che se l'ufficio rinvia puramente e semplicemente agli elementi forniti dalla Guardia di Finanza, recependoli acriticamente e facendoli diventare parte dell'accertamento, senza valutarli con argomentazioni critiche, da trasfondere e elaborare nella motivazione l'avviso di accertamento è illegittimo. D'altronde, la pedissequa riproduzione nell'atto di accertamento delle risultanze dei p.v.c., senza la previa e necessaria verifica valutativa delle stesse, significa in realtà non "accertare" o, peggio ancora, lasciare decidere agli organi investigativi, delegando di fatto un potere che non è in alcun modo delegabile.

Sul punto, peraltro, sia la dottrina che la giurisprudenza hanno manifestato un orientamento costante, censurando ripetutamente la mancata valutazione "critica" da parte degli uffici finanziari degli elementi rivenienti dagli atti

istruttori (cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, secondo cui "l'ufficio finanziario è il titolare del potere impositivo e deve compiere un'autonoma e specifica valutazione di quanto riportato nel processo verbale di constatazione. È quindi illegittimo l'operato dell'ufficio tributario che acriticamente faccia propri gli elementi segnalati nel verbale dalla Guardia di finanza"). La Cassazione, con sentenza dell'11 febbraio 2005, n. 114, ha, infatti, affermato che "è principio generale che gli uffici tributari, ai fini dell'accertamento non possono acquisire automaticamente gli elementi forniti dagli organi verificatori, ma debbono valutarli con argomentazioni critiche e probatorie da trasfondere nella motivazione". Conclude, quindi, la Suprema Corte che, se fosse consentito all'ufficio di rifarsi alle argomentazioni addotte dai verificatori ci si troverebbe di fronte ad una ipotesi di nullità per difetto di motivazione.

Nello stesso senso, si è espressa la Comm. Trib. Prov. Milano, sez., 30 marzo 1999, n. 142 per la quale "è illegittimo per difetto di motivazione l'avviso di accertamento che riproduce, pedissequamente ed acriticamente, le risultanze del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, senza un previo apprezzamento da parte dell'ufficio delle infrazioni emerse dalla verifica, in quanto l'avviso di accertamento deve necessariamente essere il risultato di una specifica valutazione di tutti gli elementi che sorreggono la pretesa fiscale; valutazione che deve essere compiuta dall'unico organo competente, che è l'ufficio finanziario".

È stata, inoltre, sostenuta "la doverosità e la indefettibilità dello svolgimento dell'attività di valutazione critica e di decisione da parte degli uffici finanziari con la conseguenza che il mancato esercizio di tali poteri compromette in modo definitivo la validità dell'accertamento" (così A. VOGLINO, *Brevi notazioni sull'inderogabile dovere degli uffici finanziari di valutare criticamente ed autonomamente gli elementi posti a fondamento della pretesa impositiva*, in "Boll.trib.", 1996, pag. 235; G. VANZ, *Motivazione dell'avviso di accertamento per relationem e verbale di constatazione della polizia tributaria. Necessità di preventivo "vaglio critico" da parte dell'ufficio impositore*, in "Rass. Trib.", 1999, 1770, secondo cui "un atto di accertamento emesso sulla base di un verbale della polizia tributaria, senza aver previamente proceduto al necessario "vaglio critico" delle relative risultanze non può che considerarsi viziato in radice e, quindi, illegittimo, per carenza di una valida motivazione in senso decisorio").

Di tutto ciò si è avveduta la stessa Amministrazione finanziaria che ha chiaramente distinto le funzioni ispettive della Guardia di finanza da quelle di accertamento demandate agli uffici tributari (circolare 23 maggio 1978, n. 29/410811; risol. 8 aprile 1981, n. 421120, circ. 12 gennaio 1983, n. 1/9/2662).

Ma è anche sotto il profilo della prova circa i presupposti dell'accertamento che la Commissione tributaria regionale censura l'operato dell'ufficio tributario. Evidenziano i giudici tributari che l'ufficio, senza effettuare accessi nell'azienda, utilizza il metodo presuntivo proprio dell'accertamento induttivo senza verificarne i presupposti e senza soprattutto alcun controllo di carattere confermativo. La pronuncia appare conforme agli orientamenti della giurisprudenza (Cass. n. 2700 del 26/03/1997; Cass. n. 5082 del 06/06/1997; Cass. n. 8494/98; Cass. n. 9782 del 14/09/1999), secondo cui proprio in forza dell'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R., il metodo induttivo non va considerato in contrapposizione con la determinazione contabile dei ricavi bensì come parametro di credibilità. Nello stesso senso si è espresso il Dipartimento delle Entrate con la circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, con la quale è stato fatto obbligo agli uffici di valutare attentamente gli elementi acquisiti indirettamente. Con un'affermazione di principio, la Suprema Corte ha infatti autorevolmente statuito che l'applicazione di strumenti presuntivi deve necessariamente essere connotata da flessibilità, in coerenza con il dettato posto dall'art. 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che "il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica". Da tale principio – secondo la Casazione – discende pertanto la conseguenza che "ogni sforzo va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto", pur tenendo presente l'importantissimo ausilio derivante dagli strumenti presuntivi, i quali tuttavia "non possono avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma richiedono un confronto con la situazione concreta" (Casazione, Sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19163, in banca dati "il fiscovideo").

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Motivazione - Rinvio a processo verbale di constatazione non allegato - Violazione dell'art. 7 della Legge n. 212/2000 - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Zoppo). Sent. n. 186 del 16 dicembre 2008.

*L'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente) obbliga l'Amministrazione finanziaria ad allegare il processo verbale di constatazione, anche se consegnato precedentemente, richiamato nel successivo avviso di accertamento. La mancata allegazione del p.v.c. determina la violazione della norma e l'impossibilità per il Giudice di conoscere gli elementi del contendere.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Pluralità di contestazioni - Nullità parziale per difetto di motivazione - Ammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – Relelatore: Scimè).  
Sent. n. 264 dell'11 novembre 2008.

*Con riferimento all'obbligo di motivazione, il contenuto di un avviso di accertamento è scindibile, onde dell'avviso può esser rilevata la nullità parziale riguardo a quei rilievi dell'Ufficio accertatore (maggiori ricavi, recuperi a tassazione, indeducibilità di spese e costi non documentati) per i quali la motivazione per relationem faccia riferimento ad altri atti non preventivamente portati a conoscenza del contribuente e non allegati all'avviso di accertamento medesimo.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Motivazione - Inesistenza di valutazione autonoma delle risultanze della verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza - Difetto di motivazione - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Carra). Sent. n. 483 del 12 novembre 2008.

*Manca di motivazione l'avviso di accertamento qualora sia evidente che l'Ufficio si sia limitato a recepire acriticamente le risultanze di una verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> È possibile ritenere che la sentenza *plus dixit* rispetto a quanto gli stessi giudici non abbiano inteso stabilire.

In ogni caso, se è accettabile il giudizio secondo il quale l'Ufficio a) non possa limitarsi a fondare l'atto di accertamento su un'acritica ricezione delle risultanze emerse in sede di verifica fiscale, tanto più allorché sulla base degli elementi acquisiti in quella sede si siano ipotizzati fatti economici in tutto o in parte inesistenti; b) debba "esternare compiutamente le ragioni di fatto e di diritto che sorreggono la pretesa impositiva", non altrettanto sembra potersi accettare – se non al prezzo di un'indebita confusione (cui la sentenza però non inclina) tra la motivazione (requisito formale dell'atto, prescritto in funzione dell'agevole esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente) e la prova (allegazione e dimostrazione degli elementi di fatto sui quali la

pretesa fiscale si fonda, in funzione del, e diretta al, convincimento del giudice) – che già “nell’atto accertativo” l’Ufficio debba “dimostrare l’avvenuta violazione di norme tributarie avvalendosi tanto di prove certe e di riscontri oggettivi quanto di presunzioni semplici caratterizzate dai requisiti della gravità, precisione e concordanza”.

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Motivazione - Riferimento alle risultanze della verifica tributaria - Elaborazione autonoma di tali risultanze in funzione dell’accertamento del reddito - Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Attolini). Sent. n. 509 del 18 agosto 2008.

*L’obbligo di motivazione degli atti di accertamento deve ritenersi adempiuto allorché l’Ufficio accertatore mostri, nel relativo avviso notificato al contribuente, di aver fatto propri, come frutto di una autonoma elaborazione critica, i risultati dei rilievi e delle constatazioni contenuti nel verbale redatto dagli organi di polizia tributaria all’esito delle operazioni di verifica fiscale.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Presunzione di distribuzione di maggiori redditi accertati in capo alla società di soci di società a ristretta base azionaria - Validità - Prescrizione di elementi gravi, precisi e concordanti - Rilevanza del giudicato penale - Legittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Panico). Sent. n. 439 del 28 gennaio 2008.

*Affinché i redditi extrabilancio, sul cui conseguimento da parte della società vi sia assoluta certezza, possano essere legittimamente tassati in capo ai soci, è necessario che sussista la prova che tali disponibilità siano state effettivamente distribuite.*

*La presenza di un giudicato penale favorevole al contribuente costituisce prova della mancata distribuzione ai soci.*

## **Nota dell'avv. Fabio Ciani**

### ***La "ristretta base azionaria" violata dal giudicato penale***

È bene noto l'orientamento obliterato dalla Cassazione sulla multilateralità degli effetti, appunto espansivi delle evasioni fiscali delle società partecipate da un ristretto numero di partecipanti legati da invasivi vincoli parentali. Alludo, alla trasparenza fiscale applicata in via endoprocedimentale ai soci delle srl, con un effetto di tassazione automatica, ex se del maggior reddito accertato in capo alla loro partecipata. Tale reddito, viene de facto traslato sul socio, presumendo l'ufficio la sua veicolazione – percezione – al socio, con conseguente tassazione dell'evaso dividendo (presunzione legale relativa di imponibilità, con inversione dell'onere probatorio appunto gravante sul socio). Invero nel TU, non vi sono rapporti di pregiudizialità/dipendenza nel coordinamento della fiscalità socio/società, alludo ad un inesistente rapporto nessiologico fra le infedeltà dichiarative riferite alla società e quella derivata, presunta del socio, con l'effetto che la prima, ancorché accertata giudizialmente non ha effetti liberatori dell'evasione (prova) del socio nella percezione degli utili extrabilancio (la trasparenza è limitata alle società personali e quelle di capitali che vi hanno volontariamente aderito, v. artt. 115 e 116 TU). Dunque, resiste la dissociazione endoprocedimentale società partecipata e socio, con l'effetto che le evasioni della prima non sono ex se traslabili sul socio in assenza di una invasiva prova autonoma della effettiva percezione, disponibilità da parte dello stesso degli utili in nero (la presunzione di effettiva percezione dei redditi non contabilizzati deve poggiare su plurimi elementi induttivi gravi, precisi e concordanti in adesione all'art. 2729 c.c.) con l'effetto deteriore che le rettifiche sulla società partecipata non possono essere "precipitate" sul socio. Sebbene non esista una presunzione legale di riparto degli utili nelle società di capitali, la Cassazione, oltre ripresa, ha aggiunto che risponde alla logica giuridica che gli utili non contabilizzati vengano distribuiti con la complicità dei membri di una ristretta compagine sociale e che lo siano in maniera proporzionale alle quote sociali. Vedremo che il giudice di legittimità oblitera e libera procedure inferenziali, viziate della necessaria prova delle evasioni del socio rispetto a quelle ricchezze presuntivamente evase dalla società partecipata, appunto traslate *tel quel* sui partecipanti senza il necessario vaglio giurisdizionale della risolutiva dimostrazione della loro percezione (l'autonomia giuridica e patrimoniale nelle srl è un limite ontologico ad una disinvolta operazione interpretativa di trascinamento multilaterale degli effetti eversivi nelle verifiche a tali soggetti). Pertanto, solo la dimostrata, nel senso innanzi invocato, apprensione di tali ricchezze autorizza e libera un operazione *conduit* con travaso di quelle utilità in capo al socio. Su tali con-

divise posizioni anche i giudici leccesi, v. *infra*, che rivalutano l'autonomia della prova della percezione degli utili extrabilancio, nella misura in cui non sarebbe sufficiente il richiamo alla "ristretta base sociale" – mero indizio – per obliterare l'ingresso endoprocedimentale della trasparenza fiscale non conosciuta dal sistema (limitata alle società personali). L'ufficio deve ricercare/provare il profilo reddituale evaso dal socio, non operando alcun rapporto di pregiudizialità/dipendenza (il ben noto automatismo nella trasparenza fiscale) rispetto ad un avanzo non accertato giudizialmente (invero, anche il giudicato sull'evasione della partecipata non ha effetti esonerativi – prova – per l'ufficio), ne consegue che eventuali maggiori redditi presuntivamente evasi non possono ex se ritenersi distribuiti ai soci, senza una preventiva indagine sull'effettiva percezione degli stessi. I giudici, vedremo diffusamente oltre, in ragione della dissociazione reddituale società/socio obliterata dal sistema – TU – che resiste anche nella diversa fase istruttoria, endoprocedimentale, non hanno violato l'autonomia del socio bocciando la riclassificazione reddituale dell'ufficio non assistita da ultranei elementi oggettivi di riscontro "qualificati" che univocamente convergessero sull'apprensione indimostrata delle utilità extrabilancio da parte dei partecipanti. Il teorema seguito dai giudici di merito si basa sulla discontinuità fra infedeltà dichiarative della società partecipata e quelle del socio, la prima è avulsa, neutra rispetto alla seconda in assenza della risolutiva prova intermedia attraverso plurimi elementi fattuali di oggettiva, effettiva percezione della ricchezza extrabilancio (va provata la retrocessione della medesima al socio attraverso invasive indagini bancarie, accertamenti sintetici). In altri termini, la prova dell'evasione deve essere quella – riferita – del socio e non quella invocata, riesumata per *relationem* della società verificata. Tuttavia la Corte ha autorizzato la trasparenza fiscale nelle srl minori quando l'evasione, riassorbita in via inferenziale sulla società partecipata, è dimostrata con adeguato grado di verosimiglianza e probabilità, v. *infra*. In questo senso si è parlato, osserva *supra* sul prefato teorema inferenziale obliterato dai giudici di legittimità, di multilateralità degli effetti fiscali nelle verifiche a società che ha una ristretta base sociale, le quali hanno le studiate ripercussioni, derivate "code" endoprocedimentali anche sui soci. La fattispecie *de qua*, non si sottrae allo studiato teorema inferenziale nella misura in cui l'ufficio finanziario di Lecce, in seguito alla notifica di accertamenti per presupposte infedeltà dichiarative imputabili alla società contribuente, ha esteso gli effetti delle medesime anche sui soci partecipanti (socio al 99%) in ragione della loro partecipazione sociale, presumendone la percezione dell'utile extrabilancio, notificando autonomi avvisi di accertamento. Non emerge dagli atti processuali, se a tali avvisi motivati per *relationem*, fosse stato allegato il presupposto avviso di accertamento notificato alla

società partecipata (v. il sovraordinato art. 7 dello Statuto), in quanto la ristretta base non può far supporre, presumere la conoscenza dell'atto richiamato e non allegato agli avvisi notificati ai soci. Questo è vero per i soci di minoranza (nel nostro caso il socio era totalitario) che non hanno il diritto di esaminare i documenti sociali, ma solo il libro soci ed il libro delle assemblee, con l'effetto che il loro diritto di difesa risulterebbe grandemente leso non avendo la disponibilità e conoscenza immediata del presupposto avviso di accertamento notificato alla società partecipata, appunto non allegato agli avvisi loro indirizzati. L'ineffettibile necessità dell'allegazione dell'atto richiamato, si pone nel solco di una consolidata conforme giurisprudenza, che esattamente valorizza l'effettività del diritto costituzionale di difesa. L'agenzia di Lecce ha operato, in coerenza con il sovraordinato orientamento, *retro* illustrato, della suprema Corte, il riallineamento cronologico delle prefate evasioni. Si vuole dire che, le spiegate infedeltà dichiarative della società e dei soci per i dividendi presuntivamente appresi e non dichiarati, sono state imputate al medesimo periodo di imposta, ossia la percezione di utili extrabilancio viene contestata nello stesso periodo d'imposta cui inerisce la pregiudiziale rettifica sulla società partecipata. La fattispecie *de qua*, si arricchisce di un ultroneo elemento di valutazione, alludo al giudicato penale favorevole (non luogo a procedere per non aver commesso il fatto) al direttore commerciale e di fatto "vero padrone e responsabile della società". I giudici di seconde cure hanno respinto l'appello dell'ufficio confermando la decisione del primo giudice sulla base dell'invasivo degrado probatorio nella procedura inferenziale utilizzata, in quanto non erano state offerte le prove della disponibilità in capo ai soci degli utili non contabilizzati, anche volendo ritenere storicamente provata l'esistenza di un reddito extrabilancio in capo alla società. Nella specie, non sussiste alcun elemento che risulti oggettivamente idoneo a dimostrare la veicolazione di quelle ricchezze al socio, né tantomeno i giudici ritengono che la semplice "ristretta base sociale" possa costituire elemento probatorio eversivo, significativo idoneo a obliterare il prefato ragionamento presuntivo ovvero le sue esitazioni. Dunque, non ricorre la sovraordinata qualificazione negli elementi probatori raccolti, appunto viziati di gravità, precisione e concordanza. È stato ricordato che la fattispecie *de qua* si arricchiva della presenza di una coda processuale penale, alludo alla sentenza assolutoria, con la quale il GIP del Tribunale di Lecce aveva dichiarato il non luogo a procedere nei confronti del direttore commerciale. Sui rapporti di pregiudizialità (venuta meno dal 1982), autonomia fra procedimento tributario e penale, va riesumata, per meglio inquadrare tali rapporti, momenti eventuali di collegamento, la metafora dei due binari paralleli come tali destinati a non incontrarsi mai. Esiste nel sistema il divieto di sospensione dei procedimenti amministrativi per

la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti. Invero, manca nella *lex specialis* la regola inversa, ovvero il divieto di sospendere il procedimento penale per la pendenza di quello extrapenale – l’asservimento del primo giudizio alle esitazioni del secondo – ciò costituirebbe un ritorno surrettizio alla pregiudiziale tributaria abrogata dal 1982, senza dunque dover il giudice penale attendere che la questione amministrativa “dipendente” sia decisa nella sede sua propria da altro giudice (l’accertamento della questione non penale che il primo giudice compie è qualificato incidentale, la cui valenza resta circoscritta nei confini del procedimento penale). Pertanto, opera l’autonomia dei giudizi, avendo escluso il legislatore l’efficacia vincolante, evitando che quello tributario sia deciso sulla base di regole probatorie che non siano le proprie. Va rilevato sul delicato tema della trasmissione delle prove raccolte in sede penale che la stessa Cassazione ha obliterato il travaso nella sede tributaria di prove dichiarative, documentali o di relazioni consulenziali o peritali provenienti dal procedimento penale, non avendo previsto il legislatore l’esclusione di qualsiasi efficacia del materiale raccolto nella sede penale ove lo si utilizzasse in altra sede. Conclusivamente, il giudicato penale non è vincolante in sede tributaria perché a tale effetto ostano le sovraordinate limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa prevista nella sede extraprocessuale, con un suo degrado inferenziale, con l’effetto che tale giudicato rileverà quale indizio liberamente valutabile dal giudice tributario.

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento effettuato sulla base di prove acquisite irrivalentemente - Legittimità - Sussiste - Collegamento diretto fra conti dei terzi (soci) e conti della società a ristretta base azionaria - Legittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XV (Presidente: Taveri – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 101 del 13 dicembre 2007.

*Gli accertamenti bancari nei confronti dei soci e della società a ristretta base azionaria sono legittimi in quanto non esiste nell’ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove acquisite irrivalentemente. Le risultanze dei conti bancari dei soci derivano da un diretto collegamento tra i conti della società e quelli dei terzi (soci). L’accertamento è legittimo ex art. 32 del D.P.R. n. 600/73.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Realizzazione di una plusvalenza - Accertamento in capo al donante, come presunto effettivo titolare del reddito derivante da un'operazione economica posta in essere dai donatari - Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: D'Alessandro). Sent. n. 179 del 24 settembre 2008.

*La disposizione dell'art. 37 bis comma terzo del D.P.R. n. 600 del 1973 consente l'imputazione al possessore effettivo di redditi nel solo caso di interposizione fittizia di altro soggetto in un'operazione economico-giuridica, non anche nel caso dell'interposizione cosiddetta reale.*

*Ne consegue che non può essere imputata al donante una plusvalenza che si assuma conseguita in occasione del trasferimento di immobili operata dal donatario in favore di un terzo, atteso che i dati oggettivi concernenti la vicinanza tra i due atti di trasferimento (la donazione e la successiva vendita), il valore economico dei medesimi atti e la relazione di parentela tra le parti (donante e donatari), non costituiscono elementi gravi, precisi e concordanti per ritenere presuntivamente il donante come titolare, per interposta persona, del reddito da plusvalenza.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Induttivo - Dichiarazione di terzi - Illegittimità - Sussiste - Maggiori ricavi presunti senza i correlati costi - Illegittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: Rango). Sent. n. 94 del 4 dicembre 2007.

*La delazione di un terzo non è prova dell'evasione accertata in quanto le dichiarazioni di terzi non hanno natura di testimonianza e non costituiscono prove, ma solo indizi sforzati ex se di efficacia probatoria ed è incontrovertibile che l'Ufficio sia obbligato, anche nella ricostruzione induttiva del reddito, a tener conto delle spese e degli oneri assolti dall'impresa per produrre nuova ricchezza.*

**Nota del dott. Antonio Lattanzio*****La valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario: problemi attuali e prospettive di riforma***

L'annotata sentenza si occupa della valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario.

Nel caso di specie, l'Ufficio finanziario, sulla base di una denuncia effettuata da un soggetto alla Guardia di Finanza e di due segnalazioni dell'INPS e della Direzione Provinciale del Lavoro, attivate dalla stessa Guardia di Finanza, aveva emesso un avviso di accertamento contenente il recupero di maggiori ricavi per effetto delle somme attribuite ad un altro soggetto non regolarmente assunto. Il contribuente proponeva ricorso che veniva rigettato dai giudici di prime cure. I giudici d'appello, invece, facendo corretta applicazione dei principi sanciti dalla Corte di Costituzionale e dalla Suprema Corte di Cassazione in tema di valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi hanno accolto il gravame del contribuente e ritenuto viziato l'avviso di accertamento in quanto le dichiarazioni di terzi non hanno natura di testimonianza e non costituiscono prove, ma solo indizi. Di conseguenza, esse non sono idonee, da sole, a fondare una affermazione di responsabilità del contribuente in sede di accertamento potendo fornire soltanto un ulteriore riscontro a quanto già eventualmente accertato e provato "*aliunde*" in sede di procedimento tributario.<sup>1</sup>

D'altra parte, una maggiore valenza probatoria non può desumersi dalla circostanza che dette dichiarazioni siano inserite nel processo verbale di constatazione. Tale verbale, infatti, ha l'efficacia probatoria privilegiata prevista dall'art. 2700 c.c. per gli atti pubblici in generale solo per quanto concerne le dichiarazioni dei trasgressori in esse contenute e, quindi, fanno piena prova, fino a querela di falso, soltanto della provenienza delle medesime dai rispettivi autori.

La Guardia di Finanza non aveva rilevato in sede di verifica la presenza di lavoratori in nero e quindi, secondo i giudici regionali, non esistendo la prova di alcuna prestazione di lavoro in nero, l'Ufficio non poteva emettere l'avviso di accertamento.

Il percorso argomentativo adottato dai giudici regionali, che coglie il vero nodo del problema, si presta ad approfondimenti ulteriori sulla rilevanza probatoria delle dichiarazioni di terzi e sull'anacronistico divieto della prova testimoniale nel processo tributario,<sup>2</sup> sui quali tuttavia non è possibile soffermarsi ampiamente in questa sede.

<sup>1</sup> In tal senso Cass., Sez. trib., 13 marzo 2002, n. 3526; Id., Sez. trib., 18 giugno 2008, n. 16477.

<sup>2</sup> Cfr. Corte Cost., 26 novembre 1987, ord. n. 506; Id., 19 marzo 1996, sent. n. 83; Id., 23 apr-

L'ammissibilità della motivazione *per relationem* non sottrae l'Ufficio finanziario all'inderogabile dovere di valutare, criticamente ed autonomamente, gli elementi posti a base della pretesa impositiva, prima di farli propri e trasferirli nell'avviso di accertamento.<sup>3</sup>

Vi è pertanto, violazione di tali principi, quando l'avviso di accertamento ponga a proprio presupposto un processo verbale di constatazione dei militari del corpo della Guardia di finanza che ipotizza non già la prova certa di evasione, ma un semplice dubbio o ipotesi di evasione.

Se in tal caso l'Ufficio accertatore utilizza il dubbio della polizia tributaria come motivazione della rettifica, esso presuppone un nuovo tipo di accertamento: l'accertamento per violazione sospetta, con implicita delega alla Commissione tributaria di compiere quegli atti istruttori che spettano *in primis* all'Ufficio precedente. Da ciò discende, in concreto, per volontà legislativa il potere dell'autonoma valutazione in sede di accertamento tributario.

L'Ufficio, quale organo deputato dal legislatore all'accertamento tributario, nello svolgimento delle sue funzioni istituzionali, per avvalersi dei rilievi compiuti dalla Guardia di finanza nel processo verbale di constatazione, deve valutarli con argomentazioni critiche e probatorie atte a supportarne la motivazione<sup>4</sup> in quanto il processo verbale di constatazione "è un documento di parte, generico, privo di riferimenti puntuali e concreti, del quale non può tenersi conto alcuno, non garantendo la veridicità e la certezza di quanto in esso affermato"<sup>5</sup>.

In ogni caso, il processo verbale di constatazione ha natura di atto pubbli-

le 1998, sent. n. 141; Id., 21 gennaio 2000, n. 18. La giustificazione del divieto della prova testimoniale è stata individuata, da un lato, nella "spiccata specificità" del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, "correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio"; dall'altro, nella circostanza che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale. I giudici costituzionali hanno sottolineato la diversità delle dichiarazioni rese da terzi dalla prova testimoniale "che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte"; inoltre, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. Conseguentemente, la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersene, per contestare l'efficacia probatoria della prova testimoniale, non è "in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo".

<sup>3</sup> Per approfondimenti vd. A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario. Contributo allo studio dell'accertamento tributario* (Prefazione di V. NARDI), Editrice Ad Maiora, Trani, 2008, p. 221 ss..

<sup>4</sup> Cass., Sez. trib, 5 gennaio 2006, n. 216.

<sup>5</sup> Comm. trib. centr., Sez. XI, 8 ottobre 1990, n. 6298; in tal senso Comm. trib. centr., Sez. XI, 6 luglio 1982, n. 5910; Id., Sez. VIII, 31 ottobre 1988, n. 7213.

co, assistito da fede privilegiata ex art. 2700 c.c.,<sup>6</sup> anche rispetto a quegli atti richiamati esplicitamente nel medesimo processo verbale, che siano stati posti pure in essere da pubblici ufficiali.<sup>7</sup> Ne proviene che, qualora l'interessato voglia contestare la veridicità dell'atto richiamato nel processo verbale, dovrà necessariamente proporre querela di falso.

Se l'Ufficio conosce solo i rilievi formulati nel processo verbale di constatazione e non valuta con ocularità giuridica quello che sta a monte degli stessi (dando conto di tale controllo nella motivazione dell'atto) si riduce a mero organo notificatore, delegando l'accertamento ad un soggetto non legittimato.<sup>8</sup>

Da ciò discende che l'avviso di accertamento è illegittimo a causa del difetto di competenza funzionale, poiché solo nella forma l'accertamento è emesso dall'Ufficio, mentre nella sostanza esso è compiuto da un organo di cooperazione (Guardia di finanza).

L'Ufficio finanziario, essendo l'esclusivo titolare del potere impositivo, ha il potere-dovere di controllare e valutare i rilievi formulati dalla polizia tributaria (Guardia di finanza) nel processo verbale di constatazione redatto a conclusione della verifica, prima di emettere l'avviso di accertamento nei confronti del soggetto verificato.

Perciò, se prima di emanare l'avviso di accertamento non è stata acquisita una prova sufficiente di violazioni del contribuente, lo stesso avviso va annullato, senza che l'Ufficio possa chiedere l'esperimento di un'istruttoria processuale per rimediare alle carenze di quella amministrativa, e tantomeno possa provvedervi di propria iniziativa la Commissione tributaria.<sup>9</sup> Né quest'ultima può utilizzare, ai fini della decisione, prove che l'Ufficio abbia raccolto illegittimamente.

Al riguardo, poi, non è superfluo ricordare che, ai sensi dell'art. 116 c.p.c., il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti. Si tratta del tradizionale principio del libero convincimento del giudice, secondo il quale il giudice valuta le prove in assoluta autonomia di giudizio.

<sup>6</sup> Cass., Sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2949.

<sup>7</sup> Cass., Sez., trib., 10 giugno 2008, n. 15311.

<sup>8</sup> La Direzione Regionale delle Entrate della Toscana con nota n. 13016 del 21 febbraio 2001 ha precisato che "gli uffici, capovolgendo una consuetudine radicata, dovranno abbandonare il ruolo di subalterni e, per così dire, di contoterzisti e cioè di meri esecutori di atti – ruolo si direbbe necessitato dalla pioggia di elementi di fonte esterna – e riappropriarsi delle loro attribuzioni istituzionali".

<sup>9</sup> In questo senso R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in F. TESAURO (diretto da), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, p. 478.

La libera valutazione delle prove è strettamente collegata alla prova indiziaria o presuntiva, dove maggiormente è avvertita l'esigenza di una particolare prudenza, tanto che l'art. 2729 c.c. stabilisce che le presunzioni semplici sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che le presunzioni gravi, precise e concordanti.

In materia di presunzioni semplici, all'apprezzamento discrezionale del giudice tributario sono riservati sia lo stesso ricorso a tale mezzo di prova sia la valutazione della ricorrenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come presunzione.<sup>10</sup> Tale giudizio, tuttavia, non si sottrae al controllo della Cassazione in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.,<sup>11</sup> se la relativa motivazione non sia congrua, se cioè le argomentazioni giustificative del convincimento espresso dal giudice di merito non siano immuni da incoerenza logica e da vizi giuridici o da omissioni vertenti su elementi decisivi, che abbiano formato oggetto di rituali deduzioni.<sup>12</sup>

Questa esigenza di legalità circa il momento valutativo della prova trova la sua conferma nella previsione del necessario raccordo tra la valutazione operata dal giudice, ai fini del proprio convincimento, e la motivazione della sentenza.

Il giudice di merito non solo deve accertare il valore indiziario degli elementi addotti dalle parti, scendendo all'esame di ognuno di essi, ma soprattutto deve accertare se gli elementi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, siano in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno potrebbe rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento.<sup>13</sup>

Il procedimento che deve correttamente seguirsi per raggiungere una prova per presunzioni consta, infatti, di due momenti valutativi; in primo luogo,

<sup>10</sup> Cass., Sez. III, 4 novembre 2002, n. 15399; Id., Sez. III, 27 agosto 1999, n. 9015. In materia tributaria cfr. Cass., Sez. trib., 26 gennaio 2004, n. 1286.

<sup>11</sup> Tale norma individua i casi in cui i vizi della motivazione costituiscono motivi di ricorso in Cassazione contro la sentenza.

<sup>12</sup> Secondo M. CICALA, *La funzione creativa delle presunzioni nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione*, in "Fisco", 1994, p. 6470, "non sempre la Corte mantiene il suo sindacato entro questi limiti rigorosi di controllo della motivazione del giudice di merito, e sovente si ha l'impressione che elabori proprie 'presunzioni'". Aggiunge l'A. che "la Corte cassa le sentenze che non si adeguano alle 'presunzioni' ritenute per vere dalla Corte; è, ad esempio, accaduto in riferimento alla presunzione, alla quale la Corte è particolarmente affezionata, secondo cui gli utili 'occulti' delle società a ristretta base azionaria si presumono distribuiti 'occultamente' ai soci".

<sup>13</sup> In tal senso Cass., Sez. trib., 18 settembre 2003, n. 13918.

occorre che il giudice di merito proceda a valutare in modo analitico ognuno degli elementi indiziari per scartare quelli che non abbiano rilevanza e, invece, conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della gravità e precisione, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, egli deve procedere ad una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi.

A tal proposito, la Cassazione ha affermato che le dichiarazioni rese in sede penale da amministratori di società coinvolta nel contenzioso tributario, pur avendo solo portata indiziaria, ben possono assumere efficacia decisiva nel processo tributario, anche se non corroborate da riscontri documentali. Il giudice tributario deve infatti procedere ad una valutazione globale degli elementi disponibili, spiegando, ove intenda escludere l'utilizzabilità delle predette dichiarazioni, le ragioni della loro inattendibilità.<sup>14</sup>

Le testimonianze rese da terzi nel corso di un giudizio civile assumono un rilevante valore indiziario, anche se il contribuente non sia parte del giudizio medesimo, e quindi, pur dovendo trovare conferma in altri elementi di giudizio, non possono essere ritenute irrilevanti sulla base delle sole contestazioni del contribuente, atteso che esse sono assunte con le garanzie del contraddittorio e la loro attendibilità è anche presidiata da sanzioni penali.<sup>15</sup>

Ovviamente, anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta – in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 Cost. – la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate dal giudice – non potendo costituire da sole il fondamento della decisione – nel contesto probatorio emergente dagli atti.<sup>16</sup>

Sul punto, va evidenziato che uno dei problemi da superare attiene all'acquisizione della pubblica garanzia delle dichiarazioni rese da terzi a favore del contribuente.

Posto che solo la verbalizzazione ad opera di un ufficio garantisce la loro

<sup>14</sup> Cass., Sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772.

<sup>15</sup> Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2008, n. 1164.

<sup>16</sup> Corte Cost., 2 dicembre 2004, ord. n. 357; Cass., Sez. trib., 15 aprile 2003, n. 5957; Id., Sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9129; Id., 16 maggio 2007, n. 11221; Id., Sez. trib., 16 aprile 2008, n. 9958.

provenienza, la Cassazione ritiene superabile detto limite attraverso l'esercizio da parte della Commissione tributaria dei poteri previsti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, "al limite incaricando la Guardia di finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni di terzi".<sup>17</sup>

Per quanto concerne, invece, il ricorso all'atto notorio, ossia la dichiarazione sostitutiva,<sup>18</sup> la Cassazione ha, di recente, affermato che se si ammettessero tali atti si introdurrebbe nel processo tributario un mezzo di prova addirittura vietato, oltre ad essere formato al di fuori del processo, eludendo il divieto di giuramento sancito dall'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992.<sup>19</sup>

Appare evidente che solo eliminando il divieto della prova testimoniale si potrebbero superare tutte le problematiche evidenziate, contribuendo a dare un contenuto effettivo e concreto al principio della parità processuale delle parti, al giusto processo.<sup>20</sup> L'auspicato intervento del Legislatore o il ripensamento della Corte Costituzionale permetterebbe al nostro ordinamento di adeguarsi anche alle indicazioni della Corte Europea dei diritti dell'Uomo.<sup>21</sup>

<sup>17</sup> Cass., Sez. trib., 26 marzo 2006, n. 4423.

<sup>18</sup> Redatta ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

<sup>19</sup> Cass., Sez. trib., 15 gennaio 2007, n. 703; Id., Sez. trib., 17 giugno 2008, n. 16348.

<sup>20</sup> Sull'incorrenza del divieto di prova testimoniale con il diritto di difesa previsto dall'art. 24 e con gli artt. 3 e 111 Cost. cfr. F. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in "Dir. prat. trib.", 1999, p. 17; P. RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in "Rass. trib.", 2000, p. 567 ss.; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 156 ss.; A. VIOTTO, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in "Riv. dir. trib.", 2001, p. 53 ss.; S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in "Rass. trib.", 2002, p. 1989; F. BATISTONI FERRARA, *La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali*, in "G.T. - Riv. giur. trib.", 2007, p. 750 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in "Rass. trib.", 2008, p. 1688 ss.; M. VILLANI, *Divieto di testimonianza e dichiarazioni del terzo nel processo tributario*, in "Trib. fin.", 2008, p. 23 ss.

<sup>21</sup> La Corte Europea dei diritti dell'Uomo, con la sentenza 23 novembre 2006, n. 73053/01, pur non ritenendo applicabile alla materia tributaria l'art. 6 della Convenzione sui diritti dell'Uomo ha stabilito che, in materia di sanzioni non risarcitorie, ma a carattere punitivo, intese a prevenire e reprimere infrazioni di natura fiscale, le regole sul "giusto" processo europeo e, in specie, la celebrazione di un'udienza caratterizzata dall'oralità e dalla possibilità di presentare testimoni e di controinterrogare i testimoni da altri dedotti debba essere celebrata almeno quando la sanzione sia di entità apprezzabile (cfr. A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, in "G.T.-Riv. giur. trib.", 2007, p. 389 ss.).

**NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - Avviso di intimazione al pagamento - Notifica della precedente cartella di pagamento - Consegna a persona non identificata e omessa indicazione del luogo di consegna - Illegittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Leoci). Sent. n. 137 del 21 novembre 2008.

*La omessa indicazione nella relazione di notifica della cartella di pagamento della qualifica della persona a cui è stata consegnata e del luogo di consegna della stessa determina la insussistenza del presupposto necessario alla successiva intimazione al pagamento impugnata dal contribuente.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Contenuto - Indicazioni necessarie - Ragioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D’Innella – Relatore: Quintavalle). Sent. n. 63 del 7 ottobre 2008.

*Giusta le prescrizioni dell’art. 7 comma 1 della Legge n. 212 del 2000, l’Ente impositore ha l’obbligo di specificare nella cartella di pagamento le ragioni dell’iscrizione a ruolo dell’importo preteso, in modo da consentire al contribuente un non difficoltoso esercizio del diritto di difesa.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Contenuto - Espressa indicazione della natura del tributo - Necessità - Fattispecie in tema di cartella emessa ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente – Relatore: Ancona). Sent. n. 8 del 13 febbraio 2008.

*L’Amministrazione finanziaria, utilizzando la procedura di iscrizione a ruolo del tributo senza la necessità del preventivo accertamento, deve indicare nella cartella la qualifica e l’ammontare del tributo, non in forma criptica ma evidenziando l’errore materiale e di calcolo com-*

*piuto dal contribuente, in modo tale che allo stesso, ai fini della sua difesa, risulti comprensibile la causale della richiesta.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento non preceduta dall'invio dell'avviso bonario - Nullità - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Melcarne – Relatore: Bacaro). Sent. n. 116 del 29 ottobre 2008.

*È affetta da nullità ed improduttiva di effetti giuridici la cartella di pagamento notificata in difetto del preventivo avviso bonario.*

**Nota del dott. Marco Ligrani**

***L'“avviso bonario” non può essere omesso***

L'iter di formazione della pretesa tributaria deve rispettare la precisa sequenza procedimentale prevista dalle varie fattispecie accertative, con la conseguenza che l'omissione dell'atto presupposto travolge, rendendolo nullo, l'atto successivo.

È questo il principio affermato dai Giudici della Prima Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Bari con la sentenza n. 116/2008, il quale si pone nella scia di quanto chiarito dalla recente giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

La vicenda trae origine dall'impugnazione di una cartella di pagamento, emessa dall'Agente della riscossione a seguito di iscrizioni a ruolo effettuate dall'Agenzia delle Entrate ai sensi degli articoli 36 *bis* del D.P.R. 600/73 e 54 *bis* del D.P.R. 633/72 (liquidazione delle dichiarazioni annuali), con la quale il contribuente contestava, tra l'altro, l'omesso invio del c.d. “avviso bonario”, previsto dalle stesse disposizioni normative e, prima ancora, dall'articolo 6, comma 5, dello “Statuto del Contribuente” (legge 27 luglio 2000, n.212).

Tale ultima disposizione, nel disporre che “*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti*”, non dà adito a dubbi circa il mancato rispetto, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di tale necessario adempimento, prevedendo espressamente (all'ultimo periodo) che “*sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma*”.

Ne deriva che nell'ipotesi in cui, come nel caso affrontato dalla Commissione Provinciale, risulti omesso l'invio dell'invito preventivo, dovrà concludersi per la nullità dell'atto successivo (ossia la cartella di pagamento), risultando questa – per usare le parole dei Giudici – *improduttiva di effetti giuridici*.

Né può ritenersi che a tale (eventuale) omissione possa sopperirsi mediante l'indicazione, talvolta riportata sulle cartelle di pagamento, che ricorda ai contribuenti della possibilità di recarsi (entro trenta giorni) direttamente presso gli uffici finanziari per chiedere le spiegazioni del caso, dal momento che una qualsivoglia violazione di legge, qual è quella di cui si discute, non può, di certo, essere “sanata” da alcuna condotta postuma, tesa a rimediare ad una precisa incombenza.

Oltretutto, come ricordato dai Giudici baresi, l'omesso invio dell'avviso bonario pregiudica la possibilità, per il contribuente, di instaurare un contraddittorio preventivo con l'Amministrazione Finanziaria, anche – e soprattutto – al fine di evitare la successiva (eventuale) iscrizione a ruolo, che spesso comporta (come nel caso oggetto della sentenza) l'inevitabile impugnazione giurisdizionale.

La realtà è che anche l'“avviso bonario”, al pari di un atto impositivo vero e proprio, è inserito nella precisa sequenza procedimentale che scandisce la formazione della pretesa fiscale, di talché la sua omissione (mediante invio al contribuente) non può che rendere nulla la pretesa stessa.

Di tanto, come detto in apertura, trovasi immediato riscontro nella giurisprudenza della Sezioni Unite, la quale, anche di recente, ha sottolineato il principio per cui *“la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa”* (sentenza n. 5791/08; Presidente Vittoria, Relatore Botta).

Vero è che la sentenza della Suprema Corte fa riferimento agli atti impositivi “tipici”, ovverosia soggetti a notificazione (diversamente dall'avviso bonario, per cui è previsto un mero invio).

È pur vero, tuttavia, che la stessa Corte va via via consolidando un indirizzo che tende a superare la rigidità prevista dall'articolo 19 del Decreto Legislativo n. 546/92 e ad estendere il novero degli atti impugnabili in Commissione Tributaria a tutti quelli a contenuto impositivo, quantomeno non meramente interlocutori, che siano in grado di incidere sulla sfera giuridica soggettiva del contribuente.

Invero, sempre le Sezioni Unite hanno evidenziato come “*ai fini dell’accesso alla giurisdizione tributaria debbano essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita; ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell’attività esecutiva, bensì con un invito “bonario” a versare quanto dovuto*” (sentenza n. 16293/07; Presidente Nicastro, Relatore Cicala).

Dal quadro giurisprudenziale appena delineato sembra potersi desumere un’evoluzione verso un’ottica quantomai garantistica per il contribuente, il quale, lungi dal poter essere pregiudicato da colpevoli omissioni da parte del fisco, pare acquisire una capacità di tutela generalmente rafforzata nei confronti delle pretese di natura tributaria.

**RISCOSSIONE - IVA - Ruoli - Cartella di pagamento non preceduta da avviso di pagamento - Nullità - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente – Relatora: Ancona). Sent. n. 27 del 12 marzo 2008.

*In tema di IVA la potestà dell’Amministrazione finanziaria di iscrivere direttamente nei ruoli l’imposta non versata dal contribuente non trova ostacolo nella mancata emissione e/o notificazione dell’invito al versamento delle somme dovute di cui all’art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Omissione - Conseguenze - Nullità della cartella - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Paracampo – Relatore: Moliterni). Sent. n. 55 dell’8 maggio 2008.

*L’omessa indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento non ha alcuna rilevanza giuridica. Sono concludenti in tal senso sia l’art. 7 comma 2 lett. a) della Legge n. 212 del 2000 che, nel prescrivere l’indicazione del responsabile del procedimento, non*

*prevede né commina la nullità dell'atto per il caso in cui detta prescrizione sia rimasta inosservata, sia l'art. 21 octies della Legge n. 241/90 secondo il quale "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato".*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: Introina). Sent. n. 146 del 7 novembre 2008.

*Ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. a) della Legge n. 212/2000 è nulla la cartella di pagamento che risulti priva dell'indicazione del responsabile del procedimento non risultando garantiti, in tal modo, la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino ed il diritto di difesa.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Requisiti - Indicazione del responsabile del procedimento e relativa sottoscrizione - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: De Luce – Relatore: Delia). Sent. n. 130 del 29 settembre 2008.

*È nulla, ai sensi dell'art. 7 comma 2 lett. a) della Legge n. 212 del 2000, la cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento e della sottoscrizione del funzionario avente competenza ad emanarlo.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Obbligo di indicare il responsabile del procedimento - Sussiste - Nullità della cartella - Non consegue.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: D’Alessandro). Sent. n. 90 del 10 aprile 2008.

*L’obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa, che sono elementi indefettibili contenuti nell’art. 7 dello Statuto del contribuente. Lo stesso articolo, però, non prevede espressamente la nullità quale conseguenza dell’omissione. Ne consegue che la cartella di pagamento, pur in mancanza dell’indicazione del responsabile del procedimento, rimane un atto valido.*

**Nota dell’Avv. Maurizio Villani**

***La mancata indicazione del responsabile del procedimento alla luce della sentenza della Corte Costituzionale del 27 febbraio 2009, n. 58***

In tema di omessa indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento, alcune delle massime riportate mettono in evidenza quanto sia stato vano, alla luce della recente pronuncia della Corte Costituzionale, lo sforzo compiuto dai giudici di merito di applicare l’art. 7, comma 2, lett. a) della Legge n. 212 del 2000, nel pieno rispetto del principio costituzionale di cui all’art. 97, primo comma, relativo al buon andamento ed all’imparzialità della pubblica amministrazione.

Come ormai noto, punto di partenza dell’intera vicenda è stata l’ordinanza del 9 novembre 2007, n. 377, della Corte Costituzionale, determinata a sua volta dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto che, nel giudizio di appello, in riferimento alla legittimità o meno della cartella di pagamento emessa dal Concessionario, ha sollevato la questione di illegittimità costituzionale dell’art. 7, comma 2, lett. a), citato, nella parte in cui prevede che gli atti dei Concessionari della riscossione devono, così come gli atti emessi dall’Amministrazione finanziaria, tassativamente indicare, tra le altre cose, il responsabile del procedimento.

In particolare, la questione è stata sollevata con riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, in ordine, dunque, al principio di uguaglianza e del buon andamento ed imparzialità dell’Amministrazione.

A riguardo, la Corte, sebbene abbia ritenuto la questione manifestamente infondata, ha tuttavia inequivocabilmente statuito che “l’obbligo di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall’essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell’imparzialità della Pubblica amministrazione, predicati dall’art. 97, primo comma, Cost.”.

Conseguentemente, quindi, non poche Commissioni tributarie, adeguandosi ai principi sanciti dalla Corte Costituzionale, hanno annullato le cartelle di pagamento prive del requisito previsto dalla legge.

Successivamente, con l’art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito in legge n. 31 del 28 febbraio 2008, sono state aggiunte disposizioni inerenti al contenuto della cartella di pagamento, disciplinata dall’art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973. Andando più nel dettaglio, la norma ha disposto che “La cartella di pagamento di cui all’art. 25 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l’indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse”.

In relazione a tale normativa, quindi, la mancata indicazione del responsabile del procedimento non è comunque causa di nullità delle cartelle di pagamento, qualora queste siano relative a ruoli consegnati prima del 1° giugno.

Tale disposizione di legge, tuttavia, nel sanare il vizio di nullità delle cartelle mute, emanate in data precedente al 1° giugno 2008, non ha fatto altro che accrescere sia la polemica creatasi intorno all’interpretazione dell’art. 7, comma 2, lett. a), dello Statuto cit. e all’ordinanza n. 377 del 2007 della Corte Costituzionale, che le incertezze anche di coloro che tale norma sono stati chiamati ad applicarla.

Conseguentemente, pertanto, gli stessi giudici sono stati indotti ad emettere ordinanze volte ad evidenziare il contrasto dell’art. 36, comma 4 ter citato, sia in relazione agli artt. 2, 3, 23, 24, 97, 101, 102, 108 e 111 della Costituzione, che in relazione alle norme interposte di cui agli artt. 3, comma 1, e 7, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Tali ordinanze hanno dato luogo, poi, alla sentenza della Corte Costituzionale, del 27 febbraio 2009, n. 58, da cui è scaturito il deludente risultato, secondo il quale la normativa, che

ha ritenuto nulle tutte le cartelle esattoriali prive del responsabile del procedimento successive al 1° giugno 2008, salvando in tal modo tutte le cartelle notificate in precedenza, oltre ad essere stata ritenuta costituzionalmente legittima, non è stata ritenuta in contrasto con l'art. 7 citato, in quanto, secondo la Corte, lo stesso articolo non prevede alcuna nullità in caso di mancata indicazione del responsabile del procedimento, né la nullità, in mancanza di una espressa previsione normativa, può dedursi dai principi di cui all'art. 97 della Costituzione o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa. Secondo la succitata sentenza della Corte Costituzionale, la legge impugnata non contiene una norma retroattiva, in quanto essa dispone per il futuro, comminando la nullità per le cartelle di pagamento prive delle indicazioni del responsabile del procedimento; stabilisce, poi, un termine a partire dal quale opera la nullità e chiarisce che essa non si estende al periodo anteriore.

In sostanza, però, non si riescono a comprendere le recondite motivazioni giuridiche che hanno spinto la Corte a rigettare tutte le succitate eccezioni, se non forse la preoccupazione di creare un serio e grave danno erariale allo Stato, il quale, in ogni caso, deve rispettare le norme così come le deve rispettare il cittadino-contribuente.

Difatti, se, come si evince inequivocabilmente dall'ordinanza della stessa Corte n. 377/2007 citata, lo scopo di indicare il responsabile del procedimento, ai sensi dell'art. 7 citato, lungi dall'essere un inutile adempimento, era quello di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, della Costituzione, non si riesce a comprendere come, poi, tale articolo, per i ruoli consegnati prima del 1° giugno 2008, ai sensi dell'art. 36 citato, non si ritenga più violato, in quanto non imporrebbe la scelta di un particolare regime di invalidità per gli atti privi dell'indicazione del responsabile del procedimento.

È evidente, a questo punto, come tale pronuncia sia espressione di una lampante contraddittorietà, riconducibile a scelte politiche della Corte Costituzionale in netta contrapposizione con le scelte giuridiche fatte con la precedente ordinanza n. 377 del 09 novembre 2007.

**RISCOSSIONE - Iscrizione a ruolo - Accertamento eseguito nell'anno 1995 e divenuto definitivo il 15/07/2001 per mancata impugnazione - Cartella di pagamento notificata il 24/09/2002 - Legit-**

**timità - Sussiste - Violazione art. 1 del d.l. n. 106/2005 - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Augenti). Sent. n. 35 del 26 maggio 2008.

*Nel caso di iscrizione a ruolo di imposte conseguenti ad avviso di accertamento divenuto definitivo, l'art. 25 del D.P.R. n. 602/73, nella versione vigente ratione temporis, per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte iscritte a ruolo in relazione ad avvisi di accertamento divenuti definitivi, non prevedeva alcun termine di decadenza e questa disposizione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/73 non è stata travolta dalla dichiarazione di illegittimità pronunciata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 280/05.*

**RISCOSSIONE - Cartelle di pagamento - Termini - Legge n. 156/2005 - Applicabilità - Disciplina transitoria applicabile alle cartelle di pagamento emesse prima della entrata in vigore del d.l. n. 106/2005.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente – Relatore: Marino). Sent. n. 71 del 22 aprile 2008.

*Le dichiarazioni presentate prima del 10 agosto 2005, data di entrata in vigore della Legge n. 156/2005, sono regolate dalla disciplina transitoria contenuta nel comma 5 bis dell'art. 1 del d.l. n. 106/2005 convertito nella Legge n. 156/2005, secondo il quale, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, la cartella di pagamento deve essere notificata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione.*

**Nota della dott.ssa Marta Basile*****Disciplina transitoria e termini di notifica della cartella di pagamento***

La pronuncia in commento affronta la delicata problematica relativa ai termini per la notifica delle cartelle di pagamento. In particolare, viene sottoposta al vaglio della Commissione tributaria provinciale di Bari la corretta

applicazione al caso concreto della disciplina transitoria prevista dal comma 5 bis dell'art. 1 del d.l. n. 106/2005 convertito dalla Legge n. 156/2005 riguardante, appunto, la notifica della cartella di pagamento nei termini decadenziali normativamente previsti.<sup>1</sup>

Nel caso di specie la società interessata propone ricorso avverso una cartella di pagamento notificata il 18.07.2007 per ruolo emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito del controllo formale, ex artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 e 54 bis del D.P.R. 633/72, sulle dichiarazioni dei redditi, modello 770S/2003 e modello UNICO/2003, regolarmente presentate.

Tra i vari motivi di ricorso, la società ricorrente deduce l'illegittimità e l'infondatezza della iscrizione a ruolo per intervenuta decadenza, alla stregua del combinato disposto dei sopra menzionati artt. 36 bis e 54 bis nonché 17 del D.P.R. n. 602/73, "nel testo vigente *ratione temporis*", eccependo che le somme che risultavano dovute a seguito dell'attività di liquidazione svolta dall'Amministrazione Finanziaria, avrebbero dovuto essere iscritte nei ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, pertanto, entro il 31.12.2005. A sostegno della propria richiesta, la parte ricorrente sostiene la non applicabilità al caso concreto dei nuovi termini previsti per la notifica della cartella di pagamento di cui all'art. 1, comma 5 bis del d.l. n. 106/2005, convertito dalla l. n. 156/2005 con l'assunto che, far retroagire gli effetti di una legge promulgata nel 2005 a dichiarazioni presentate nel 2003, avrebbe significato attribuire alla stessa una inammissibile valenza retroattiva.

In base alla disciplina transitoria contenuta nella contestata legge, invece, la notifica della cartella di pagamento in oggetto risulta regolarmente notificata nel termine decadenziale ivi previsto che, per le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, è di quattro anni, calcolati da quello successivo alla presentazione della dichiarazione.

Il giudice adito, nella sentenza in commento, ha giustamente ritenuto pretestuoso ed infondato tale motivo di ricorso, dichiarando "incomprensibile

<sup>1</sup> Per una rassegna sull'argomento v. A. CARINCI, *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del DPR n. 602/1973*, in "Rass. Trib.", 2005, pp. 1689 e ss.; M. ALLENA, *I termini della riscossione: moniti della Corte Costituzionale ed interventi del legislatore*, in "Riv. Dir. Trib.", 2005, II, pp. 662 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in "Dir. prat. trib.", 2007, I, pp. 147 e ss.; ROCCO, *Alcune proposte interpretative sui nuovi termini per le iscrizioni a ruolo, il regime transitorio per le liti pendenti e le questioni irrisolte*, in "Riv. Dir. Trib.", 2007, I, pagg. 1181 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in "Rass. Trib.", 2008, I, pp. 22 e ss.; A. PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in "Rass. Trib.", 5/2007, pp. 1355 e ss.

l'argomento logico-giuridico in forza del quale la ricorrente pretende di conferire una impensabile ultrattività alla norma richiamata". In effetti, la legge n. 156 del 2005 introduce una disciplina transitoria volta proprio a regolamentare i casi, come quello di specie che, avendo origine in annualità d'imposta pregresse ma essendo ancora oggetto di valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, ricadono appunto nel regime transitorio appositamente previsto dalla legge.<sup>2</sup>

La sentenza in argomento, quindi, al di là della irragionevolezza delle motivazioni addotte dalla parte ricorrente a sostegno della dedotta decadenza dell'Amministrazione finanziaria dai termini per la notifica della cartella di pagamento, è di grande interesse perché consente di soffermarsi sulla ricostruzione della complessa disciplina dei termini della notifica prima, durante e dopo la legge n. 156 del 2005. La problematica sui termini di notifica della cartella di pagamento al contribuente, anche per il periodo cosiddetto transitorio ha, infatti, determinato l'intervento a più riprese da parte sia della Corte di Cassazione sia della Corte Costituzionale.

L'esegesi della normativa di riferimento consente di condividere il rigoroso percorso logico-giuridico effettuato dai giudici di primo grado di Bari nella sentenza in questione.

La vicenda prende le mosse dall'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 in tema di termini di notifica, articolo che, nel tempo, è stato più volte riscritto. Il legislatore è, infatti, intervenuto ripetutamente sul tema cristallizzando varie fasi storiche caratterizzate da regolamentazioni completamente differenti fra loro, di volta in volta più o meno garantiste nei confronti del contribuente.

Fino al 30 giugno 1999, l'art. 25 sopra citato prevedeva che l'esattore doveva notificare la cartella di pagamento non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli era stato consegnato.

Dal 1° luglio 1999, a seguito dell'art. 11 del d.lgs. n. 46/99 che riscriveva l'art. 25, il concessionario notificava la cartella di pagamento entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo.

Dal 9 giugno 2001 in poi, a seguito dell'art 1, comma 1, lett. b) del d.lgs.

<sup>2</sup> Sull'argomento F. FALCONE, *La notifica della cartella di pagamento. Una svolta normativa importante*, in "il fisco", n. 32/2005 pp. 12364 e ss.; P. BIONDO, *Sull'applicazione della disciplina transitoria della notificazione delle cartelle di pagamento ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 ai procedimenti sub iudice, commento alla sentenza della Corte di Cassazione n. 16826/2006*, in "G.T.", 2006; G. BERNONI, *La recente evoluzione del procedimento di riscossione*, in "il fisco", 27/2006, pp. 327 e ss.; S. LA ROCCA, *La riscossione tramite ruolo e la notifica della cartella di pagamento alla luce dei recenti interventi della Corte Costituzionale e del legislatore*, in "il fisco", 39/2005, pp. 14730 e ss.; S. CAPOLUPO, *Notifica cartella esattoriale. Verso una soluzione definitiva*, in "il fisco", 33/2005, pp. 5099 e ss.

n. 193/2001, dal nuovamente riscritto art. 25 scompare qualsiasi termine per la consegna della cartella per cui: “il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti del quale procede”. L’inesistenza di qualsiasi termine decadenziale per l’effettuazione dell’adempimento notificatorio faceva, così, scattare l’ordinario termine di prescrizione della pretesa fiscale, pari a 10 anni.

Naturalmente una previsione normativa di tal genere, lasciava esposto sine die il contribuente all’azione, finanche esecutiva, dell’Amministrazione finanziaria che non soggiaceva più ad alcun termine decadenziale che ne ritmasse gli adempimenti.

Il periodo di prescrizione decennale, per quanto giovasse alla tutela della “ragion fiscale”, appariva un periodo oggettivamente troppo lungo per il contribuente che non aveva alcun modo per mettersi al riparo da eventuali tardive azioni del Fisco.

Tale situazione venutasi a creare, inoltre, era in stridente contrasto con i principi stabiliti dalla legge n. 212 del 2000, meglio nota come Statuto dei diritti del Contribuente che, già un anno prima rispetto all’ultima modifica dell’art. 25, prevedeva una serie di disposizioni volte ad uniformare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente a criteri di collaborazione, affidamento e buona fede in un’ottica di reale tutela della parte più debole del rapporto d’imposta.

Il legislatore del 2001, eliminando qualsivoglia termine decadenziale a carico dell’Amministrazione finanziaria, ne aveva sicuramente agevolato l’azione di percezione dei tributi ma, di fatto, aveva creato un “vuoto di tutela”. Per sopperire a tale lacuna, la giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità aveva cercato, attraverso particolari letture del procedimento notificatorio, di accorciare i tempi di esposizione del contribuente all’azione dell’amministrazione finanziaria.

Tanto anche in considerazione del fatto che un termine così lungo di “non tutela”, andava ad impattare contro il diritto di difesa del cittadino: difficile approntare una difesa consapevole rispetto a fatti troppo risalenti nel tempo dei quali, è legittimo pensare, non siano più reperibili neanche le tracce documentali.<sup>3</sup>

In un simile contesto legislativo, poiché era inammissibile che il contribuente, di fatto, rimanesse effettivamente esposto ad oltranza ad una eventuale azione del fisco, la Corte Costituzionale<sup>4</sup> e la Corte di Cassazione<sup>5</sup> avevano

<sup>3</sup> Così, Cass., sent. n. 19865 del 5 ottobre 2004.

<sup>4</sup> Ordin. n. 352 del 19 novembre 2004.

<sup>5</sup> Cass. sent. n. 6 del 7 gennaio 2004; Cass. sent. n. 10 del 7 gennaio 2004.

individuato nell'interprete l'unico possibile canale per operare una ricostruzione del sistema.

A seguito di tali sollecitazioni, il legislatore è intervenuto con la legge n. 311 del 2004 (finanziaria 2005) ed ha reintrodotto un termine per la notifica della cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo precisando la natura decadenziale del termine stesso. In base all'art. 1, comma 417 della predetta legge, il concessionario della riscossione, a pena di decadenza, notificava la cartella di pagamento "entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario".

Il problema, però, non trovava completa soluzione in quanto il comma 420 della finanziaria 2005, prevedeva la decorrenza della novella prevista dal comma 417 solamente "con riferimento ai ruoli esecutivi successivi al 1° luglio 2005" per cui rimaneva sguarnito di tutela il periodo pregresso.

La Corte Costituzionale, quindi, a fronte di una normativa complicata e di non facile applicazione, è stata costretta ad intervenire nuovamente e lo ha fatto con la sentenza n. 280 del 15 luglio 2005, invitando il Legislatore a stabilire, per la notifica delle cartelle di pagamento, ai sensi dell'articolo 36-bis del P.P.R. n. 600/73, un termine ragionevole non superiore al maggior termine di decadenza fissato dall'art. 43 dello stesso D.P.R. n. 600/73 per l'accertamento in rettifica sostanziale.

Con questo intervento la Consulta, con una interpretazione maggiormente garantista nei confronti del contribuente, che impedisse possibili abusi da parte del Fisco, ha ribadito l'esigenza, costituzionalmente inderogabile, di rinvenire un termine decadenziale certo, fissato anche per la consegna dei ruoli.

Con tale pronuncia la Consulta dichiarava l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il Concessionario dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973. In tale pronuncia la Corte Costituzionale evidenzia come, in precedenza, era stata data importanza determinante all'iscrizione a ruolo del credito, che è un'attività interna dell'Amministrazione, piuttosto che alla notifica del provvedimento al debitore che, invece, è una attività esterna. L'art. 17 del D.P.R. n. 602/73 (termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo) prevedeva, infatti, la decadenza solo nel caso in cui l'attività interna di iscrizione a ruolo non fosse stata posta in essere per tempo rispetto alle scadenze previste, ma non si preoccupava del momento della ricezione della pretesa tributaria da parte del contribuente. Questa particolare tipologia normativa consentiva all'Amministrazione di evitare la decadenza iscrivendo per tempo il credito a ruolo e soggiacendo, poi, solo alla prescri-

zione decennale, decorrente dall'iscrizione a ruolo, per notificare la sua pretesa creditoria<sup>6</sup> al contribuente. Quindi la notifica della cartella poteva regolarmente avvenire anche a distanza di oltre dieci anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. A fronte di una attività estremamente semplice quale quella di liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, i giudici costituzionali hanno, pertanto, ritenuto assurdo e inammissibile un termine così lungo di esposizione all'azione esecutiva dell'Amministrazione finanziaria a scapito del contribuente.

A seguito di detta pronuncia, il legislatore è stato, di fatto, costretto ad intervenire per colmare il vuoto normativo venutosi a creare nell'ordinamento; ha operato, perciò, un'ulteriore riscrittura della materia e, questa volta, anche con riguardo alla disciplina transitoria, la cui applicazione riguarda esattamente il caso oggetto della sentenza in commento.

È stato emesso, così, il d.l. 17 giugno 2005 n. 106 convertito dalla legge 31 luglio 2005 n. 156, entrata in vigore il 10 agosto 2005 che, con i commi 5-bis e 5-ter dell'art. 1, ha previsto nuovi termini certi a pena di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento. Con tale intervento il legislatore ha, ancora una volta, riscritto l'art. 25 del D.P.R. n. 602/72 (che tratta delle cartelle di pagamento), ed ha disposto l'abrogazione dell'art. 17 dello stesso D.P.R. n. 602/73 che prevedeva il termine per l'iscrizione a ruolo.

Il comma 5-ter della novella ha dettato una disciplina "a regime" che innova il procedimento cartolare, riassetando la disciplina della notifica della cartella insieme a quella della liquidazione e riscossione.

Il comma 5-bis, invece, ha previsto una disciplina "transitoria" che regola le notifiche di cartelle derivanti da liquidazione di dichiarazioni che si sono verificate anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 156, ma la cui notifica si conclude sotto la vigenza della nuova legge.

Nell'ottica di tale impostazione, la normativa prende in considerazione le dichiarazioni presentate dai contribuenti antecedentemente al 10 agosto 2005 (data di entrata in vigore della legge medesima) e diversifica i termini decadenziali per le notifiche delle relative cartelle a seconda dell'anno in cui è avvenuta la presentazione della dichiarazione e quindi è iniziata la liquidazione degli uffici ex articolo 36-bis.

Il testo attuale dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/73, quindi, al comma uno, testualmente recita: "Il concessionario della riscossione notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto al ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede a pena di decadenza entro il 31 dicembre: del terzo o quarto an-

<sup>6</sup> Cfr. F. FALCONE, *La notifica della cartella di pagamento*, op. cit.

no successivo a quello della presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista rispettivamente dall'art. 36-bis o dall'articolo 36-ter del citato D.P.R. 600/1973; del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti d'ufficio".

La Corte di Cassazione<sup>7</sup> ha chiarito come il legislatore, con la succitata sentenza, abbia fissato i nuovi termini di notifica delle cartelle di pagamento al fine di tutelare sia l'interesse del contribuente a vedere rispettati tempi precisi e non troppo estesi per conoscere la pretesa tributaria derivante dalla liquidazione della propria dichiarazione, sia l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari.

La stessa Cassazione ha evidenziato come la legge, seguita alla pronuncia di illegittimità costituzionale, ha previsto una disciplina "transitoria" tesa a disciplinare le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 confermando il termine di quattro anni, calcolato dall'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Per quelle presentate entro il 2001, invece, il termine viene allungato di un anno e diventa di cinque anni, calcolato, sempre, dall'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.<sup>8</sup>

La Commissione tributaria provinciale di Bari, nel caso sottoposto alla sua cognizione, ha, dunque, correttamente interpretato ed applicato la disciplina transitoria prevista dalla legge n. 156/2005, dettata proprio per la regolamentazione dei casi analoghi a quello in esame.

A seguito della legge n. 156 del 2005 e della disciplina transitoria da essa prevista, il giudice, nei giudizi di sua competenza, deve, infatti, verificare se il termine di notifica della cartella di pagamento sia rispettato in relazione all'anno di presentazione della dichiarazione liquidata dall'ufficio tributario; i rapporti ancora pendenti alla data di promulgazione della stessa legge, ricadono sotto la disciplina transitoria con l'applicazione dei termini ivi contemplati, come se l'azione amministrativa tributaria sin dall'inizio fosse stata regolata dagli stessi.<sup>9</sup>

Correttamente, pertanto, la Commissione tributaria provinciale di Bari, individua la disciplina transitoria come quella deputata a contenere la fattispe-

<sup>7</sup> Cass., sent. n. 26104/05; sent. n. 1435/06; sent. n. 16826/06; sent. n. 27086/06.

<sup>8</sup> Nessun dubbio può sorgere sulla retroattività del regime transitorio a seguito degli univoci interventi in tal senso della Corte di Cassazione: sent. n. 2641/05; sent. n. 25104/2005; sent. n. 26105/05 e la già menzionata sent. n. 1435/06.

<sup>9</sup> Cfr. S. GALLO, *Procedura legittima se il documento è ricevuto o è nella sfera di conoscibilità del destinatario*, in "Guida normativa de il Sole 24 ORE", n. 43/2007, pp. 16 e ss., a commento della sentenza n. 112/2007 della Comm. Trib. Reg. del Lazio.

cie concreta in quanto “è intesa a graduare il termine anzidetto in funzione dell’anno di presentazione della dichiarazione, prevedendo per le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, che la cartella sia notificata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione” e, pertanto, “ne consegue che, siccome nel caso di specie la dichiarazione è stata presentata nel 2003, la cartella impugnata, notificata il 18.07.2007, lo è stata nel rispetto del termine di quattro anni dall’anno di presentazione della dichiarazione stessa, conformemente al disposto della disciplina transitoria in parola”.

Sulla legittimità della norma transitoria è, inoltre, intervenuta, da ultimo, la Corte Costituzionale:<sup>10</sup> per le dichiarazioni relative ad anni d’imposta risalenti nel tempo (fino al 2001), infatti, la disciplina transitoria aveva fatto sorgere dei dubbi di costituzionalità<sup>11</sup> in quanto comportava un allungamento irragionevole dei tempi di accertamento, portati, rispetto alla disciplina dell’art. 17 del D.P.R. n. 602/1973,<sup>12</sup> dai due anni successivi alla presentazione della dichiarazione per le somme liquidate ex art. 36-bis, addirittura ai cinque anni successivi per le dichiarazioni presentate fino al 2001.

La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna<sup>13</sup> con riferimento agli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione ma la Consulta l’ha ritenuta infondata osservando che l’intervento del legislatore tributario è avvenuto per contemperare l’esigenza del contribuente di non restare indefinitamente esposto all’azione del Fisco, con l’interesse costituzionalmente rilevante all’effettiva percezione dei tributi che un termine eccessivamente ristretto avrebbe sicuramente compromesso.

Da ciò deriva, secondo la Consulta,<sup>14</sup> la non irragionevolezza della disciplina transitoria rispetto a quella “a regime”.<sup>15</sup>

<sup>10</sup> Corte Cost. sent. n. 11/2008.

<sup>11</sup> Cfr. P. BIONDO, *Sull’applicazione della disciplina transitoria della notificazione delle cartelle di pagamento ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ai procedimenti sub iudice*, in “Rass. Trib.”, n. 6/2006, pp. 2139 e ss.

<sup>12</sup> Articolo abrogato dall’art. 1, comma 5-ter, lettera a), n. 1) del d.l. n. 106/2005.

<sup>13</sup> Ordinanza della Comm. Trib. prov. di Bologna del 14 luglio 2006.

<sup>14</sup> Per un commento critico alla sentenza n. 11/2008 della Corte Costituzionale, v. A. MANCUSO, *Diritto transitorio e termini di notifica della cartella di pagamento*, in “il fisco”, n. 14/2008, pp. 2519 e ss.

<sup>15</sup> Cfr. E. DE MITA, *Mano libera sui termini “transitori”*, ne “Il Sole-24 ORE” del 24 febbraio 2008.

**RISCOSSIONE - Ingiunzione fiscale di pagamento - Omessa motivazione - Nullità insanabile - Conseguenze.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Zoppo). Sent. n. 174 del 27 novembre 2008.

*L'ingiunzione di pagamento fiscale deve contenere l'esposizione chiara dell'an della pretesa tale da consentire al contribuente l'esatta conoscenza della stessa in modo da garantire l'esatto contraddittorio nonché il diritto inviolabile alla difesa.*

**RISCOSSIONE - Fermo amministrativo - Art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 - Provvedimento collegato alla riscossione dei tributi - Giurisdizione tributaria - Sussistenza - Provvedimento collegato a crediti non di natura tributaria - Fattispecie in tema di credito ENPAM - Giurisdizione ordinaria - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. V (Presidente: Ruggiero – Relatore: Manodoro). Sent. n. 145 del 20 giugno 2008.

*Per le controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, è necessario rilevare la natura dei crediti: spetterà al giudice tributario se il credito è di natura tributaria oppure al giudice ordinario se il credito non è di natura tributaria ovvero ad entrambi, a ciascuno nei limiti della propria giurisdizione, se il provvedimento di fermo si riferisce in parte ai crediti tributari ed in parte a crediti non tributari.*

*Nella fattispecie è stata affermata la giurisdizione del giudice ordinario essendo stato disposto il fermo per crediti ENPAM.*

**RISCOSSIONE - Fermo di beni mobili - Motivazione - Necessità - Interferenza sulla capacità produttiva dell'azienda del contribuente - Illegittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIII (Presidente: Ruta – Relatore: Tartamella). Sent. n. 130 del 31 luglio 2007.

*Il fermo di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973 "è atto discrezio-*

*nale che deve essere motivato in modo congruo e specifico e tale motivazione deve individuare le specifiche esigenze che giustificano l'adozione della misura cautelare in rapporto all'entità del credito e in riferimento a circostanze concrete riferite al debitore e idonee a compromettere la garanzia del credito" e proprio perché "il provvedimento è atto discrezionale, l'esattore avrebbe potuto adottare altro provvedimento comunque idoneo a garantire il proprio credito senza interferire sulla capacità produttiva dell'azienda".<sup>1</sup>*

#### **Nota redazionale**

<sup>1</sup> A fronte di decisioni siffatte, sembra urgente – a parere di chi scrive – legiferare in punto di "Statuto dei diritti del creditore fiscale".

Si trattava, secondo quanto la stessa sentenza riferisce, di una "comunicazione preventiva di fermo di beni mobili" e l'inammissibilità del ricorso, a cagione della non impugnabilità del "provvedimento" – sulla quale la sentenza... glissa – era stata ben accettata dalla resistente ("si è costituita la E.TR. s.p.a. la quale rileva che l'atto opposto è una comunicazione preventiva e pertanto il fermo non è stato ancora iscritto, per conseguenza... la domanda giudiziale è inammissibile in quanto fondata su un diritto postulato come eventuale") e fondatamente (v. Cass. n. 20301/08), atteso che il novellato art. 19 del d.lgs. n. 504/92 rende impugnabile appunto il provvedimento di fermo non già le mere ... dichiarazioni d'intento che vengano comunicate o notificate al debitore d'imposta (dovrebbe dunque dirsi incautamente!) considerato, da un lato, che tale comunicazione preventiva non è prescritta dalla legge (artt. 77 e 86 d.p.r. 602/73), dall'altro che, anche spingendosi fino ad ipotizzarne l'obbligatorietà secondo un principio di buona fede (che sarebbe qui richiamato a sproposito perché a tanto non si è spinto nemmeno il c.d. Statuto del contribuente), non si spiegherebbe poi una diversità di prescrizioni a carico del creditore fiscale rispetto ad un qualsiasi creditore privato, al quale non è certo fatto obbligo di preavvisare il creditore d'una iniziativa volta a conseguire una prelazione ipotecaria (2818 comma 2° - 2836 - 2839) o a trascrivere un sequestro di beni immobili (669 *sexies* comma 2° - 677 e 679 c.p.c.).

Fuori da ogni ragione decisoria a carattere strettamente giuridico sono, inoltre, due affermazioni della sentenza – quelle riassunte nella massima:

- a) che sia dovuta, per il fermo, una motivazione avente il contenuto richiesto da quei giudici, laddove nulla dispone l'art. 86 cit. – e a buona ragione, considerato che il fermo può essere disposto quando sia decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento – mentre l'art. 4 del regolamento (d.i. n. 503 del 1998) precisa il contenuto della comunicazione di (avvenuto) fermo di veicoli a motore: "... sono precisati gli estremi del carico tributario per riscuotere il quale è stato emesso il provvedimento di fermo".
- b) che la discrezionalità del provvedimento di fermo implichi il potere del giudice tributario di sindacare l'esercizio del relativo potere con valutazioni comparative rispetto ad altre possibilità del creditore.

Per il debitore fiscale non è prevista deroga al disposto dell'art. 2740 c.c.; ovvio che se una questione venisse a porsi, riguardo ai beni, a termini dell'art. 514 c.p.c. (limiti alla pignorabilità dei beni strumentali all'esercizio della impresa), sarebbe esperibile il rimedio dell'opposizione ex art. 57 comma primo lett. a) dello stesso d.p.r. n. 602/73, ma dinanzi al giudice ordinario (v. art. 2 d.lgs. n. 546/92).

**RISCOSSIONE - Provvedimento di iscrizione di ipoteca - Giurisdizione tributaria - Sussistenza limitatamente alle ragioni attinenti ai crediti erariali.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente: Ferrigni – Relatore: Marzo). Sent. n. 373 del 24 aprile 2008.

*Allorché la iscrizione ipotecaria disposta dal concessionario alla riscossione, ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973 e successive modificazioni, è relativa sia ai crediti erariali (imposte e tributi) sia a crediti di natura diversa (contributi previdenziali), la cognizione del giudice tributario è limitata alla materia (crediti erariali) attribuita alla sua giurisdizione.*

**RISCOSSIONE - Ipoteca iscritta a garanzia di crediti per sanzioni amministrative in materia doganale - Contenzioso - Giurisdizione della Commissione tributaria - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV (Presidente – Relatore: Trabace). Sent. n. 85 del 13 giugno 2008.

*Appartengono alla cognizione del giudice tributario le controversie sulle ipoteche iscritte dal Concessionario della riscossione a garanzia di crediti per sanzioni amministrative connesse alla violazione di leggi doganali.*

**RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Istanza di dilazione del pagamento presentata all'Ufficio impositore entro il termine indicato dall'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973 - Conoscenza da parte del concessionario - Esecuzione dell'iscrizione - Illegittimità.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VII (Presidente: Silvestri – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 640 del 29 ottobre 2008.

*L'ipoteca iscritta dal concessionario della riscossione dopo il decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento è illegittima allorché, pendente il suddetto termine, il contribuente abbia inoltrato all'Ufficio impositore un'istanza di dilazione del pagamento (art. 19 del D.P.R. n. 602/1973) dandone notizia (invio di una copia dell'istanza) allo stesso concessionario, a nulla rilevando che entro il suddetto termine l'Ufficio non si sia ancora pronunciato atteso che l'art. 19 dello stesso D.P.R. n. 602 non stabilisce un termine entro il quale l'Ufficio debba provvedere in merito alla richiesta di dilazione.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Ma, l'ipoteca – diritto reale di garanzia – non è una misura di rafforzamento della tutela del creditore? A parte tale indiscutibile inquadramento teorico, che (trattandosi di iscrizione di ipoteca) si versi nel campo della tutela preventiva del credito d'imposta, non confondibile con il procedimento di espropriazione forzata, non si ricava proprio dal testo dell'art. 77 del d.p.r. n. 602/73? E la richiesta di dilazione del pagamento delle imposte iscritte a ruolo non è prevista dall'art. 19 dello stesso d.p.r. proprio in una situazione (“*temporanea obiettiva difficoltà del contribuente*”) che ben giustifica il rafforzamento della tutela con l'iscrizione ipotecaria?

Infine, – può affermarsi decisamente – né le disposizioni dell'art. 83 commi 23 e 23 bis del d.l. n. 112 del 2008 (convertito in legge n. 133/08) né l'art. 8 del c.d. Statuto del contribuente, entrambi richiamati nella sentenza, offrono un sostegno giuridico alla decisione di annullamento per illegittimità dell'iscrizione d'ipoteca cui il concessionario della riscossione abbia fatto luogo in pendenza del subprocedimento inteso alla dilazione del pagamento.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato esterno - Efficacia nelle controversie tra le stesse parti e scaturenti dalla medesima attività di indagine - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Ancona – Relatore: Fedele). Sent. n. 18 del 29 febbraio 2008.

*Le sentenze delle Commissioni tributarie, divenute definitive ex art. 324 c.p.c., hanno efficacia di giudicato anche nei giudizi correlati in quanto scaturiti dalla medesima attività di indagine della Guardia di Finanza che ha dato origine alla rettifica oggetto di un successivo giudizio tra le stesse parti. La rilevanza del giudicato esterno nel processo tributario costituisce espressione del principio del “ne bis in idem” e risponde ai criteri di logicità ed economicità.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza penale di assoluzione - Efficacia del giudicato nel processo tributario - Condizioni e limiti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Del Sole). Sent. n. 236 del 17 novembre 2008.

*La sentenza penale di assoluzione fondata sull'accertamento dei fatti ha efficacia di giudicato nel processo tributario nel quale non sono stati prodotti dall'Amministrazione finanziaria ulteriori elementi di prova rispetto a quelli esaminati in sede penale.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Accertamento imposte - Intervenuta formazione del giudicato esterno - Efficacia in ordine agli accertamenti successivi - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 96, parte II, dell'8 gennaio 2008.

*Quando gli avvisi di accertamento relativi a più anni siano stati impugnati in tempi diversi, la sentenza favorevole al contribuente divenuta definitiva per un anno fa testo quale giudicato esterno per tutti gli altri avvisi di accertamento pendenti, in quanto il giudicato in ordine alla*

*situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune alle varie cause preclude il riesame dello stesso punto.*

### **Nota dell'avv. Antonio Damascelli**

#### ***L'efficacia espansiva del giudicato***

Il caso. A carico della contribuente, società di capitali, fu effettuata una verifica fiscale concernente le annualità d'imposta dal 1996 al 1999. L'Ufficio procedette con separati avvisi relativi, il primo, all'anno 1996 ed il secondo agli anni 1997 e successivi.

Il primo avviso di accertamento fu deciso con sentenza della Commissione Provinciale, passata in giudicato, che annullò l'avviso a causa della nullità del procedimento ispettivo operato dalla Guardia di Finanza, autorizzato dal P.M. su impulso di una lettera anonima e protrattosi oltre i termini statutari, dal 29.9.1998 al 4.10.2000.

Nell'odierna fattispecie la società contribuente si è difesa sostenendo la nullità dell'avviso di accertamento relativo alle annualità successive, in forza del giudicato esterno formatosi in precedenza sulla sentenza della CTP per l'anno 1996, concernente la nullità del procedimento di verifica perché basato su lettera anonima e protrattosi oltre i termini stabiliti dallo Statuto del contribuente.

Il decisus. Sulla base del giudicato esterno formatosi per l'annualità d'imposta 1996 la sentenza in commento ha annullato l'avviso relativo alle altre annualità, in quanto traente origine dal medesimo processo verbale ritenuto nullo dalla precedente sentenza coperta dal giudicato. Secondo i giudici regionali, in adesione al diritto vivente della Corte di Cassazione, qualora due giudizi facciano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in cosa giudicata, l'accertamento compiuto in ordine alla soluzione giuridica o alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relativo ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause preclude il riesame dello stesso punto.

Commento. La decisione è pienamente condivisibile.

i) La sentenza ha fatto corretta applicazione del principio, ormai *ius receptum* del nostro ordinamento, secondo cui l'accertamento intervenuto definitivamente su questioni preliminari in fatto o in diritto (qualificazione giuridica della fattispecie) con riferimento ad un'annualità d'imposta comporta l'efficacia espansiva del giudicato alle annualità successive.

In base a questo principio, corretta appare la decisione che ha annullato

gli avvisi relativi alle annualità dal 1997 al 1996 per IVA ed IRPEG, in quanto per il 1996 la Commissione Provinciale aveva annullato l'avviso ai fini IVA a causa dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione all'accesso rilasciato dalla Procura della Repubblica. Essendosi questa decisione resa definitiva per omessa impugnazione, come da certificazione rilasciata dalla segreteria della Commissione Tributaria Provinciale, i giudici del gravame hanno ritenuto nulli gli accertamenti delle successive annualità, in quanto fondati sul medesimo processo verbale ritenuto nullo.

La decisione è corretta perché, diversamente ragionando, avrebbe determinato un inammissibile contrasto di giudicati relativamente al presupposto costituito dalla nullità del provvedimento autorizzatorio del P.M. conclamato dai giudici dell'avviso di accertamento del 1996. Il giudizio di nullità dell'atto prodromico all'intero procedimento, comportando la nullità derivata degli atti conseguenti, non poteva non riflettersi, quindi, anche nel processo affettivo le successive annualità.

*ii) Le condizioni perché operi il giudicato esterno sono due:*

- a) che esso si sia formato tra le stesse parti dei due giudizi;
- b) che l'accertamento sia riferibile ad una questione di fatto comune ad entrambi i processi (Cass. 23568/08).

Ciò esclude, peraltro, che il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo a "fare stato" per i successivi periodi in via generalizzata ed aspecifica: non ad ogni statuizione della sentenza può riconoscersi siffatta idoneità, bensì solo a quelle che siano relative a "qualificazioni giuridiche" o ad altri eventuali "elementi preliminari" rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo.

La fattispecie concreta esaminata è idonea ad essere sussunta nell'atto normativo (id est il giudicato) di cui è stata fatta applicazione dal diritto vivente.

Come è stato affermato dal precedente della S.C. richiamato dai giudici baresi (Cass. SS.UU. 13916/06), occorre considerare che, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico – come nella specie – ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo.

iii) La sentenza in commento, in disparte alla questione preliminare del giudicato esterno, si è pronunciata nel merito e contiene altre due affermazioni che vanno anch'esse condivise:

– La prima concerne la statuizione di illegittimità del provvedimento autorizzatorio del P.M. in quanto emesso sulla base di una lettera anonima.

Secondo il Collegio, l'art. 52 comma 2 DPR 633/72 consente la perquisizione nell'abitazione del contribuente solo in presenza di gravi indizi e la valutazione della sussistenza di questi presupposti (gravi indizi) dà luogo ad un sindacato di merito da parte del giudice tributario.

In linea con i giudici di legittimità (Cass. 16424/02), i giudici della Regionale hanno negato che la lettera anonima e la concessione dell'autorizzazione sulla base dell'anonimo possano costituire elementi costitutivi del procedimento, in carenza della valutazione della sussistenza dei gravi indizi e, dunque, del necessario sindacato di merito.

– Il secondo importante principio affermato dalla sentenza in commento riguarda l'illegittimità della verifica protratta oltre il termine di trenta giorni previsto dall'art. 8 comma 6 D.M. 30.12.1993 n. 715 e dall'art. 12 Statuto del contribuente. Questa disposizione stabilisce al comma 5 che la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può eccedere i trenta giorni lavorativi, prorogabili di altri trenta a causa della complessità delle indagini.

Il punto resta uno dei più controversi.

*Sull'accezione del termine:*

Secondo la prassi agenziale, parte della dottrina e la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 16819/08) permanenza e durata non sono sinonimi, in quanto la permanenza deve intendersi riferita ai giorni di effettiva presenza nella sede e non alla durata della verifica.

Secondo altra parte della dottrina, i trenta giorni si riferiscono al dato temporale intercorrente tra l'inizio e la fine della verifica conclamata dalla redazione del processo verbale.

*Sulla natura del termine:*

Non si registrano precedenti. Nelle rare occasioni in cui è stata chiamata a pronunciarsi, la Corte Suprema (sent. n. 3834 del 18.2.09) non ha potuto affrontare il tema a causa della ritenuta inammissibilità del motivo così come sollevato.

In altre occasioni (sent. n. 8344 del 19.6.2001) la Corte, chiamata ad affrontare il tema dell'utilizzabilità degli elementi probatori acquisiti in violazione delle regole dell'accertamento tributario, ha affermato la soluzione positiva riportando l'esempio della verifica tributaria protrattasi al trentunesi-

mo o sessantunesimo giorno, nel corso del quale siano state rinvenute le prove del fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria. Secondo la Suprema Corte, non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, in quanto la regola vale solo per il processo penale: "*L'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso*".

L'affermazione porterebbe, quindi, a ritenere che i profili interpretativi siano duplici:

- a) se la verifica protratta oltre i termini normativamente previsti sia legittima (sembrerebbe di sì);
- b) se l'illegittimità della verifica, ove sussistente, produca ex se l'illegittimità dell'acquisizione della prova (sembrerebbe di no).

Se, infatti, la verifica oltre il termine fosse stata ritenuta valida (carattere ordinatorio del termine) probabilmente la ratio decidendi sarebbe stata diversa (l'acquisizione della prova va ritenuta lecita per essere stata legittima la verifica protratta oltre il termine ordinatorio dei trenta giorni).

È anche evidente che questa impostazione, che parte dagli effetti per accertare la causa, renderebbe sterile la problematica del termine, poiché in concreto il profilo dell'accertamento e della legittimità dell'avviso resterebbe assorbito da quella dell'incidenza della prova nel processo e della sua rilevanza anche in difetto della ritualità della sua acquisizione.

Bene hanno fatto i giudici baresi ad affrontare la questione ex professo ed a risolverla in senso garantista.

Essi hanno rivalutato la norma statutaria attribuendole valenza sostanziale ed hanno valorizzato, altresì, la natura del procedimento amministrativo che resta ispirato ad unitarietà ed improntato al principio, oltre che di stretta legalità, della nullità derivata, in forza del quale la nullità dell'atto si trasmette a quella degli atti che seguono nella sequenza.

### **PROCESSO TRIBUTARIO - Provvedimento di diniego su istanza di interpello per la disapplicazione di norme antielusive relative alle società non operative - Impugnazione - Inammissibilità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, (Presidente: Tomasicchio – Relatore: De Vincentiis). Sent. n. 152 del 26 giugno 2008.

*Il provvedimento di diniego emesso dall'Amministrazione finanziaria, in risposta all'interpello presentato dal contribuente per ottenere la di-*

*sapplicazione di norme antielusive relative alle società non operative, non rientra nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/92. Esso si sostanzia in un parere non vincolante per il contribuente il quale non ha l'obbligo di conformarsi alla risposta dell'Amministrazione finanziaria; né l'art. 11 della Legge n. 212 del 2000 statuisce l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle Commissioni tributarie.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Istanza di disapplicazione di norme antielusive - Provvedimento di rigetto dell'istanza - Impugnabilità dinanzi al Giudice tributario - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Carra). Sent. n. 479 del 12 novembre 2008.

*Il provvedimento con il quale l'Ufficio finanziario rigetti una richiesta di disapplicazione di norme limitative di deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive di vantaggio ammesse dall'ordinamento tributario (art. 37 bis comma 8 del D.P.R. n.600 del 1973) è atto atipico comunque concernente l'obbligazione tributaria, assimilabile agli atti di diniego o di revoca di agevolazioni fiscali, onde esso è impugnabile ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 la cui elencazione non è da ritenersi tassativa.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Tributo riscosso in eccedenza - Rimborso d'ufficio - Art. 68 comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 - Inutile decorso dei 90 giorni - Sollecito da parte del contribuente - Necessità - Diniego dell'Amministrazione - Impugnazione ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI (Presidente – Relatore: Barchetti). Sent. n. 29, parte III, del 20 febbraio 2009.

*In materia di processo tributario, posto che l'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 prevede il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza*

*che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, qualora non riceva detto rimborso, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve prima sollecitare detto rimborso in sede amministrativa, e solo successivamente può impugnare il diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g) del citato decreto.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Comunicazioni e notificazioni - Nella residenza o sede dichiarata o nel domicilio eletto - Efficacia - Effetti anche per i successivi gradi del giudizio - Conoscenza del nuovo domicilio del notificando - Irrilevanza - Notificazione in tale luogo - Nullità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 29 del 9 giugno 2008.

*Ai sensi del combinato disposto degli artt. 53 e 17 del d.lgs. n. 546 del 1992, la notificazione dell'impugnazione deve essere eseguita sempre nel domicilio indicato o eletto dalla parte cui la notificazione è diretta anche se la parte notificante (nel caso di specie l'Ufficio tributario) sia venuta a conoscenza in via di fatto dell'avvenuto mutamento della residenza del notificando (non reso noto nel processo secondo la prescrizione dell'art. 17 cit.), con la conseguenza che la notificazione dell'atto di appello eseguita (peraltro vanamente) in tale ultimo luogo deve ritenersi irrituale (nulla) e comporta, quando non sia sanata dalla costituzione dell'appellato, l'inammissibilità dell'appello.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Accertamento - Definitività - Cartella di pagamento - Impugnazione - Limitazione ai vizi propri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 71 del 3 luglio 2008.

*Il formarsi di una preclusione circa l'accertamento e i suoi presupposti, in conseguenza della raggiunta definitività dell'atto per mancata impugnazione, ha come conseguenza che la cartella di pagamento è*

*impugnabile, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, per soli vizi suoi propri.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Cartella di pagamento per somme dovute e non versate - Impugnazione - Ambito e limiti - Eccezioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: Moliterni). Sent. n. 26 del 19 maggio 2008.

*L'impugnazione ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 della cartella di pagamento (di somme risultate non versate) formata ed emessa dall'Ufficio in esito al controllo della dichiarazione eseguito ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, può essere proposta esclusivamente per vizi propri della cartella medesima, non già per motivi concernenti il debito di imposta.*

*A tale regola fanno eccezione i casi in cui il contribuente abbia conoscenza della pretesa impositiva e del relativo atto di accertamento, per la prima volta e soltanto attraverso detta cartella di pagamento.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Costituzione in giudizio della parte resistente - Costituzione tardiva - Ammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 10 del 25 settembre 2008.

*Nel processo tributario la tardività della costituzione in giudizio del resistente, disciplinata dal d.lgs. n. 546/1992, art. 23, non comporta, anche alla stregua delle disposizioni contenute nel codice di procedura civile, alcun tipo di nullità, stante sia la mancata previsione di una tale sanzione, sia il principio di tassatività delle relative cause, ex art. 156 c.p.c., ma determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Giurisdizione - Contributo di utenza idrica dovuto al Consorzio per i prelievi di acqua - Cartella di pagamento - Impugnazione - Giurisdizione tributaria - Non sussiste - Giurisdizione ordinaria - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 100 del 17 giugno 2008.

*Il contributo di utenza idrica, che attiene a prelievi di acqua ed al pagamento di detta fornitura e che è dovuto in base ad un atto di concessione di allacciamento all'acquedotto consortile, non è parificabile a tributo. Ogni controversia relativa al medesimo esula, pertanto, dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Istanza cautelare - Trattazione della controversia nel merito - Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – Relatore: Paracampo). Sent. n. 113 del 23 ottobre 2008.

*È nulla la sentenza pronunciata a conclusione dell'udienza fissata per la trattazione dell'istanza di sospensione dell'atto impugnato, poiché nella fase cautelare ex art. 47 del d.lgs. n. 546/1992 non si è ancora costituito un perfetto contraddittorio tra le parti, occorrendo, a tal fine, la fissazione di apposita udienza di trattazione nel merito.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Ordine delle questioni da decidere - Questione di merito - Assorbente rispetto ad ogni altra anche processuale.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Solimando). Sent. n. 10 del 4 marzo 2008.

*La questione di merito circa l'assoggettabilità del reddito all'imposta sulle attività produttive (che, per i redditi derivanti dall'attività di agente di commercio, qualificabili come "d'impresa", ex art. 51 del TUIR, sussiste senza necessità di alcuna indagine in ordine alle modalità di*

*esercizio) è assorbente rispetto ad ogni altra (decadenza dal rimborso per tardiva – rispetto ai termini indicati dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/73 – presentazione dell'istanza).<sup>1</sup>*

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 25 del 6 marzo 2008.

*L'eccezione di inammissibilità dell'appello per vizio di notifica (eseguita presso il nuovo difensore nominato con atto diverso da quelli processuali e non autenticati ai sensi dell'art. 12 comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992) resta assorbita dalla motivazione di rigetto nel merito dell'appello medesimo.<sup>1</sup>*

#### **Nota redazionale**

<sup>1</sup> Ciò che, a proposito di entrambe le pronunce, merita di essere segnalato – perché “vizio” assai frequente nelle decisioni della Giustizia tributaria – è la manifesta inosservanza dell'art. 276 c.p.c. circa l'ordine delle questioni da decidere, questa volta con l'aggravante, comune all'una e all'altra sentenza, che da una prassi erronea si è passati alla giustificazione esplicita dell'errore, ad una sorta di “credo”, ad una professione di fede ... processuale, del tutto erronea, di più, contraria alla legge del processo. Or'è qualche anno, il Primo Presidente della Corte di Cassazione Andrea Vela poneva in risalto in uno scritto che nei giudizi tributari e nelle decisioni “*capitava di constatare con frequenza maggiore di quanto non si creda, la mancanza di una puntuale indicazione dei termini essenziali delle controversie, il silenzio su questioni rilevabili d'ufficio, l'indifferenza per i problemi di legittimazione e di litisconsorzio, l'inosservanza dell'art. 276 del codice di procedura civile circa l'ordine delle questioni da decidere, l'omessa riunione dei processi, la disattenzione per le preclusioni insorte nel corso della lite, la formulazione di dispositivi impropri o poco chiari o addirittura inesequibili*”.

Almeno quanto alle suddette prescrizioni circa l'ordine delle questioni, delle quali qui ci occupiamo, deve ammettersi che il tempo è passato invano.

Val la pena di ricordare che le prescrizioni della norma dinanzi richiamata costituiscono espressione di un principio logico-giuridico il quale presiede a tutto lo svolgimento del processo (il c.d. tecnicismo giuridico), incidendo sull'assorbimento delle questioni di merito in quelle di carattere pregiudiziale e sulla stessa materia del giudicato, che non si forma sulle questioni dipendenti (ad es. il merito) fino a quando la questione pregiudiziale non è definitivamente decisa.

Più in generale, merita anche di essere ricordato che i procedimenti disciplinati da norme giuridiche, primi fra tutti i processi o procedimenti giurisdizionali, essendo retti da un apparato teorico (la “dottrina del processo”) e da una specifica logica giuridica, non possono essere governati dall'idea e dal proposito dell'*andare al sodo* né

dalla svalutazione a meri *cavilli* delle questioni diverse da quella dell'*aver ragione o no*. Quell'idea e quella svalutazione, l'una quanto l'altra, sono tipiche e caratteristiche del c.d. "uomo del fare", che il più delle volte è manchevole di quella cultura e di quella *forma mentis* che gli consentano di comprendere lo spirito e il valore della disciplina, soprattutto di quella concernente gli obblighi di forma e in genere del *modus procedendi*, alla quale è (deve sentirsi), invece, vincolato il Giudice già soltanto per il rigoroso, severo, *habitus* professionale che lo accompagna e per l'obbligo che egli sente (deve sentire) di osservare, in ogni caso, ogni tipo di norma, finale o meramente strumentale che sia, di rito o di merito (non consiste anche in questo la di lui malinconica ma orgogliosa separatezza? l'incomprensione dei profani dalla quale a volte è circondato?); quell'*uomo del fare* è rivolto, al contrario, essenzialmente ad una prassi produttiva del c.d. risultato utile significativo, del tutto estranea al mondo del diritto e che, perciò, in quel mondo, va rifiutata, messa al bando.

Nel processo, tutte le questioni che esso implica e intorno alle quali esso trova svolgimento – le pregiudiziali circa i presupposti processuali, le preliminari (preclusioni, decadenze, prescrizioni *etc.*) e quelle di merito intorno alle condizioni dell'azione e alla stessa fondatezza della domanda – hanno la medesima autonoma rilevanza, stanno sul medesimo piano in relazione allo svolgimento e all'esito del processo ed hanno tutte la medesima capacità di assurgere, ciascuna di esse, ad autonoma e risolutiva *ratio decidendi*.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Connessione oggettiva delle controversie - Ricorso in appello a firma di più soggetti - Ammissibilità - Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Selicato – Relatore: Forleo A.). Sent. n. 45, parte I, del 28 maggio 2008.

*È ammissibile la presentazione di un unico gravame a firma di più ricorrenti, nel caso di connessione oggettiva delle controversie.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Principio della prova - Divieto di prova testimoniale - Dichiarazioni di terzi - Utilizzo - Ammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 63, parte II, del 15 maggio 2008.

*Identica valenza processuale possono assumere, per il principio della parità delle armi, sia le dichiarazioni contenute nei p.v.c. della Guardia*

*di Finanza sia le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, senza che ciò implichi violazione del divieto di prova testimoniale.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Inammissibilità dell'appello per mancanza della prescritta autorizzazione - Non sussiste - Anteriorità dell'autorizzazione - Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 372 del 28 dicembre 2007.

*Non è necessario che l'atto di appello dell'Ufficio sia preceduto dalla superiore autorizzazione, per cui non è richiesta l'allegazione dell'originale dell'atto autorizzativo, essendo sufficiente che questo venga rinvenuto fra gli atti di causa, perché l'unico elemento da verificare è l'anteriorità dell'autorizzazione alla proposizione dell'appello.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Poteri del giudice - Delibera della Giunta comunale illegittima - Disapplicazione - Sussiste - Accertamento consequenziale - Nullità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente – Relatore: Carabba). Sent. n. 314, parte II, del 25 gennaio 2008.

*L'illegittimità di una delibera della Giunta comunale comporta la sua disapplicazione da parte del giudice tributario con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento che su di essa si fonda.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Cessazione della materia del contendere - Presupposto - Fattispecie.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI (Presidente – Relatore: Barchetti). Sent. n. 29, parte II, del 20 febbraio 2009.

*Anche nel processo tributario la cessazione della materia del contendere presuppone che le parti si diano reciprocamente atto dell'intervenuto mutamento della situazione dedotta in controversia e sottoponga-*

*no al giudice conclusioni conformi, occorrendo che la parte che ha agito in giudizio per la tutela dei propri interessi ne abbia conseguito l'integrale soddisfacimento direttamente ad opera della controparte.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Contributo unificato per gli atti giudiziari della categoria dei ricorsi amministrativi - Relative controversie - Legittimazione passiva - Spetta al Tribunale amministrativo regionale - Disposizioni di legge per l'aumento del contributo - Questione di legittimità costituzionale per supposto contrasto con l'art. 24 della Costituzione - Manifesta infondatezza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente – Relatore: Tomascchio). Sent. n. 111 del 7 maggio 2008.

*Nella controversia avente ad oggetto il pagamento del contributo unificato per gli atti giudiziari relativi alla categoria dei ricorsi amministrativi la controparte del soggetto privato resta individuata nel Tribunale amministrativo regionale e non nel Ministero della Giustizia.*

*È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, riferita all'art. 24 della Costituzione, della disposizione di cui all'art. 6 bis del D.P.R. n. 115 del 2002 che ha apportato un aumento del suddetto contributo unificato, trattandosi di scelta legislativa consentita in funzione degli obiettivi di politica economica e non sindacabile se non per manifesta irragionevolezza o arbitrarietà.*

**CONDONO - Legge n. 289 del 2002 - Onere di conservazione della documentazione contabile - Sussistenza - Limite temporale: quarto anno successivo a quello della dichiarazione - Accertamenti e verifiche dell'Ufficio in ordine a rimborsi IVA - Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Moliterni). Sent. n. 41 dell'8 luglio 2008.

*La presentazione dell'istanza di c.d. "condono tombale" non preclude all'Ufficio di accedere alla documentazione del contribuente per la*

*necessaria verifica e di procedere, di fronte al rifiuto di esibizione o alla semplice dichiarazione del contribuente stesso di non più possederla, al recupero dell'IVA indebitamente ottenuta al rimborso; le disposizioni contenute nella Legge n. 289 del 2002 si caratterizzano, infatti, per ciò che non consentono più al contribuente, come invece avveniva in precedenza, di disfarsi delle scritture contabili relative agli anni fiscali che hanno formato oggetto del condono, onde lo stesso è tenuto a conservarle secondo la diligenza del bonus pater familias per tutto il periodo entro il quale si compie la prescrizione ordinaria che, nel caso dell'IVA, è individuato nel quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione.*

**CONDONO - Mancata notifica al contribuente di un provvedimento di diniego (anche per ritenuta invalidità della definizione) - Validità ed efficacia del condono - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Carabba – Relatore: Introna). Sent. n. 142 del 4 novembre 2008.

*È illegittimo l'avviso di accertamento notificato oltre il prescritto termine di decadenza previsto dalla legge se il contribuente ha presentato istanza di condono ex art. 9 della L. n. 289/2002, non operando in tal caso la proroga biennale di cui all'art. 10 della stessa Legge.*

*Il condono si ritiene pienamente valido ed efficace se non è stato notificato al contribuente alcun atto di diniego o di invalidità della definizione agevolata anteriormente allo scadere del termine di decadenza previsto dalla legge o alla notifica dell'atto impositivo.*

**CONDONO - Definizione degli omessi versamenti di imposta ai sensi della Legge n. 289/2002 - Mancato pagamento delle rate successive alla prima - Validità ed efficacia della definizione - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: De Pascalis – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 748 del 2 dicembre 2008.

*Nella definizione agevolata dei ritardati od omessi versamenti ai sensi*

*dell'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 l'omesso versamento delle rate successive alla prima non comporta l'inefficacia della definizione. Le rate non versate possono essere recuperate attraverso l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo e la irrogazione delle sanzioni pari al 30% delle somme non versate, oltre interessi, in analogia a quanto previsto per le definizioni agevolate di cui agli artt. 7, 8, 9, 15 e 16 della medesima L. n. 289 del 2002.*

**CONDONO - Ipotesi di cui all'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 - Mancato pagamento di una o più rate - Inefficacia della definizione - Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente: Pellerino – Relatore: Calò). Sent. n. 417 del 24 ottobre 2008.

*Anche con riferimento alla definizione agevolata delle liti fiscali prevista dall'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 deve ritenersi evincibile da tale corpus normativo il principio generale secondo il quale la definizione è perfezionata dal semplice pagamento della prima rata di imposta, prevedendosi che le successive rate non versate possano essere recuperate attraverso l'iscrizione a ruolo e l'irrogazione di sanzioni.*

**CONDONO - Legge n. 289 del 2002 - Possibilità di definire le c.d. liti potenziali - Mancata adesione al condono in assenza di cause ostative di carattere oggettivo - Conseguenze - Applicazione della proroga biennale per l'emanazione degli atti impositivi - Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Palumbieri – Relatore: Moliterni). Sent. n. 27 del 6 marzo 2008.

*Nei confronti di un contribuente che, trovandosi nella situazione di poter legittimamente definire, secondo la previsione dell'art. 15 della Legge n. 289 del 2002, una controversia tributaria potenziale (assenza delle cause ostative di carattere oggettivo), se ne astenga, l'emanazione degli atti impositivi, conseguenti ad un p.v.c. e la relativa notifica-*

*zione restano soggetti alla proroga biennale prevista dall'art. 10 della stessa Legge per la notificazione degli atti impositivi conseguenti ad un p.v.c..*

**CONDONO - Legge n. 289/2002 - Adesione alla definizione automatica dei redditi - Dichiarazione di revoca - Vizi della volontà - Rilevanza - Fattispecie.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Selicato – Relatore: Moliterni). Sent. n. 29 del 18 aprile 2008.

*La rappresentazione, inserita nel processo verbale di constatazione redatto dai funzionari dell'Ufficio finanziario, della possibile rilevanza penale delle violazioni riscontrate, non dà luogo ad un'ipotesi di "metus" o "dolus" tale da inficiare l'adesione alla definizione automatica dei redditi e da renderla revocabile per vizio nella formazione della volontà del soggetto contribuente.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> All'esito di uno svolgimento argomentativo che distingue tra la "mancanza di una volontà interna" del dichiarante come causa di nullità del contratto e i vizi della volontà traduentisi in mezzi di tutela del dichiarante medesimo (causa di annullamento del contratto), la sentenza giunge alla conclusione – sia pure non espressa a chiare lettere nella motivazione ma desumibile dalla circostanza che la rilevanza del dedotto (dalla contribuente) *metus* (sub specie di "minaccia di un procedimento penale") è rimasta esclusa in via di fatto e non in via di principio come vizio della volontà idoneo a tutelare il contribuente attraverso l'annullamento (artt. 1434-1427) – che i vizi della volontà del contribuente assumono rilevanza ai fini dell'*annullamento* dell'adesione alla definizione automatica dei redditi e della caducazione dei relativi effetti (iscrizione a ruolo delle imposte sul reddito definito).

**CONDONO - D.l. n. 564 del 1994 convertito in Legge n. 656/94 - Validità subordinata al versamento di un terzo delle imposte dovute - Cartella di pagamento emessa per l'intero carico tributario - Sgravio disposto dall'Ufficio per i due terzi - Mancato versamento da parte del contribuente del terzo delle imposte dovute - Dichia-**

**razione di parziale cessazione della materia del contendere - Legittimità - Annullamento della cartella - Non necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Paracampo – Relatore: Moliterni). Sent. n. 50 del 24 aprile 2008.

*In tema di definizione delle liti fiscali pendenti, qualora l'Ufficio finanziario abbia emesso una cartella di pagamento per l'intera imposta accertata e provveduto poi, in via di autotutela, allo sgravio fino alla misura di un terzo del relativo importo, comunque dovuto ai sensi dell'art. 2 quinquies comma 6 della Legge n. 564/1994, legittimamente il giudice adito dal contribuente per l'impugnazione della cartella dichiara parzialmente cessata la materia del contendere piuttosto che l'annullamento della cartella medesima. A tale conclusione si perviene in applicazione del disposto dell'art. 21 octies n. 2 della Legge 11 febbraio 2005 n. 15 (modificazione della Legge n. 241 del 1990) secondo il quale "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".*

**CONDONO - Legge n. 413 del 1991 - Dichiarazione integrativa e versamento dell'imposta dovuta - Estensione all'imposta relativa alle "operazioni inesistenti" - Necessità - Mancanza - Applicabilità della proroga del termine di accertamento previsto dall'art. 57 della Legge suddetta.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Gualione). Sent. n. 38 del 24 giugno 2008.

*L'art. 52 comma 1 della Legge n. 413 del 1991 deve essere letto nel senso che gli effetti del condono sono strettamente conseguenti al versamento dell'intera imposta dovuta anche in relazione alle operazioni "inesistenti", onde il mancato versamento della suddetta intera imposta dovuta non consente al contribuente di beneficiare delle disposizioni di favore della menzionata Legge n. 413/91, tra queste compresa*

*anche l'inapplicabilità del prolungamento dei termini per l'attività di accertamento degli Uffici.*

**SANZIONI AMMINISTRATIVE - Cause di non punibilità - Versamento del tributo effettuato con uno o pochi giorni di ritardo - Non sanzionabilità - Dannosità del ritardo - Insussistenza - Applicazione del principio di non offensività - Legittimità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV (Presidente: Trabace – Relatore: Caporusso). Sent. n. 62 del 28 maggio 2008.

*Non è sanzionabile il comportamento del contribuente che ha pagato il tributo con un giorno o pochi giorni di ritardo, poiché tale comportamento, in applicazione del principio di non offensività, non può essere considerato dannoso per l'Erario, né subdolo o capzioso.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> La motivazione della sentenza è da prendere ... sul serio; è per questo che ne abbiamo fatto oggetto di una nota redazionale, altrimenti, dopo averla letta e considerata, l'avremmo liquidata come una pronuncia emessa non da un giudice, tenuto a seguire le norme del diritto (art. 113 c.p.c.), ma da un paciere privatamente investito del ruolo di mediatore amichevole.

Il fatto: un versamento dell'iva eseguito con un giorno di ritardo alla scadenza del terzo trimestre e dopo ventitré giorni dalla scadenza del quarto trimestre dà luogo all'applicazione di una sanzione pecuniaria, che il Fisco pone in riscossione mediante una cartella esattoriale: *“non vi sono casi eccezionali – ribatté il procuratore – la legge è la legge ed io non posso far nulla”* (da una racconto francese degli anni trenta: *“Il fisco e l'eredità”*, di Henry Bordeaux).

Il giudice tributario, adito dal contribuente, qualifica quella inosservanza dei termini come violazione *“meramente formale”* (art.10 della legge n.212 del 2000) e l'espresso richiamo della sentenza all'abrogazione del comma 4° dell'art. 13 del d.lgs. n. 472/97, avvenuta ad opera dell'art. 7 comma del d.lgs. n. 32/2001, e all'avvenuta introduzione (nell'art. 6 dello stesso decreto leg.vo n. 472/97) di un comma 5-bis del seguente tenore *“non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*, lascia intendere che come *“meramente formale”* il Giudice abbia ritenuto la violazione oggetto del caso di specie in quanto a) per essa l'applicazione della sanzione si sarebbe posta in contrasto con il principio di correttezza, buona fede e collaborazione che deve ispirare i rapporti tra il fisco e il contri-

bueno, e b) la stessa violazione non era stata tale da incidere sul... versamento del tributo.

La sentenza, alla quale è assai arduo prestare consenso (non ci sembra possibile), proprio perché interviene su una questione di principio, apre una breccia enorme nel sistema, ponendo in crisi la stessa nozione giuridica di esatto adempimento – tale quanto al tempo, al luogo, alla completezza, alle modalità connaturate all’obbligazione, secondo le pattuizioni del contratto o le prescrizioni della legge: “*Questa obbligazione è scaduta: perciò, a norma di legge, l’ebreo può reclamare con pieno diritto una libbra di carne...*” sanciva il giudice patavino.

Essa – la sentenza – dà luogo ad una traslazione di concetti giuridici e di fattispecie legali (quel “*meramente formale*”, l’*“incidere sul versamento del tributo”*) su un terreno sottratto ad ogni valutazione giudiziale, se è vero – com’è indiscutibilmente vero – che il ritardo nel versamento dell’imposta è sanzionato espressamente dalla legge tributaria (art. 13 del d.lgs. n. 471/97) e, ancora, che essa finisce per attribuire al giudice tributario un potere assolutamente arbitrario, in forza del quale si dà luogo ad una sostanziale abrogazione della citata norma dell’art. 13: nessun giudice può ritenere irrillevante un ritardo nel pagamento per il quale la legge ha, invece, imposto una sanzione. Considerazione finale: salvo il caso dell’errore scusabile (a causa delle *obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle disposizioni*: art. 7 del d.p.r. n. 633 del 1972 e art. 8 della legge n. 212/2000) sulla norma tributaria, nel quale il giudice tributario può dichiarare *non applicabile* la sanzione, allo stesso giudice non è dato di considerare non punibili comportamenti la cui valutazione di sanzionabilità è già data dal legislatore; è per questo che il giudizio secondo il quale “*il comportamento del contribuente, che ha pagato il tributo con un giorno o pochi giorni di ritardo, non può essere considerato dannoso all’Erario né tampoco subdolo o capzioso*” – in questi termini si esprime la sentenza – appare giuridicamente inaccettabile (solo quell’immaginato paciere avrebbe potuto dire al creditore “che vuoi che sia un giorno o venti giorni di ritardo, hai ben avuto quel che ti spettava! E dunque non esser tu formale e capzioso”).

### **SANZIONI AMMINISTRATIVE - Società di capitali - Violazioni contestate successivamente al d.l. n. 269/2003 - Responsabilità solidale dell’amministratore di fatto - Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – Relatore: Gianfreda).  
Sent. n. 67 del 10 aprile 2008.

*Le sanzioni amministrative relative a rapporti fiscali di società con personalità giuridica sono a carico della persona giuridica se contestate successivamente alla entrata in vigore del d.l. n. 269/2003, convertito con modificazioni dalla Legge n. 326/2003.*

## **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE**

### **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Statuto dei diritti del contribuente - Termine dilatorio - Inosservanza - Conseguenze: Illegittimità dell'avviso di accertamento.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Gurrado). Sent. n. 67 dell'11 luglio 2008.

*L'art. 12 comma 7 della Legge n. 212 del 2000 riconosce il diritto del contribuente a presentare osservazioni e richieste all'Ufficio finanziario entro il termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica fiscale e, corrispettivamente, sancisce l'obbligo dell'Ufficio di non procedere, prima della consumazione del suddetto termine, all'emissione di un avviso di accertamento o anche di qualsivoglia atto di imposizione tributaria. Ne consegue che il mancato rispetto da parte dell'Ufficio del termine medesimo determina l'illegittimità dell'atto impositivo (nel caso di specie: atto di recupero del credito d'imposta) che sia stato emesso e notificato in data anteriore allo spirare del termine suddetto.*

### **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Statuto dei diritti del contribuente - Ragionevole durata delle operazioni di verifica ex art. 12 - Superamento del termine e della proroga - Illegittimità - Sussiste - Nullità degli atti - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 96, parte I, dell'8 gennaio 2008.

*Le operazioni ispettive che si protraggano nel tempo oltre la ragionevole durata fissata dall'art. 12 dello Statuto del contribuente (trenta giorni lavorativi prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità) sono illegittime e gli atti relativi sono nulli.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE -  
Statuto dei diritti del contribuente - Istanza di interpello - Ufficio  
competente.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Terzi – Relatore: Di Mat-  
tina). Sent. n. 93 del 15 aprile 2008.

*L'istanza di interpello deve essere indirizzata al Direttore regionale  
dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio. È valida anche  
quando sia presentata ad un Ufficio locale non competente che avrà  
cura di inviarla a quello competente e di darne notizia al contribuente,  
precisando altresì che il termine per la risposta decorre dalla data di  
ricezione dell'istanza da parte di quest'ultimo.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE -  
Atti dell'amministrazione - Annullamento in via di autotutela - Rei-  
terazione dell'atto - Divieto.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: So-  
limando). Sent. n. 35 del 13 maggio 2008.

*L'annullamento di un atto impositivo da parte dell'Ufficio in sede di  
autotutela (nella specie: avviso di recupero del credito di imposta per  
indebita utilizzazione del credito stesso) è di ostacolo alla pura e sem-  
plice (in assenza di nuovi elementi) reiterazione dell'atto stesso, secon-  
do il principio desumibile dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.*

**Nota del prof. avv. Gianluca Selicato**

***La rinnovazione dell'atto impositivo tra autotutela sostitutiva e accerta-  
mento integrativo***

1. Prendendo posizione su questioni vivacemente dibattute in dottrina, i  
giudici d'appello accolgono un ricorso avverso un avviso di recupero di un  
credito d'imposta emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'an-  
nullamento di un precedente atto impositivo irrimediabilmente affetto da un  
vizio di notifica.

Da quanto si evince dalla lettura della sentenza, l'Ufficio impositore, dopo  
aver determinato con l'autotutela la cessazione della materia del contendere

nel primo giudizio instaurato dal contribuente, avrebbe notificato un nuovo avviso di recupero, con motivazione e periodo d'imposta identici al precedente, limitandosi a specificare che *“il presente atto annulla e sostituisce il precedente atto”*. Solo nel corso del secondo giudizio, però, l'Ufficio avrebbe chiarito le ragioni dell'autotutela, individuandole nel vizio di notifica del primo atto. L'assenza di tale indicazione nella motivazione dell'avviso di recupero, unita al tenore della comunicazione che aveva dato luogo all'estinzione del precedente processo, avrebbero indotto il contribuente ad inquadrare la condotta dell'Amm. fin. in una fattispecie di accertamento integrativo la cui illegittimità discenderebbe dalla violazione delle previsioni del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Anche ad avviso del collegio giudicante il nuovo atto costituirebbe l'esito di una *“reiterata attività accertativa”* svolta in assenza delle condizioni richieste dall'art. 43, ultimo comma, del DPR n. 600/73. Nell'indicare i termini di decadenza dell'azione accertatrice la norma prevede, infatti, che *«fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte»*.

Prescindendo dall'ambiguità di un'autotutela apparentemente reiterata dall'Amm. fin.,<sup>1</sup> la pronuncia offre l'occasione di soffermarsi su una condotta assai frequente degli uffici finanziari che è stata oggetto, già in passato, di interventi chiarificatori della giurisprudenza di legittimità.

2. In riferimento all'autotutela nell'esercizio della funzione impositiva si danno per note, in questa sede, le sottili questioni teoriche relative all'identità o differenziazione dell'istituto nelle materie giuspubblicistiche.<sup>2</sup> L'esplicito riconoscimento normativo dell'autotutela nell'attuazione del prelievo rende inutile qualsiasi approfondimento in ordine alla sua valenza in ambito fiscale.<sup>3</sup> Possono restare estranei alla presente nota anche i profili maggiormente

<sup>1</sup> Da quanto è dato leggere in sentenza, il potere sarebbe stato esercitato sia nel corso del primo giudizio (con l'annullamento dell'atto impugnato) sia, successivamente, con l'emissione del secondo avviso di recupero. Si noti tuttavia come, al momento della formazione del nuovo atto, il primo non fosse più giuridicamente esistente proprio in conseguenza dell'autotutela che aveva (alcuni mesi prima) condotto alla cessazione della materia del contendere.

<sup>2</sup> Per approfondimenti si consulti diffusamente V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.

<sup>3</sup> Oltre che in sede giurisprudenziale, il suo riconoscimento si è avuto sul piano normativo con

dibattuti dell'argomento che attengono i limiti cui soggiace il potere dell'Agenzia delle entrate di annullare i propri atti, prevalentemente desunti dal carattere vincolato della sua attività. Tali questioni, del resto, perdono d'attualità con le più recenti acquisizioni dottrinali che individuano nell'autotutela – anche in ambito tributario – “*la potestà della pubblica amministrazione di realizzare unilateralmente, e se necessario coattivamente, le situazioni nate con provvedimento a proprio favore*”.<sup>4</sup> La stessa dottrina osserva come l'istituto sia stato successivamente inteso “*in senso più ampio in modo da ricomprendere altri provvedimenti tra i quali il potere d'annullamento d'ufficio*”.

Proprio a tale potere fanno riferimento i giudici del gravame il cui sforzo ricostruttivo è principalmente rivolto alla condotta tenuta dalle parti del giudizio a discapito di un approccio “*sostanzialistico*” che ormai pervade la giurisprudenza di legittimità<sup>5</sup> e che avrebbe potuto condurre il Collegio ad opposte conclusioni. Il comportamento tenuto dall'Amm. fin., infatti, più che un accertamento integrativo sembrerebbe integrare un'ipotesi classica di c.d. “*autotutela positiva*” nella quale all'annullamento dell'atto fa seguito la sua rinnovazione. La sostituzione del provvedimento nullo con un atto privo dei vizi del primo costituisce una prassi sempre più diffusa nell'azione accertatrice dell'Agenzia delle entrate le cui differenze con l'accertamento integrativo (al quale i Giudici riconducono la sequenza procedimentale contestata dal contribuente) sono state da tempo segnalate dalla Cassazione. Con la sent. 28 marzo 2002, n. 4534, i supremi giudici hanno infatti sottolineato che: “*dal punto di vista funzionale, ... mentre l'avviso di accertamento integrato, o modificato in aumento, e l'avviso di accertamento integrativo o modificativo in aumento, cooperano all'integrale determinazione progressiva dell'oggetto dell'imposta, il provvedimento amministrativo tributario di autotutela sostituisce, in ordine al medesimo oggetto, il proprio contenuto – il dispositivo e/o la motivazione – a quello dell'avviso di accertamento precedente e, così facendo, pone se stesso in luogo di quello*”.

Anche nella sent. 16 luglio 2003, n. 11114, i giudici di legittimità hanno ribadito che “*l'art. 43 del dPR 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui consente modificazioni dell'avviso di accertamento soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'ufficio, non opera con riguardo ad avviso nullo (nella specie, per omessa indicazione della ali-*

l'adozione del dPR 27 marzo 1992, n. 287, prima, con il d.l. 30 settembre 1994, n. 564, poi, e infine con il dm 11 febbraio 2007, n. 37.

<sup>4</sup> Così N. D'AMATI - A.F. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, 2008, 194.

<sup>5</sup> Vd. L. SALVINI, *Relazione al convegno degli Ottanta anni di diritto e pratica tributaria, in Raccolta di interventi preparatori*, Genova, 9-10 febbraio 2007.

*quota applicata), alla cui rinnovazione ex nunc l'Amministrazione è legittimata in virtù del potere, che le compete, di correggere gli errori dei propri provvedimenti nei termini di legge, salvo che l'atto rinnovato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto nullo".<sup>6</sup>*

Emergono, da tali sentenze, i tratti tipici dell'accertamento integrativo e dell'autotutela sostitutiva le cui differenze – già rilevate in letteratura<sup>7</sup> – inducono a domandarsi quali siano i motivi che hanno spinto il ricorrente e i giudici, nella vicenda in esame, a ricercare “*nuovi elementi*” a fondamento di un avviso di recupero che non parrebbe costituire espressione dell'ulteriore attività di accertamento cui l'art. 43 tuir fa riferimento.<sup>8</sup> Ed infatti, nella sostanza, l'Amm. fin. sembrerebbe essersi limitata ad annullare un atto affetto da vizi di notifica e, non essendo spirati i termini decadenziali indicati nel dPR n. 600/73, ad emetterne uno nuovo, identico nel contenuto e nella motivazione a quello precedente, notificandolo correttamente. Appare difficile, allora, ipotizzare la lesione dei diritti del contribuente ad opera di un'azione accertatrice che, sebbene con atti successivi, è stata conclusa nei termini stabiliti dalla legge, ha condotto all'emanazione di un avviso di recupero emendato dei vizi del primo e, soprattutto, ha individuato in modo chiaro la pretesa tributaria sin dal primo atto opposto in giudizio. Peraltro, con l'annullamento del primo avviso di recupero in epoca antecedente all'emissione del secondo, non si configura nemmeno il rischio di duplicazione del giudizio sul medesimo rapporto.

Proprio a tale proposito, la rassegna della giurisprudenza di legittimità offre ulteriori argomenti a sostegno dell'iter seguito dall'Amm. fin., stante la sua conformità al principio di diritto stabilito dalla Cassazione secondo cui “*l'emissione del nuovo atto impositivo, avente il medesimo contenuto e riferi-*

<sup>6</sup> Ulteriori conferme a tale impostazione possono ricavarsi dalle sent. Cass. nn. 4303/1992 e 2576/1990.

<sup>7</sup> Vd. V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti “itinerari” della giurisprudenza tributaria*, in “Rass. Trib.”, 2007, 1715 ss., secondo cui la fattispecie dell'accertamento integrativo e modificativo non esaurisce l'ambito dei possibili interventi degli uffici finanziari in autotutela positiva dovendosi riconoscere piena cittadinanza al riesame positivo privo di effetti integrativi e modificativi ma, ciononostante, sostitutivo dell'atto riesaminato.

<sup>8</sup> Ulteriori conferme a tale impressione provengono dalla lettura della sent. n. 1978/1990 della Comm. trib. centr., Sez. XXVII, secondo cui la preclusione contenuta nell'art. 43, co. 3, dPR n. 600/73, sarebbe riferita alle sole integrazioni o modifiche in aumento dell'accertamento effettuate in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e non anche alla sanatoria di vizi formali dell'atto. Rispetto a tale sanatoria non esisterebbe, infatti, “*in linea generale*” alcun “*principio che neghi alla Amministrazione il potere di incidere sulle situazioni determinate dagli atti che sono stati impugnati*”, anche in assenza di nuovi elementi.

to agli stessi anni di imposta, dovrà essere preceduta dall'annullamento del precedente atto impositivo" (così, da ultimo, la sent 16704/2007; cfr., altresì, la sent. n. 3951/2002). Del resto, più che del potere dell'Ufficio di correggere un atto impositivo attraverso l'emissione di un nuovo atto emendato dei vizi del primo – del quale da tempo non si ha motivo di dubitare, purché non siano decorsi i termini per l'azione accertatrice – i Supremi giudici si sono generalmente preoccupati di tutelare il contribuente esposto a distinti fronti processuali in riferimento ad una medesima pretesa.

3. Dalle considerazioni appena esposte non sembrerebbe potersi dubitare della correttezza dell'operato dell'Agenzia delle entrate. Ed invece, soffermandosi sulla sequenza procedimentale degli atti e sull'affidamento che essi hanno generato nel contribuente, il ragionamento dei Giudici offre spunti interessanti che consentono di individuare gravi limiti dell'azione accertatrice.

L'Ufficio, infatti, ha dapprima esercitato l'autotutela con formulazione quantomeno infelice, comunicando nel corso del primo giudizio che l'annullamento dell'atto avveniva "sulla base delle argomentazioni esposte da parte ricorrente".<sup>9</sup> Successivamente ha emesso un nuovo avviso di recupero (peraltro identico al primo) omettendo, però, di indicare le ragioni che avevano determinato la necessità di annullare quello precedente. La clausola secondo cui "il presente atto annulla e sostituisce il precedente atto" avrebbe richiesto di esplicitare, fin dall'origine, le reali motivazioni dell'autotutela che, solo nelle controdeduzioni dell'Ufficio, viene ricondotta al vizio di notifica dell'originario avviso di recupero. In assenza di tale precisazione il contribuente non poteva che ritenere (coerentemente a quanto affermato dall'Ufficio nel corso del primo giudizio) che l'annullamento scaturisse dall'acquiescenza dell'Amministrazione sulle "argomentazioni esposte dal ricorrente" e che, di conseguenza, il nuovo atto traesse origine dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi nell'ambito di un'attività integrativa di accertamento del medesimo rapporto.

Vanno poi osservati ulteriori difetti dell'azione accertatrice che, per quanto trascurati in sentenza, avrebbero dovuto ugualmente far dubitare della validità dell'atto impositivo.

Con l'estinzione del precedente giudizio per cessazione della materia del contendere determinata dalla convergenza dell'Ufficio sulle posizioni del

<sup>9</sup> Non è dato, in verità, conoscere quali fossero le argomentazioni esposte dal contribuente, né se esse riguardassero vizi sostanziali o meramente formali (quali la notifica) dell'originario avviso di recupero; tuttavia alcuni passaggi della sentenza lasciano trasparire che i motivi di ricorso fossero articolati e che, pertanto, non si esaurissero all'unico vizio che l'Amm. fin. cerca di sanare con l'annullamento e riemissione dell'atto.

contribuente, infatti, si sarebbe dovuto ritenere ormai definito l'unico rapporto tributario sottostante, con conseguente impossibilità di attivazione dell'autotutela positiva dell'amministrazione finanziaria che la sent. n. 11114/2003, cit., preclude nel caso in cui l'atto rinnovato "*costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto nullo*".

Ove pure volesse sostenersi che la cessazione della materia del contendere costituisca un esito processuale con effetti differenti dalla pronuncia nel merito, non potrebbe comunque disconoscersi l'idoneità della sentenza resa dai giudici di primo grado a rafforzare ulteriormente l'affidamento del contribuente sulla correttezza del proprio operato. Del resto, l'Amm. fin. non si è affatto preoccupata di rimuovere l'equivoco sulle proprie intenzioni, omettendo di precisare, nel nuovo avviso di recupero, che l'autotutela conseguiva ad un mero difetto di notifica e non già, come era legittimo ritenere, al riconoscimento della fondatezza delle posizioni avverse.

È pur vero che la formula "*il presente atto annulla e sostituisce il precedente atto*", che tradisce il vero *animus* dell'Ufficio, avrebbe dovuto insospettire il contribuente; ma non è ragionevole addossare al ricorrente il compito di risolvere, pro-fisco, le contraddizioni di una condotta confusa ed ermetica dell'Amm. fin. A tutto voler concedere ad una prassi ormai assai diffusa nell'esercizio della funzione impositiva, anche in uno schema lineare di autotutela positiva dell'A.F. l'assenza di consequenzialità tra le azioni concatenate (annullamento e rinnovamento dell'atto) può tradursi in violazione dell'incomprimibile diritto di difesa del contribuente. Egli non può essere tenuto all'oscuro del motivo dell'autotutela durante il breve termine concesso dalla legge per la presentazione del ricorso, non potendosi certamente ammettere che i vizi della precedente azione accertatrice – in specie se diversi da quelli comunicati all'interno di un precedente giudizio tra le stesse parti – emergano, per la prima volta, durante il nuovo processo.

4. Osservando in tale prospettiva il rapporto dedotto in giudizio appare agevole comprendere perché mai il contribuente, nell'articolare le proprie difese, abbia ricondotto i due atti a distinte fasi dell'attività accertativa dell'Amm. fin.: la prima sfociata nell'autotutela a seguito del riconoscimento della fondatezza delle ragioni esposte nel ricorso; la seconda, di carattere integrativo, svolta in violazione dell'art. 43, ult. co., del dPR n. 600/73, in quanto priva di qualsiasi elemento di novità rispetto ad un rapporto che si sarebbe dovuto intendere ormai definito.

La sentenza aderisce a tale impostazione pervenendo a conclusioni condivisibili. Il percorso argomentativo, però, avrebbe potuto essere più lineare dal momento che sarebbe stato sufficiente ricondurre l'autotutela sostitutiva ad un tentativo di "*elusione o violazione*" del giudicato formatosi sull'atto nullo, in

espreso contrasto con i principi affermati dalla Cassazione.

Alternativamente, si sarebbe potuto eccepire il difetto di motivazione del secondo avviso di recupero. Seppure emendato dei vizi di notifica del primo, infatti, l'atto impugnato dinanzi ai giudici di primo grado presentava carenze nella parte motivazionale suscettibili di pregiudicare il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente. La reiterazione dell'atto non assistita dalle motivazioni che emergeranno solo nel corso del nuovo giudizio ha infatti impedito al contribuente di comprendere la posizione assunta dall'Ufficio, inducendolo ad avvalersi (anche) degli elementi emersi nel corso del precedente giudizio. L'equivoco insorto sull'attività da ultimo svolta dall'Amm. fin. non è perciò ascrivibile al contribuente dovendosi piuttosto ricondurre ad un grave vizio di motivazione dell'atto che induce l'Ufficio – ma solo nelle controdeduzioni – a chiarire la *ratio* dell'autotutela.

La sentenza della commissione tributaria regionale ha il merito di cogliere gli elementi dirimenti la controversia ma non li valorizza in modo adeguato. Seguendo la linea difensiva del contribuente, infatti, essa finisce per assegnare più importanza alle conseguenze, che alle cause, dell'illegittimità dell'azione accertatrice. Nel considerare il nuovo avviso di recupero l'esito di un accertamento integrativo condotto in assenza delle condizioni richieste dal DPR n. 600/73, i giudici pervengono alla nullità dell'atto attraverso un ragionamento che finisce per sfumare le differenze tra accertamento integrativo e mera sostituzione dell'atto. Meglio sarebbe stato, probabilmente, evidenziare altri limiti dell'attività amministrativa che, da quanto abbiamo osservato, vanno ben oltre il motivo di nullità indicato nell'art. 43, ult. co., producendo effetti invalidanti anche nell'ipotesi – che qui sembra ricorrere – dell'autotutela sostitutiva.

### **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Solidarietà dei soggetti - Responsabilità del sostituto d'imposta - Limiti.**

Comm. Trib. Puglia, Sez. II (Presidente – Relatore: D'Innella). Sent. n. 48 del 16 giugno 2008.

*La regula iuris della responsabilità solidale, nei confronti del Fisco, del sostituto e del sostituto di imposta non trova applicazione allorché il primo dia prova certa dell'aver subito la prescritta ritenuta alla fonte, ritualmente operata dal secondo, ancorché da quest'ultimo non sia stata versata.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE -  
Norme antielusive (art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973) - Applicazio-  
ne nel periodo tra luglio e novembre (25) dell'anno 2000 - Inappli-  
cabilità - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: Sasso).  
Sent. n. 148 del 7 novembre 2008.

*Non può applicarsi l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 (norma antie-  
lusive) nel caso di un contribuente che abbia utilizzato un negozio giu-  
ridico finalizzato all'ipotetico risparmio di imposta dopo il 1° luglio  
2000, ma prima del 25 novembre 2000, data di pubblicazione della  
Legge n. 342/2000, che estende anche alle successioni e alle donazio-  
ni la suddetta disposizione antielusive, non potendo quest'ultima tro-  
vare applicazione retroattiva.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE -  
Dichiarazione dei redditi - Emendabilità - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V (Presidente: Agostinacchio – Rela-  
tore: Leoci). Sent. n. 142 del 27 novembre 2008.

*Il contribuente che erroneamente ha esposto nella dichiarazione dei  
redditi le somme percepite a titolo di indennità di espropriazione sog-  
gette a ritenuta alla fonte è incorso in un errore materiale che ha deter-  
minato un maggior debito e che, pertanto, è emendabile.*

## CONTRIBUTI DOTTRINALI

### **Le nuove modalità di notificazione degli atti riguardanti i tributi degli enti locali**

PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO

Preside della II Facoltà di Giurisprudenza di Bari, sede di Taranto  
Ordinario di Diritto Tributario

#### **1) La notificazione a mezzo di messi nominati tra i dipendenti dell'amministrazione comunale o provinciale nonché ad altri soggetti che forniscano idonea garanzia delle funzioni assegnate**

Con riferimento ai tributi locali, la disciplina contenuta nelle singole leggi d'imposta risalente alla riforma degli anni '70 e quella successiva della riforma del 1992/1993 richiamava, con riferimento alle procedure di partecipazione della conoscenza, le disposizioni dettate in materia dal codice di procedura civile, consentendo altresì la notifica a mezzo posta, mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Tra le diverse modalità notiziarie, le norme riguardanti i singoli tributi locali sembravano esprimere una preferenza per l'utilizzo di messi comunali. Mancava, tuttavia, una specifica disciplina che identificasse i messi notificatori quali figure professionali abilitate e ritualmente investite delle funzioni notiziarie per tutti i tributi degli enti territoriali.

Nel tentativo di superare tale assetto normativo lacunoso e frammentario, la legge finanziaria per il 2007, nell'ambito del c.d. mini testo unico degli enti locali, reca una disciplina organica della notificazione per il tramite degli agenti notificatori locali applicabile per tutti i tributi locali. Essa assume, peraltro, particolare importanza in quanto, esprimendo regole certe e rigorose, consente di identificare i soggetti legittimati all'espletamento delle funzioni di agente notificatore impedendo il sorgere di contrasti interpretativi in ordine alla ritualità della notifica e quindi alla validità dell'atto impositivo.

Richiamando le singole disposizioni, occorre evidenziare che il comma 158, articolo 1, legge 27 dicembre 2006, n. 296 dispone espressamente che per la notifica degli atti di accertamento, dell'ingiunzione fiscale e degli atti riguardanti le procedure esecutive di cui al r.d. 14 aprile 1910, n. 639<sup>1</sup> nonché

<sup>1</sup> Come opportunamente evidenziato (cfr. M.G. BRUZZONE, I "messi speciali" per le notifiche

degli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province,<sup>2</sup> ferme restando le disposizioni vigenti, il dirigente dell'Ufficio competente può nominare uno o più messi notificatori con proprio provvedimento formale, escludendo così la necessità di ricorrere all'ufficiale giudiziario. In forza del comma 159 dello stesso articolo, i messi notificatori possono essere nominati tra i dipendenti dell'amministrazione comunale o provinciale, oppure tra i dipendenti dei soggetti ai quali l'ente locale ha affidato, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e delle altre entrate extratributarie secondo le procedure contemplate dall'art. 52, d.lgs. 446, cit. Potranno altresì essere nominati agenti notificatori soggetti che, per qualifica professionale, esperienza, capacità ed affidabilità, forniscano idonea garanzia del corretto svolgimento di queste funzioni. È richiesto, tuttavia, prima dell'assunzione e dell'espletamento delle funzioni notificatorie, che i soggetti innanzi indicati partecipino ad un apposito corso di formazione e qualificazione, organizzato dall'ente locale, e abbiano superato l'esame finale di idoneità. Completando tale tritico di norme, il comma 160, stabilisce che il messo notificatore, una volta nominato, potrà esercitare le sue funzioni solo nell'ambito del territorio dell'ente locale che lo ha nominato e non potrà farsi sostituire né rappresentare da altri soggetti. Nello svolgimento delle proprie funzioni, il messo dovrà osservare le direttive e le istruzioni impartite dall'ente locale o dai soggetti affidatari del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate.

Le limitazioni alla competenza, sia legate alla natura del prelievo (deve trattarsi di un tributo locale ovvero di una entrata extratributaria comunale o

*degli enti locali*, in "Corr. trib.", 2007, p. 259), "per i nuovi agenti notificatori di nomina dirigenziale operano limiti oggettivi, essendo legittimati soltanto allo svolgimento delle operazioni di notifica degli atti impositivi relativi ai tributi locali, in particolare dei provvedimenti tipici dell'attività di accertamento e degli atti esattivi inquadrabili nell'ambito della riscossione coattiva a mezzo ingiunzione, svolta in proprio dall'ente locale affidata a soggetti all'uopo legittimati. Resta fermo che, nell'ipotesi di riscossione a mezzo ruolo delle entrate degli enti locali, tramite agenti della riscossione, la notificazione della cartella di pagamento riproduttiva del titolo esecutivo verrà effettuata da ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convezione tra Comune e concessionario, da messi comunali o agenti della polizia municipale".

<sup>2</sup> Evidenzia G. DURANTE, *Accertamento dei tributi locali e le sanzioni*, Rimini, 2007, p. 141, secondo cui "la previsione normativa estende la possibilità di utilizzo del messo notificatore anche all'attività di recupero delle entrate extratributarie dei Comuni e delle Province. Si tratta, pertanto, di una norma che amplia sensibilmente la sfera d'azione delle possibili attività di notificazione espletate dall'ente mediante l'ausilio del messo notificatore, andando ad interessare anche gli atti prodromici rispetto all'avviso di accertamento del tributo, relativamente alla fase di riscossione coattiva della debenza tributaria".

provinciale), sia all'ambito spaziale di esplicazione dell'attività (territoriale comunale o provinciale), appaiono giustificate proprio dalla natura speciale dell'incarico conferito e dall'appartenenza del messo all'ente che ha emesso l'atto. Come correttamente osservato, i messi in esame non si pongono come terzi rispetto alle parti, dovendo, invece, considerarsi "messi interni che agiscono in nome e per conto dell'ente territoriale di appartenenza".<sup>3</sup> Pur non rispondendo a requisiti di terzietà, la qualità di messo speciale dell'ente locale si connota per le garanzie di qualificazione professionale e di idoneità tecnica. La complessità dei procedimenti notificatori e la loro rilevanza in relazione alla validità ed efficacia degli atti da notificare impongono, infatti, requisiti particolarmente rigorosi in vista dell'assunzione dell'incarico di agente abilitato alla notificazione, sia sotto il profilo morale e di onorabilità, che sotto quello tecnico professionale. La norma, da un lato, esige l'esperienza, la capacità, l'affidabilità, l'idoneità allo svolgimento delle funzioni, la correttezza, dall'altro, impone la frequenza di un corso di formazione e di qualificazione organizzato dall'ente locale, direttamente o per il tramite di istituzioni pubbliche (scuola superiore dell'economia e delle finanze, scuola superiore della pubblica amministrazione, ecc.) o di enti privati, e il superamento di un esame finale che accerti la preparazione conseguita e raggiunta.

Particolarmente apprezzabile appare lo sforzo del legislatore di delineare in modo del tutto nuovo una figura professionale con riguardo alla quale, nel passato, non erano richieste né qualità morali né conoscenza di istituti giuridici, nella prospettiva di rendere efficiente il servizio di notificazione e di assicurare il rispetto della garanzia dell'effettiva conoscenza degli atti posto dallo Statuto dei diritti del contribuente.

## **2) Le altre modalità di notificazione: l'utilizzo del servizio postale; la notificazione a mezzo di ufficiale giudiziario o altri messi comunali autorizzati**

L'individuazione di una modalità privilegiata di notificazione, quale quella del messo speciale comunale di nomina dirigenziale, assistita da garanzia di specializzazione tecnico professionale e ispirata ai principi di efficienza, non impedisce l'utilizzo delle altre modalità di partecipazione della conoscenza stabilite dal codice di procedura civile e dalla legislazione speciale in materia.

<sup>3</sup> Così M.G. BRUZZONE, *I messi speciali*, cit., p. 260, per la quale "sussistendo un rapporto di immedesimazione organica tra l'agente notificatore e l'ente richiedente il quale agisce quale organo dell'autore dell'atto notificando, conseguentemente, il conferimento dell'incarico non determina la fuoriuscita dell'atto dalla sfera giuridica del notificante, impedendo così l'anticipazione degli effetti della notificazione alla data della consegna dell'atto al messo".

Oltre ai messi comunali di nomina dirigenziali, va richiamata la notifica tramite messi comunali che potremmo definire “tradizionali” in quanto già previsti dalla legislazione vigente. Coordinando la legislazione del testo unico degli enti locali con quella previgente, deve ritenersi che il conferimento dell’incarico debba avere luogo per il tramite di delibera di Giunta comunale.

Con riferimento specifico alla notificazione tramite messi comunali, occorre ricordare l’orientamento della giurisprudenza più recente che ha ammesso la legittimazione ad eseguire la notificazione dei messi di conciliazione in quanto, pur l’ufficio di conciliazione, pur “facendo parte di un ufficio statale” (attualmente soppresso a seguito dell’art. 3, legge 16 dicembre 1999, n. 479) e pur essendo sottoposto alla sorveglianza del relativo titolare (giudice conciliatore), ex art. 256, d.r. 2271 del 1924 rientra, tuttavia, nell’apparato organizzativo del Comune”.<sup>4</sup> Sempre in tema di notificazione mediante messo comunale, è stato ritenuto che la mancanza della preventiva approvazione prefettizia alla nomina come messo comunale “non si pone più, nel vigente ordinamento, quale requisito di legittimazione alla notifica”.<sup>5</sup> È utile comunque sottolineare che l’art. 10, legge 3 agosto 1999, n. 265, nell’intento di porre termine ai contrasti interpretativi emersi al riguardo, stabilisce che le pubbliche amministrazioni “possono avvalersi, per le notificazioni dei propri atti, dei messi comunali, qualora non sia possibile eseguire utilmente le notificazioni ricorrendo al servizio postale o alle forme di notificazioni previste dalla legge”.

Tra le modalità notificatorie, la più diffusa in materia di tributi locali, anche per il numero particolare elevato di atti da notificare, resta sicuramente la notificazione a mezzo posta.

Su queste particolari modalità di notificazione, la Corte di Cassazione ha avuto occasione di precisare che, nel caso di utilizzo del servizio postale, è necessario che siano comunque osservate le formalità prescritte dalla legge n. 890 del 1982, così come modificato dall’articolo 20 della legge n. 146 del 8 maggio 1999.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Cass. sez. trib., 17 aprile 2001, n. 5654.

<sup>5</sup> Cass. sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2536. Si veda, inoltre, Cass. 27 ottobre 1998, n. 10666, secondo cui “il provvedimento che attribuiva al mezzo comunale la capacità di procedere alla notificazione non determina l’insorgere in capo al messo stesso di uno ‘status’ destinato a protrarsi nel tempo e quindi indifferente alle modifiche delle disposizioni che disciplinano l’accesso a tale status. Si tratta più semplicemente delle attribuzioni di compiti che, a seguito della nuova normativa, non fanno più parte delle mansioni di determinati soggetti”.

<sup>6</sup> In particolare è stato osservato che la mancata indicazione, nella ricevuta di ritorno, del rapporto (di famiglia, di servizio o di impiego) tra il destinatario della notificazione e il ricevente, non determina la nullità della notificazione stessa, a meno che non sia provata la insussistenza di tale rapporto. Cfr. inoltre, Cass. Sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11647.

Le modalità di esecuzione della notifica a mezzo posta seguono le regole generali della materia; pertanto: *a*) l'addetto dell'ufficio notificante, o l'ausiliario, scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendo menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento (a tal proposito si specifica la sola circostanza che il funzionario abbia ommesso di stendere, sull'originale e sulla copia dell'atto, la relazione di notifica, costituisce una mera irregolarità che non inficia la validità della notificazione medesima; Cass. S.S.U.U. 7821/1995); *b*) presenta all'ufficio postale la copia dell'atto da notificare, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, del cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolare la ricerca; vi appone altresì il numero del registro cronologico e il sigillo dell'ufficio; *c*) presenta contemporaneamente l'avviso di ricevimento compilato con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico. L'avviso di ricevimento, completato in ogni sua parte dall'ufficio postale che deve apporvi il suo timbro recante la data dello stesso giorno di consegna, è restituito in raccomandazione all'indirizzo indicato dall'ufficio notificante. Tale restituzione può avvenire anche con telegramma, ove il mittente ne faccia richiesta e anticipi la spesa. L'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione (articolo 4, comma 3). La mancata allegazione in giudizio dell'avviso di ricevimento determina l'inesistenza giuridica della notificazione, con conseguente impossibilità per il giudice di disporre la rinnovazione (Cass., 26 maggio 1994, n. 5141, Cass., 8 aprile 1994, n. 3303). L'agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario, anche se dichiarato fallito (articolo 7, comma 1). Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, il piego è consegnato nel luogo indicato su di esso, a persona di famiglia che conviva anche temporaneamente con lui ovvero addetta alla casa ovvero al servizio del destinatario, purché il consegnatario non sia persona manifestamente affetta da malattia mentale o abbia età inferiore a 14 anni (articolo 7, comma 2). In mancanza delle persone sopra indicate, il piego può essere consegnato al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario (articolo 7, comma 3). L'avviso di ricevimento e il registro di consegna debbono essere sottoscritti dalla persona alla quale è consegnato il piego e, quando la consegna sia effettuata a persona diversa dal destinatario, la firma deve essere seguita su entrambi i documenti menzionati, dalla specificazione della qualità rivestita dal consegnatario, con l'aggiunta, se trattasi di familiare, dell'indicazione di convivente anche se temporaneo. Qualora il consegnatario non

sappia firmare o ne sia impossibilitato, l'agente postale fa menzione di tale circostanza sia sul registro di consegna sia sull'avviso di ricevimento, apponendovi la data e la propria sottoscrizione (articolo 7, quarto comma). Se il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento, pur ricevendo il piego, ovvero se il destinatario rifiuta il piego stesso o di firmare il registro di consegna, il che equivale al rifiuto del piego, l'agente postale ne fa menzione sull'avviso di ricevimento, indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome e il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché della sua qualità; appone, quindi, la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che è subito restituito al mittente in raccomandazione unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario a riceverlo.

La notificazione si ha per eseguita alla data suddetta (articolo 8, primo comma). Se le persone abilitate a ricevere il piego, in luogo del destinatario, rifiutano di riceverlo o di firmare il registro di consegna, ovvero se l'agente postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, idoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il piego è depositato subito nell'ufficio postale. L'agente postale rilascia avviso al destinatario mediante affissione alla porta di ingresso oppure mediante immissione nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. La spedizione a mezzo del servizio postale va effettuata in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento

Di tutte le formalità eseguite e del deposito nonché dei motivi che li hanno determinati è fatta menzione sull'avviso di ricevimento che, datato e sottoscritto dall'agente postale, è unito al piego (articolo 8, comma 2). Trascorsi dieci giorni dalla data in cui il piego è stato depositato nell'ufficio postale senza che il destinatario o un suo incaricato ne abbia curato il ritiro, il piego stesso è datato e sottoscritto dall'impiegato postale e subito restituito in raccomandazione, unitamente all'avviso di ricevimento, al mittente con l'indicazione "non ritirato" (articolo 8, comma 3). La notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data del deposito (articolo 8, comma 4).

Per effetto di tale previsione normativa, i ritardi nella trasmissione dell'atto conseguenti all'utilizzo del servizio postale non determinano alcun pregiudizio alle ragioni delle parti del giudizio; ferma restando la regola del perfezionamento della procedura notiziatoria nella data della spedizione, il ricevimento dell'atto assume, infatti, rilevanza solo ai fini della decorrenza dei termini previsti nell'interesse del destinatario (si pensi, ad esempio, ai termini di impugnazione).

L'avvenuta ricezione dell'atto da parte del destinatario è, peraltro, provata dalla ricevuta di ritorno debitamente sottoscritta. Sul punto, la Corte di Cas-

szazione, con la sentenza n. 8931 del 2005, ha ribadito che “la notifica a mezzo del servizio postale, nella forma prevista dall’art. 17 del d.lgs. 546/92, si perfeziona solo con la sottoscrizione da parte del destinatario della ricevuta di ritorno; pertanto, qualora il destinatario dell’atto non si sia costituito ed agli atti non sia reperibile detta ricevuta (nel caso di specie in relazione all’atto di appello), ciò determina l’inesistenza della notificazione e l’inammissibilità dell’impugnazione”. Sempre la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 141 del 2005, ha affermato che, in caso di mancata sottoscrizione della ricevuta di ritorno, deve essere stato posto in essere “l’adempimento delle procedure di deposito ed avviso al soggetto non reperito”.

Procedendo nell’indagine, va esaminata la trasmissione della conoscenza mediante la consegna diretta dell’atto; essa, infatti, presuppone il contatto tra i soggetti del procedimento notiziatorio (soggetto che trasmette l’atto e destinatario dello stesso), soddisfacendo appieno l’esigenza di effettiva conoscenza del contenuto dell’atto da parte del soggetto ricevente.<sup>7</sup>

Non sembrano, invece, consentite altre forme di notificazione come quella tramite il difensore abilitato munito di procura ai sensi della legge 21 gennaio 1994, n. 53 ovvero tramite il messo di conciliazione in mancanza dell’autorizzazione di cui al d.p.r. 15 dicembre 1959, n. 1229. Deve, infatti, ritenersi che l’art. 16, citato, abbia carattere tassativo, individuando fattispecie notificatorie tipiche. Pertanto, appare incompatibile con tale disciplina ed inapplicabile nella materia tributaria l’art. 151, cod. proc. civ. in base al quale il giudice può prescrivere, anche d’ufficio, con “decreto steso in calce all’atto, che la notificazione sia eseguita in modo diverso da quello stabilito dalla legge, e anche per mezzo di telegramma collazionato con avviso di ricevimento quando lo consigliano circostanze particolari di maggiore celerità”.

Non sembrano, infatti, applicabili le modificazioni apportate dalla legge n. 263 del 2005 in ordine all’utilizzo del fax o della posta elettronica le quali consentono, sia pure nell’ambito del processo civile, l’esecuzione di notificazione “a mezzo telefax o a mezzo posta elettronica nel rispetto della normati-

<sup>7</sup> Sulla notificazione degli atti tributari, oltre alle opere già citate, cfr. A. FANTOZZI, *Questioni vecchie e nuove in tema di notifica non in mani proprie degli atti tributarie*, in “Giur. cost.”, 1974, p. 2715F; D’AYALA VALVA, *Sulla notificazione di un avviso di accertamento di un avviso di accertamento a società ai sensi dell’art. 140 del codice di procedura civile*, in “Riv. sc. fin. dir. sc. fin.”, 1992, II, p. 133; C. SACCHETTO - E. POLLAROLO, *Le notifiche tributarie: irreperibilità del destinatario*, in “Corr. trib.”, 1989, p. 2620; M. BARTOLUCCI, *La notifica degli atti impositivi al contribuente*, in “Rass. trib.”, 1999, p. 1539; M.G. BRUZZONE, *Le notifiche di atti tributari a contribuenti residenti all’estero*, in “Corr. trib.”, 2003, p. 2905; ID., *L’essenzialità della formalità dell’affissione nelle notificazioni di atti tributari a destinatari temporaneamente irreperibili*, in “Dir. prat. trib.”, 2004, II, p. 1147.

va anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione di documenti informatici o teletrasmessi<sup>8</sup>, stante la tassatività delle forme di trasmissione della conoscenza contemplate dalla legge.<sup>9</sup>

### 3) I vizi conseguenti all'inosservanza delle disposizioni in materia di notificazione dei tributi locali

Le disposizioni che regolano l'attività informativa degli atti tributari non dispongono nulla né con riguardo ai vizi derivanti dalla loro inosservanza né alla sanabilità degli stessi.

In mancanza di specifiche disposizioni, devono essere richiamati gli artt. 160, 156 e 157 del codice di procedura civile e con essi dei principi della nullità della notificazione per inosservanza di forme o carenza dei requisiti essenziali, della tassatività della causa di nullità, della sanabilità dei vizi per raggiungimento dello scopo. Occorre, infatti, verificare se tali disposizioni siano applicabili in caso di comunicazioni e notificazioni di atti del processo tributario eseguite in difformità dagli artt. 16 e 17, d.lgs. 546. Sul punto, particolarmente significativo appare l'apporto della giurisprudenza la quale ha contribuito a delineare, pur nella varietà degli indirizzi, diverse tipologie di vizi, a seconda della gravità della violazione (inesistenza, nullità, annullabilità, mera irregolarità) e ad individuare le condizioni che consentono la sanabilità

<sup>8</sup> Con riguardo a tale disciplina cfr. M. GIORGETTI, *Le nuove norme sulle comunicazioni e notificazioni*, in "Riv. dir. proc.", 2005, p. 701; G. BALENA, *Usa del fax e degli strumenti elettronici*, in "Foro it.", 2005, V, p. 96; si veda ancora dello stesso Autore, *Comunicazioni, notificazioni e termini processuali*, in G. BALENA - M. BOVE, *Le riforme più recenti del processo civile*, Bari, 2006, p. 29, secondo cui "grazie a questa ulteriore modifica, il fax e la posta elettronica potranno impiegarsi non soltanto per le comunicazioni dirette (ex art. 170, primo comma, c.p.c.) al difensore (costituito) di una delle parti, ma pure rispetto ad altri possibili destinatari". Aggiunge l'A. che il cancelliere "in tanto potrà fare ricorso al fax o alla posta elettronica, in quanto risulti dagli atti di causa la precisa volontà dell'avvocato di accettare l'una e/o l'altra forma di trasmissione; non potendosi reputare a tal fine sufficiente, invece, che il numero di fax o l'indirizzo di posta elettronica del difensore siano materialmente desumibili da un qualunque suo scritto".

<sup>9</sup> Nel senso qui sostenuto, C. GLENDI, *Le ultime novità del processo civile si riflettono sul processo tributario*, cit., p. 98 per il quale "nel processo tributario manca un richiamo esplicito all'art. 136 ed esiste anzi nel d.lgs. n. 546/1992 una disciplina delle comunicazioni (art. 16, comma 1) di tipo tradizionale. L'integrazione con quanto ora previsto dal novellato art. 136 c.p.c. appare dunque secondaria e indiretta (potendo avere luogo solo tramite l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, anche se può essere vista come un obiettivo, in questo modo facilitato e reso più impellente dalla modifica apportata all'art. 136 c.p.c. non esistendo, in effetti, alcuna plausibile ragione perché l'impiego del fax e della posta elettronica debba avere accesso nel processo civile e non in quello tributario, che anzi dovrebbe essere all'avanguardia, pure sotto questo profilo)".

di tali vizi (effettiva conoscenza dell'atto o della notizia da parte del destinatario e regolare esercizio del diritto di difesa).<sup>10</sup> Il rapporto tra il procedimento notificatorio ed il suo oggetto è, infatti, differente a seconda della natura sostanziale o processuale dell'atto da notificare.

È noto che gli atti dell'accertamento tributario e quelli di irrogazione delle sanzioni hanno, generalmente, natura recettizia,<sup>11</sup> assumendo validità o pro-

<sup>10</sup> Per effetto di tale disposizione, "la nullità di un atto non importa quella degli atti precedenti, né di quelli successivi che ne sono indipendenti". Va ancora ricordato che ai sensi dell'articolo 160 c.p.c. "La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data salva l'applicazione degli artt. 156 e 157". Sui principi del codice di procedura civile in materia di vizi degli atti processuali, tra i tanti interventi della dottrina, si vedano R. ORIANI, *Nullità degli atti processuali*, in "Enc. giur. Treccani", vol. XXI, Roma, 1990; V. DENTI, *Nullità degli atti processuali civili*, in "Noviss. dig. it.", vol. IX, Torino, 1965; ID., voce *Invalidità*, in "Enc. dir. agg.", vol. I, Milano, 1997; R. POLI, *Sulla sanabilità dei vizi degli atti processuali*, in "Riv. dir. proc.", 1995, p. 472; G. AULETTA, *Nullità e "inesistenza" degli atti processuali civili*, Padova, 1999; F. MARELLI, *La conservazione degli atti invalidi nel processo civile*, Padova, 2000; A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., p. 264, per il quale "l'art. 160, cod. proc. civ. commina espressamente la nullità per il sol caso in cui siano state violate le disposizioni relative alla scelta del consegnatario della copia oppure vi sia incertezza assoluta circa l'identità del consegnatario stesso ovvero della data".

<sup>11</sup> Sulla natura dell'avviso di accertamento, come atto unilaterale recettizio a rilievo bilaterale, cfr. N. d'Amati, voce *Accertamento tributario* (avviso di) in "Noviss. dig. it. Avv.", vol. I, 1980, p. 26 il quale osserva che requisito essenziale della dichiarazione, così come dell'avviso di accertamento, è "l'alterità, nel senso che nessuno di essi può esaurire la sua carica all'interno della sfera giuridica del soggetto, data la necessità che si esterni manifestandosi agli altri". Pur partendo da una diversa prospettiva, riconoscono natura recettizia all'avviso di accertamento anche A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 483, per il quale l'avviso di accertamento rientra tra gli atti recettizi perché "acquista i propri effetti solo quando viene portato a legale conoscenza del contribuente; alla regolare notifica vanno pertanto riferiti tutti gli effetti dell'atto", così anche P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, vol. I, Milano, 2003, p. 291, per il quale "l'avviso di accertamento è lo strumento di esternazione dell'atto sostanziale di accertamento consentendo a quest'ultimo di pervenire a giuridica esistenza. In termini più espliciti, siamo in presenza di un atto recettizio, il quale pertanto assume rilevanza o, se si preferisce, si perfeziona solo nel momento in cui viene portato a conoscenza del contribuente mediante l'apposito avviso". Nello stesso senso, anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino. Per una diversa impostazione, M. BASILAVECCHIA, voce *Accertamento*, in "Dizionario di diritto pubblico" (diretto da S. Cassese), Milano, 2006, vol. I, p. 52 il quale, pur ricordando che "l'atto di accertamento è considerato un atto ricettizio", ricorda che la "Corte di Cassazione, ammettendo l'equipollenza della piena conoscenza – già nota all'esperienza della giustizia amministrativa – con argomento di grande spessore sistematico riconosce che la nullità della notificazione possa essere sanata, con effetto *ex nunc*, dalla piena conoscenza dell'atto comprovata dalla analiticità del ricorso proposto".

Sul punto, cfr., anche, Min. fin. circ. 30 aprile 1977, n. 7/1496, secondo cui l'avviso di accertamento è l'atto nel quale si estrinseca l'azione accertatrice dell'ufficio assumendo efficacia attraverso la notifica dell'avviso stesso ai contribuenti".

ducendo effetti solo se ed in quanto comunicati ai destinatari, a partire dal momento in cui ne sia partecipata la conoscenza.<sup>12</sup> La recettività degli atti tributari posti in essere dall'amministrazione finanziaria e dall'ente locale trova, peraltro, conferma nell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente che, al primo comma, prevede espressamente l'obbligo dell'amministrazione o dell'ente che ha adottato l'atto di assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, facendo salve le disposizioni in materia di notificazioni idonee alla formazione della conoscenza "legale". Come già avvertito, la "conoscenza legale" dell'atto tributario ricettizio appare essenziale, non potendo la conoscenza effettiva in alcun caso sostituire quella legale. La conoscenza acquisita in altri modi diversi dalla notificazione non può, infatti, assumere rilevanza se, per espressa disposizione di legge, quell'atto deve essere notificato nelle forme e secondo le modalità di rito.

Ciò premesso, appare chiaro che per gli atti recettizi (quali ad esempio quelli indicati nell'art. 19, d.lgs. 546, cit.) la notificazione costituisca elemento essenziale,<sup>13</sup> insieme agli altri previsti dalla legge (motivazione, sottoscrizione, ecc.), ai fini della loro validità giuridica<sup>14</sup> e/o della produzione dei relativi effetti.<sup>15</sup> Ne consegue che l'eventuale invalidità della notificazione può

<sup>12</sup> Sulla nozione di atto recettizio si veda G. GIAMPICCOLO, voce *Dichiarazione recettizia*, in "Enc. dir.", Milano 1964, vol. XII, p. 385, per il quale per tale categoria di atti "la conoscenza di un terzo si rivela condizione necessaria affinché l'atto possa esplicare la sua funzione pratica".

<sup>13</sup> Così anche C. GLENDI, *Inaccettabile l'equiparazione agli atti processuali*, in "Guida normativa", 2001, n. 82, p. 9, per il quale la notificazione dell'atto costituisce "un elemento intrinseco essenziale per il perfezionamento dell'atto stesso che, in difetto di esso, giuridicamente non esiste". Dello stesso A., cfr. altresì, *Rimessa alle SSUU la questione della sanabilità dei vizi di notifica*, in "Corr. trib.", 2003, p. 2471, ss. spec. p. 2477, secondo cui "la notificazione, in altre parole, non è un mero atto ulteriore, estrinseco a quello già perfezionato e da notificare, come tale rilevante ai soli fini della decorrenza del termine di impugnazione ... Il difetto di notificazione o il vizio di notificazione ridondano quindi necessariamente nella giuridica inesistenza e/o comunque nella radicale nullità dell'atto stesso ben deducibile attraverso la sua impugnazione e ai fini del suo annullamento". Nello stesso senso anche M.G. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni*, cit., p. 181, la quale, nel distinguere atti tributari sostanziali e atti tributari processuali, considera i primi atti recettizi, essendo la notificazione "essenziale" ai fini del loro perfezionamento.

<sup>14</sup> Nel richiamare i diversi orientamenti espressi dalla dottrina sul punto, F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Roma, 2003, p. 752, osserva che "la recezione è ritenuta sicuramente essenziale, secondo taluni, per la stessa perfezione dell'atto o dichiarazione di cui costituirebbe coelemento, secondo altri, invece, per la mera efficacia dell'atto". Propende per la configurazione dell'evento della ricezione come "coelemento di rilevanza giuridica dell'atto stesso", più che come condizione o requisito di efficacia, G. GIAMPICCOLO, voce *Dichiarazione recettizia*, cit., p. 389.

<sup>15</sup> Considerano la partecipazione della conoscenza un requisito di efficacia E. FERRERO, voce

essere dedotta come motivo di impugnazione nell'ambito del ricorso proposto al giudice tributario, costituendo, appunto, un vizio dell'atto impugnato. A ciò va aggiunto che lo scopo della notifica degli atti di cui all'art. 19 cit. non è quello di provocare l'impugnazione dell'atto emesso<sup>16</sup> ma quello di rendere l'atto valido o efficace l'atto adottato con la conseguenza che la proposizione dell'impugnazione non comporta raggiungimento dello scopo<sup>17</sup> né tantomeno sanatoria ex art. 156, a differenza di quanto avviene per gli atti processuali.<sup>18</sup>

*Dichiarazione recettizia*, in "Dig. disc. priv. sez. civ.", vol. V, Torino, 1992, p. 356; C. DONATI, voce *Atti unilaterali*, I, *Diritto civile*, in "Enc. giur.", Roma, p. 6. Con riferimento alla materia tributaria, cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 89 per il quale gli atti di imposizione, fatta eccezione di quelli relativi ad imposte fondate sul catasto, si atteggiavano come recettizi in quanto essi esistono e operano "giuridicamente nella comunicazione che viene fatta al destinatario legale; la comunicazione dell'imposizione non va concepita come un elemento che s'aggiunga *ex post* a un atto d'imposizione in sé perfetto; ma come un atteggiamento essenziale dell'imposizione stessa".

<sup>16</sup> Senza indugiare su questioni che esulano i limiti della presente indagine, va ricordato che la tesi, pur autorevolmente sostenuta (si veda per tutti A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1969, III, p. 128), che qualifica l'atto di accertamento come *provocatio ad opponendum*, pur superata dalla dottrina più recente (sul punto si rinvia alla bibliografia citata nella nota 76), è stata recuperata da una parte della giurisprudenza, sia con riferimento al profilo del difetto di motivazione che al vizio di notificazione (cfr. Cass. sez. trib. 10 gennaio 2002, n. 213 in "Guida norm.", 2002, n. 28, p. 23; Cass. 4 febbraio 2000, n. 1209).

<sup>17</sup> Si veda, al riguardo, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 120, nota 130, il quale, dopo aver premesso che "la notificazione dell'atto d'imposizione non è notificazione nel senso tecnico del termine, ma parte integrante della stessa manifestazione negoziale della finanza, avente il carattere di dichiarazione recettizia", osserva che, "secondo il sistema del codice processuale, a una sanatoria della nullità di notificazione dell'atto di imposizione per effetto del reclamo del contribuente non si può arrivare nemmeno volendo applicare il regime di diritto comune proprio delle notificazioni. Poiché la nullità della notificazione, come d'ogni altro atto, non può essere pronunciata sol quando essa abbia raggiunto lo scopo cui era destinata. Ora lo scopo della notificazione non era certo quello di determinare la presentazione del reclamo!".

<sup>18</sup> La questione della sanabilità dei vizi di notifica dell'avviso di accertamento o della cartella di pagamento per effetto della tempestiva e regolare presentazione del ricorso è stata oggetto di contrasti interpretativi sia in dottrina che in giurisprudenza. Parte della giurisprudenza ha, infatti, ammesso la sanatoria dei vizi di notifica degli atti tributari nel caso di impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale sulla base dell'asserita applicabilità dell'art. 156, c.p.c. (sanatoria per raggiungimento dello scopo). Tale conclusione è stata raggiunta ora traendo argomenti dalla natura processuale (o paraprocessuale) dell'atto impugnato (in particolare sulla base della qualificazione dell'avviso di accertamento come *provocatio ad opponendum*), ora sulla base dell'applicabilità del principio della sanabilità dei vizi di notifica per raggiungimento anche agli atti tributari sostanziali, in conseguenza del rinvio contenuto nell'art. 60, d.p.r. 600 agli artt. 137 e seg. c.p.c. Cfr. Cass. sez. trib. 29 maggio 2002, n. 7284, in "Fisco", 2002, p. 1846, Cass. sez. trib. 12 settembre 2002, n. 17762, in "Fisco", 2003, p. 293; secondo tali pronunce, la notificazione dell'avviso di accertamento affetta da nullità può essere sanata, con effetto *ex tunc*, dalla tempestiva proposizione del ricorso del contribuente, avendo l'avviso di accertamento natura di *provocatio ad opponendum*. Si veda, inoltre, Cass. S.S.U.U., 5

D'altronde, il primo atto processuale non è l'atto impugnabile notificato ma il ricorso notificato all'ufficio finanziario o all'ente locale che ha emesso l'atto e depositato presso la segreteria della Commissione tributaria, in sede di costituzione in giudizio. L'eventuale vizio della notifica dell'atto impugnato<sup>19</sup> è

ottobre 2004, n. 19584, in "Riv. dir. trib.", 2005, II, p. 3 la quale, pur escludendo che l'avviso di accertamento abbia carattere processuale, essendo l'impugnazione meramente eventuale, ritiene che "la natura sostanziale dell'atto in questione non costituisce un ostacolo insormontabile all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto, quando, come nella specie, vi sia un espresso richiamo nella disciplina tributaria ... Ciò posto, pur in difetto di un espresso richiamo, l'applicazione delle forme sulla notificazione comporta, quale necessità logica, quella del regime delle nullità (in particolare quella di origine giurisprudenziale sulla differenza tra nullità e inesistenza) e quella sulle sanatorie, che costituisce una sorta di limite alla dichiarazione di nullità, non essendovi alcun principio o ragione sistematica per ritenere che, in materia di notificazione di atti di accertamento, pur regolata dal cod. proc. civ., viga un regime diverso" (si veda, inoltre, la nuova ordinanza di rimessione alle Sezioni unite della Corte di Cassazione, n. 13314 del 7 giugno 2006). Nel senso della insuscettibilità di sanatoria degli atti processuali, si è espressa, oltre che una parte della giurisprudenza (cfr. Cass. sez. trib. 12 dicembre 2002, n. 17762, Cass., 13 novembre 2001, n. 11354 in "Fisco", 2002, p. 886, Cass., 29 maggio 2001, n. 7284, Cass. 21 aprile 2001, n. 5924, in "Fisco", 2001, p. 10138; Comm. Trib. Prov.le Bari, sez. VII, 26 settembre 2003, n. 172), la dottrina, in modo pressoché unanime (cfr., oltre ai lavori già citati, C. GLENDI, *La sanatoria delle nullità di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 11978, I, p. 45, ss.; ID, *Sulla sanabilità o meno dei vizi di notifica degli atti del prelievo per il solo fatto della loro impugnazioni davanti alle Commissioni tributarie*, in "G.T. Riv. giur. trib.", 200, p. 1078; ID., *Per le notifiche restando i dubbi*, in "Dir. prat. trib.", 2004, II, p. 1535; L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *Il ricorso non sana i vizi di notifica*, in "Boll. trib.", 2004, p. 1783, A. VIGNOLI, *Sulla sanatoria di atti impositivi irregolarmente notificati*, in "Rass. trib.", 2001, p. 929, ss.; G. INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile*, in "Rass. trib.", 2005, p. 1717, per il quale "dal carattere provvedimento degli atti impositivi, e quindi dalla loro attitudine a divenire incontestabili, discende altresì l'impossibilità di applicare il regime della sanatoria"). In senso contrario all'orientamento della dottrina appena richiamata, cfr. M. BASILAVECCHIA, *La "piena conoscenza dell'atto impositivo"*, in "GT Riv. giur. trib.", 2005, p. 14 e ss. per il quale la soluzione raggiunta dalle Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 19584/2004, cit., sebbene criticabile quando ritiene che l'art. 60, d.p.r. 600 comporti anche l'applicabilità dell'art. 156, c.p.c., "sembra dover essere compresa e sostanzialmente condivisa nella parte in cui, coerentemente con la scelta sistematica di fondo, assume la regola amministrativa della 'piena conoscenza' dell'atto come elemento decisivo per ritenere sostituita una valida notificazione da una conoscenza piena – comunque acquisita – dell'atto impositivo ... In buona sostanza, non è il riferimento all'art. 156, c.p.c. che appare decisivo nell'economia della decisione; piuttosto la presupposizione di un principio generale analogo che lascia prevalere la sostanza – lo scopo cognitivo – sulla forma (il rispetto delle formalità notificatorie) orienta il Supremo Giudice verso la soluzione della sanabilità).

<sup>19</sup> Si veda, da ultima, la Cass. sez. trib., 15 marzo 2006, n. 15849, in "Fisco", 2006, p. 504, secondo cui la presentazione del ricorso da parte del contribuente sana ex art. 156, c.p.c. del codice di procedura civile la nullità della notificazione dell'atto, ma non l'omessa notifica di atti presupposti a quello irregolarmente notificato (nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che il

così deducibile quale specifico motivo del ricorso con la conseguenza che i vizi di notifica degli atti tributari sostanziali non possono essere sanati per la sola avvenuta impugnazione del provvedimento.<sup>20</sup>

Tirando le fila al discorso, va avvertito che il vizio della notifica dell'atto impugnato non può essere sanato dalla proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale da parte del contribuente,<sup>21</sup> non potendo trovare applicazione l'art. 156, c.p.c., per effetto della natura non processuale dello stesso.<sup>22</sup> Non può essere esclusa la eventualità che, ove non sia ancora decorso il termine di decadenza per l'esercizio della funzione impositiva, l'amministrazione finanziaria possa provvedere alla rinotificazione dell'avviso di accertamento, secondo le forme rito.

Ben diverse sono le conseguenze giuridiche nel caso di vizi della notificazione degli atti tributari processuali<sup>23</sup> per i quali la notifica, non inerendo alla formazione degli stessi e non costituendone elemento perfezionativo, è solo strumento preordinato alla partecipazione della conoscenza e con esso

ricorso sanasse la nullità della notifica della cartella esattoriale irritualmente notificata ma non l'omessa notifica dell'avviso di accertamento).

<sup>20</sup> La circostanza che la notificazione dell'atto adottato dall'amministrazione finanziaria o dall'ente locale attenga alla legittimità dell'atto comporta che il contribuente, qualora contesti un qualsiasi vizio relativo alla notificazione, non formuli una "eccezione" in senso proprio (che lo rende "attore" nella dimostrazione dei fatti addotti a supporto del vizio denunciato), ma sollevi una "contestazione", avente ad oggetto l'illegittimità dell'atto in quanto tale. Incombe, pertanto, all'Amministrazione finanziaria o all'ente resistente l'onere di dimostrare l'esistenza delle condizioni di validità dell'atto impositivo impugnato compresa, nel caso, la validità della sua notificazione.

<sup>21</sup> Nel senso opposto a quello sin qui sostenuto, cfr. C. SCALINCI, *La notifica dell'atto tributario recettizio: un "Giano bifronte" tra sanatoria e decadenza*, in "Riv. dir. trib.", 2005, II, p. 3, ss., spec. p. 37, il quale, nel condividere, nella sostanza, le conclusioni raggiunte dalla S.S.U.U. della Cassazione 5 ottobre 2004, n. 19584, almeno nella parte in cui viene evidenziata "la necessità che l'accertamento e la sua notifica raggiungano lo scopo", sembra ammettere la capacità sanante non solo della conoscenza conseguente alla impugnazione dell'atto ma anche quella acquisita *aliunde* dell'atto invalidamente notificato.

<sup>22</sup> Così anche M. BASILAVECCHIA, *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in "G.T. Riv. giur. trib.", 2005, p. 15; G. INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile*, cit. p. 1717, per il quale "se è vero che l'art. 156, comma 3, del codice di procedura civile ha una valenza esclusivamente processuale, e risponde all'esigenza di conservare l'efficacia degli atti viziati in aspetti formali consentendo così allo svolgimento del processo, allora tale sanatoria dovrebbe essere esclusa con riferimento a tutti quegli atti con efficacia provvedimentoale, per i quali la notifica è parte integrante dell'atto, e come tale ha valenza sostanziale".

<sup>23</sup> Così G. INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giur.*, cit. p. 1722, per il quale "solo agli atti tipici processuali inequivocabilmente si applica il regime della sanatoria per raggiungimento dello scopo".

all'attuazione del contraddittorio tra le parti. Evidente è, quindi, che, per gli atti del processo, la notificazione resta distinta dall'atto, in quanto accessoria rispetto a quest'ultimo. Ciò non significa che il vizio non possa assumere rilevanza né che non possa comunicarsi agli atti successivi dipendenti; fatta eccezione delle ipotesi in cui la notificazione costituisca un mero onere (si pensi ad esempio ai casi di notificazione della sentenza ex art. 38, c.lgs. 546), nei casi in cui si configuri come doverosa, i vizi della stessa, analogamente a quanto stabilito con riguardo al processo civile, possono dare luogo a nullità nei casi di cui all'art. 160 c.p.c., a inesistenza o a mere irregolarità. I vizi che determinano nullità possono essere comunque sanati per l'avvenuto raggiungimento dello scopo, sia per effetto dell'art. 156 c.p.c., cit., perché la notificazione degli atti tributari processuali assolve ad una funzione partecipativa della conoscenza. È utile ricordare che, affinché possa rendersi operante la sanatoria dei vizi della notificazione, il procedimento di notificazione, seppure nullo ai sensi dell'art. 160 c.p.c., deve però esistere giuridicamente. Il principio della sanabilità dei vizi della notifica disposto dal comma 3 dell'art. 156 c.p.c. non consente, infatti, di superare le più ben gravi cause di inesistenza della notificazione.<sup>24</sup>

Secondo l'orientamento della giurisprudenza prevalente, l'inesistenza giuridica della notificazione ricorre quando quest'ultima sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, tale cioè da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura.<sup>25</sup> Il vizio di notificazione importante nullità sanabile ai sensi del combinato disposto degli articolo 160 e

<sup>24</sup> In questo senso M.G. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni*, cit., p. 220, la quale osserva, conclusivamente, che, "a) se prescritta, la necessità della notificazione, anche per gli atti processuali, comporta che, pur inficiata da vizi di nullità, deve esistere giuridicamente; b) se la notificazione esiste giuridicamente, eventuali vizi di nullità possono ritenersi sanati, per intervenuto raggiungimento dello scopo; c) per potersi ritenere raggiunto lo scopo della notificazione dell'atto processuale, il destinatario deve averne acquisito conoscenza per effetto del procedimento notificatorio".

<sup>25</sup> Cass. 7949/1999; 2195/1999; 12002/1998; 9372/1997; 1084/1996; 272/1996; 11963/1995; 8372/1995; 3819/1991; 4806/1988; 4562/1986; 3260/1986; 3191/1984. Per le pronunce richiamate, l'inesistenza della notifica di un atto processuale non può, pertanto, essere ricollegata a un qualsiasi vizio, ricorrendo, per converso, solo qualora essa sia del tutto mancata, ovvero risulti effettuata secondo forme e modalità assolutamente non previste dal codice di rito e tali da non consentirne la sussunzione nella sfera del rilevante giuridico, con la conseguenza che la eventuale consegna della copia dell'atto da notificare a persona diversa da quella cui l'atto stesso era destinato (o cui avrebbe potuto comunque essere efficacemente consegnata secondo le norme del codice affinché fosse poi legittimamente portata a conoscenza del destinatario) può essere assimilata alla radicale mancanza della notificazione solo se la persona ricevente sia totalmente estranea al reale destinatario dell'atto (Cass. 2147/1998).

156 c.p.c. si ha, invece, quando, nonostante l'inosservanza delle formalità o delle disposizioni di legge, tra cui quelle concernenti la persona alla quale può essere consegnata la copia dell'atto, la notificazione è materialmente avvenuta mediante rilascio di copia nel luogo e a persona che possano avere un qualche riferimento con il vero destinatario della persona medesima.<sup>26</sup>

Come già avvertito, quando la nullità è sanabile, essa non può essere pronunciata dal giudice se la notificazione ha comunque raggiunto il suo scopo in virtù del terzo comma dell'articolo 156 c.p.c., richiamato dall'articolo 160 sopra citato. Ai fini dell'applicabilità della sanatoria per "raggiungimento dello scopo" della notificazione, occorre precisare che la conoscenza dell'atto da parte del destinatario deve essere avvenuta sempre e comunque a seguito del procedimento notificatorio, seppure viziato, restando, invece, irrilevante, la conoscenza dell'atto acquisita aliunde.

Perché la sanatoria possa operare, oltre al raggiungimento dello scopo, occorre anche un comportamento processuale del destinatario che incontrovertibilmente escluda la violazione del diritto al contraddittorio.

Per quanto concerne, infine, l'irregolarità, essa costituisce la forma più lieve di vizio della notificazione. Alcune regole in tema di notificazione sono, infatti, dettate solo al fine di consentire un più ordinato svolgimento delle relative operazioni. L'inosservanza di queste regole dà luogo a difformità di minima importanza che non incidono sull'efficacia della notificazione.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Cass., 8 ottobre 2001, n. 12325 in "Foro it.", 2002, I, p. 2790; Cass. 28 luglio 2003, n. 11623, secondo cui "l'inesistenza giuridica della notificazione ricorre quando quest'ultima manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, tale, cioè, da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura, mentre si ha mera nullità allorché la notificazione sia stata eseguita, nei confronti del destinatario, mediante consegna in luogo o soggetto diverso da quelli stabiliti dalla legge, ma che abbiano pur sempre un qualche riferimento con il destinatario medesimo. Conseguentemente, la notificazione dell'impugnazione al procuratore domiciliario nel precedente grado di giudizio ma nelle more cancellato dall'albo, in quanto eseguita nei confronti di persona collegabile al destinatario, è affetta non da giuridica inesistenza bensì da nullità sanabile *ex tunc* per effetto della sua rinnovazione".

<sup>27</sup> Con riferimento alle irregolarità, si segnalano alcuni esempi tratti dalla giurisprudenza:

- la relazione del messo notificatore si riferisce, di norma, all'atto notificato, così come strutturato; in assenza di indicazioni difformi deve presumersi che la stessa sia stata effettuata nel luogo in esso indicato, attesa la normale aderenza della relazione stessa alle indicazioni dell'atto che ne costituisce oggetto, sicché l'omessa indicazione del detto luogo nella relata, ove emendabile col riferimento alle risultanze dell'atto, non comporta nullità della notificazione, ma mera irregolarità formale, non essendo la nullità prevista dall'articolo 160 c.p.c. (Cass. 6923/2002);
- in tema di notificazione degli avvisi di accertamento tributario, l'omessa riproduzione della relazione di notifica nella copia consegnata al destinatario non comporta né l'inesistenza della notificazione, ove non sorgano contestazioni circa l'esecuzione della stessa come indi-

Analizzando le diverse fattispecie, difficilmente sono configurabili vizi per la trasmissione di atti o notizie in udienza avvenute in presenza delle parti; nel caso, invece, di consegna diretta, può ipotizzarsi nullità solo se vi è difformità tra l'atto ritirato e l'originale. Più frequenti sono i vizi nel caso di spedizione a mezzo posta; oltre a quelli di omissione o tardività della comunicazione, si pensi ad esempio all'ipotesi di comunicazione effettuata a persone diverse dal destinatario o da quelle abilitate a ricevere l'atto ovvero a spedizione in forma differente dalla raccomandata con avviso di ricevimento. In tutte queste fattispecie, il vizio può essere sanato o dal comportamento concludente del soggetto a cui è rivolto l'atto (ad es. partecipazione all'udienza nel caso di comunicazione dell'avviso di trattazione) o dalla prova oggettivamente certa dell'avvenuta conoscenza dell'atto da parte del consegnatario, ancorché diversa dall'avviso di ricevimento. In questa prospettiva, particolare rilevanza presenta l'avviso di ricevimento il quale reca l'indicazione dei soggetti attivi e passivi dell'attività notiziatoria, la data di emissione e quella in cui ha avuto luogo la consegna, il bollo dell'ufficio distributore, la sottoscrizione del capo del tale ufficio e quella del destinatario ovvero del consegnatario con la precisazione della sua qualità. Nel caso, invece, di rifiuto esplicito a ricevere l'atto, la comunicazione si intende comunque effettuata.

Ancora più ricorrenti sono le patologie afferenti le notifiche eseguite per il tramite dell'ufficiale giudiziario dipendendo dall'inosservanza delle modalità di cui agli art. 16 e 17, d.lgs 546 e degli artt. 137 e ss., cod. proc. civ., nei limiti in cui opera il rinvio.<sup>28</sup> Prendendo in considerazione le conseguenze che

cata nell'originale dell'atto, né la nullità, prevista invece nella diversa ipotesi di difformità del contenuto delle due relate, bensì una mera irregolarità (Cass. 1532/2002);

- la mancata indicazione dell'ufficio di appartenenza del messo notificatore che ha proceduto alla notifica di un avviso di accertamento non è ricompresa tra i motivi tassativi di nullità della notificazione stessa, né può ritenersi requisito formale indispensabile per il raggiungimento dello scopo dell'atto (Cass. 4863/2002)
- l'omessa riproduzione della relazione di notifica nella copia consegnata al destinatario, in mancanza di contestazioni circa la ricezione dell'atto o la ricezione in giorno diverso da quello indicato nell'originale, costituisce mera irregolarità che non pregiudica la validità dell'atto processuale (Cass. 8000/1997).

<sup>28</sup> Con riguardo all'ipotesi di inosservanza delle modalità di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 890/82, la Corte di Cassazione ha annullato con rinvio la sentenza emessa dalla Commissione tributaria investita per l'inesistenza della notifica e per la conseguente nullità dell'atto introduttivo del giudizio d'appello (Cass. Sez. Trib., 6 giugno 2000, n. 7608). Nel caso, invece, in cui venga notificata una sentenza della Commissione tributaria e nella relate di notifica venga omessa l'indicazione della persona ad istanza della quale è stata chiesta la notifica, tale circostanza deve ritenersi irrilevante ai fini della validità della notificazione. Ciò perché le due parti del processo – contribuente ed ufficio tributario – ed i loro eventuali difensori, devo-

i vizi di comunicazioni e notificazioni producono sugli atti del processo, occorre sottolineare che, di regola, essi, ove non sanati, si riflettono sulla sentenza, e, quindi, possono convertirsi in motivi di impugnazione. Come avvertito, non può aversi nullità della sentenza qualora l'attività difensiva del contribuente non sia stata in concreto influenzata dalla mancata partecipazione di atti o di notizie del processo. Essendo l'attività informativa preordinata all'esercizio del diritto di difesa delle parti, può, infatti, ritenersi sanato il vizio per raggiungimento dello scopo qualora il destinatario abbia accettato il contraddittorio e regolarmente sostenuto le proprie ragioni o proposto le proprie eccezioni.

no essere indicati *ex lege*, nella sentenza da notificare e l'iniziativa del procedimento di notificazione non può che imputarsi all'altra parte rispetto al soggetto destinatario dell'atto (a meno che le parti siano più di due, oppure dalla relazione di notificazione risulti espressamente, come istante, soggetto diverso da quelli indicati nell'intestazione della sentenza) (Cass. Sez. Trib., 3 febbraio 2005, n. 2181).

## **Sull'obbligo degli uffici periferici delle Agenzie fiscali ad acquisire dal superiore gerarchico l'autorizzazione a proporre appello innanzi alle Commissioni tributarie regionali**

PROF. AVV. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA

Ordinario di Diritto Tributario - Università degli Studi di Cassino

### **1. L'autorizzazione ad appellare quale presupposto processuale**

Tra i principi ed i criteri direttivi ai quali l'esecutivo si sarebbe dovuto attenere nel riformare il processo tributario, l'art. art. 30, comma 1, lett. g), n. 5 della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413 indicava la "previsione, quale condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio, dell'autorizzazione da parte del funzionario dirigente il servizio del contenzioso della direzione regionale delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio e delle dogane...".

In attuazione della delega, l'art. 52, comma 2 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dispone – come è noto – che "gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate; gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio".

La *ratio* perseguita con la disposizione trascritta è quella di monitorare le controversie tributarie in cui l'ufficio periferico dell'Amministrazione finanziaria sia rimasto soccombente nel giudizio di prime cure ed impedire, attraverso il filtro del superiore gerarchico, la prosecuzione di liti temerarie. In questa chiave, l'autorizzazione costituisce pure lo strumento per prevenire il rischio di eventuali condanne alle spese in danno dell'erario in forza della disposizione – di origine coeva – dettata dall'art. 15, comma 1 d.lgs. n. 546/92, nonché per definire sollecitamente i tempi del processo in nome del principio di economia processuale.

Dopo un primo periodo caratterizzato da asistematici interventi normativi volti a sopprimere la disposizione trascritta,<sup>1</sup> l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92

<sup>1</sup> Alla vigilia dell'insediamento delle "nuove" Commissioni tributarie (avvenuto, come è noto, il 1° aprile 1996), il Governo dell'epoca (ma dovremmo, più esattamente, dire la *longa manus* dell'A.f. ammantata delle vesti di *cicero pro domo sua*) aveva creduto bene di abrogare l'art.

è entrato a pieno regime nel nuovo sistema del processo tributario. È pacifico, infatti, nella giurisprudenza di legittimità, che l'autorizzazione a proporre appello è un presupposto processuale, venendo ad incidere sul potere di agire degli uffici tributari. Come tale, la sua carenza determina l'inammissibilità dell'appello, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.<sup>2</sup>

Ancora più in dettaglio, la qualificazione dell'autorizzazione in termini di presupposto processuale passa nella giurisprudenza di legittimità attraverso il prisma della *legitimitatio ad processum*: mancando la prima, viene meno la seconda; con l'ulteriore conseguenza che il difetto di legittimazione può (ed anzi, secondo certe letture più rigorose, deve) essere rilevato in ogni stato e grado del processo, non escluso il giudizio di legittimità. In alcune pronunzie,<sup>3</sup> la legittimazione processuale è fatta coincidere con la capacità di stare in giudizio degli uffici tributari.

## 2. (segue): corollari

2.1. Trattandosi di un presupposto processuale previsto a pena di inammissibilità, gli ulteriori corollari che la Corte di cassazione trae sono i seguenti:

- l'autorizzazione deve essere rilasciata prima che l'appello venga a giuridica esistenza e, cioè, prima di essere notificato al contribuente;

52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 con una disposizione *ad hoc* dettata dall'art. 2, lett. e) d.l. 15 marzo 1996, n. 123. A seguito della mancata conversione in legge di tale decreto, tale disposizione fu trasfusa *tel quel*, prima, nell'art. 2, lett. e) d.l. 16 maggio 1996, n. 259, poi, nell'art. 12, lett. e) d.l. 22 giugno 1996, n. 328 (pure essi non convertiti in legge), per confluire, da ultimo, nell'art. 12, comma 1, lett. e) d.l. 8 agosto 1996, n. 437, convertito dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556. La disposizione abrogatrice dettata dal richiamato art. 12, comma 1, lett. e) è stata, a sua volta, soppressa in sede di conversione del d.l. n. 437/96. Nel silenzio della legge n. 556/96, tale modifica è divenuta operativa solo a partire "dal giorno successivo a quello di pubblicazione della legge di conversione" (secondo quanto dispone, in termini generali, l'art. 15, comma 5 della legge 23 agosto 1988, n. 400 sull'entrata in vigore delle modifiche apportate in sede di conversione di un decreto legge), vale a dire a partire dal 26 ottobre 1996, essendo stata pubblicata la legge n. 556/1996 nella G.U. del 25 ottobre 1996. La stessa legge n. 556/1996, d'altro canto, aveva espressamente disposto (all'art. 1, comma 2) che, fino alla data del 26 giugno 1996, erano fatti salvi "gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti" sulla base del d.l. n. 259/1996. Per effetto della disposizione di diritto intertemporale dettata da tale legge, pertanto, gli appelli proposti dall'A.f. entro il 26 giugno 1996 non dovevano essere autorizzati dal superiore gerarchico. Su tali vicende v., in giurisprudenza, Cass., sez. trib., 30 ottobre 2000, n. 14293.

<sup>2</sup> *Ex plurimis*, Cass., sez. trib., 21 agosto 2002, n. 12337; Cass., sez. trib., 27 febbraio 2004, n. 4040; Cass., sez. trib., 9 marzo 2004, n. 4770; Cass., sez. trib., 3 agosto 2007, n. 17119; Cass., sez. trib., 5 novembre 2008, n. 26522.

<sup>3</sup> V., per tutte, Cass., sez. trib., 26 luglio 2001, n. 10239.

– non è sufficiente (né tanto meno necessaria) la menzione dell'autorizzazione nel corpo dell'appello, essendo per contro necessario il deposito in giudizio del documento che ne attesta il rilascio.

2.2. Con riguardo al primo, quella indicata dall'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 è – lo si ribadisce – un'autorizzazione, non un mero atto. La qualificazione *ope legis* dell'atto nei termini di “autorizzazione” comporta, inevitabilmente, che il controllo del superiore gerarchico sull'operato dell'organo subordinato deve avvenire previamente alla notifica dell'appello, non successivamente. Si tratta appunto di un'autorizzazione, e cioè, di un atto assunto dalla legge a *condicio sine qua non* dell'atto autorizzato, rimuovendo il primo un ostacolo all'adozione di quest'ultimo.

Contrariamente a quanto sostenuto da un'isolata giurisprudenza,<sup>4</sup> non può l'interprete mutarne natura ammettendo il rilascio *ex post*, nel corso del giudizio, di un'autorizzazione con effetti retroattivi. Seguendo tale esegesi, quella che la legge indica come autorizzazione e, per di più, come *autorizzazione preventiva* verrebbe snaturata in una ratifica. I controlli esercitati successivamente dal superiore gerarchico quando ormai il gravame è stato notificato, però, hanno tutto il sapore di essere una sorta di *extrema ratio*, cui fare ricorso al solo scopo di sanare un vizio in cui l'appellante sia incorso, piuttosto che quale strumento di controllo dell'operato degli uffici periferici.

La tesi qui avversata, oltre a tradire la *ratio* della norma, frusterebbe pure il principio del contraddittorio. A ben vedere, se si consentisse agli uffici di dotarsi di autorizzazioni *ex post* con effetto sanante, si finirebbe con l'offrire all'A.f. un facile rimedio per superare l'eccezione di inammissibilità del gravame. A fronte dell'eccezione sollevata dal contribuente nel corso del giudizio di secondo grado, difficilmente il superiore gerarchico rifiuterebbe di emettere l'atto determinando, il diniego dell'autorizzazione, l'inammissibilità dell'appello già proposto. Fino all'udienza di discussione, l'appellante ben potrebbe rimediare al vizio originario del gravame, con buona pace delle difese svolte da controparte (la quale vedrebbe la propria eccezione agevolmente resistita dall'intervento, con effetto sanante, del superiore gerarchico).

Anche sul piano sistematico la tesi in esame non è corretta. Per riconoscere l'ammissibilità di autorizzazioni rilasciate successivamente alla notifica dell'appello, si dovrebbe pure riconoscere per coerenza ed in termini genera-

<sup>4</sup> Cass., sez. trib., 26 luglio 2001, n. 10242 e Cass., sez. trib., 14 gennaio 2003, n. 370. La giurisprudenza maggioritaria è, invece, di tutt'altro segno avendo più volte ribadito che l'autorizzazione deve essere conferita prima della notifica dell'appello, indipendentemente dalla data di redazione del gravame: *ex multis*, Cass., sez. trib., 23 gennaio 2001, n. 7023; Cass., sez. trib., 9 marzo 2004, n. 4770; Cass., sez. trib., 29 dicembre 2004, n. 24163.

li la possibilità di sanare il vizio di inammissibilità processuale degli atti. Sembra, però, difficilmente applicabile agli atti processuali inammissibili la ben nota regola della sanatoria per raggiungimento dello scopo prevista dall'art. 156, comma 3 c.p.c. per gli atti nulli.<sup>5</sup>

2.3. Quanto poi alle modalità di acquisizione al fascicolo processuale, l'autorizzazione non dev'essere notificata a controparte. Se – lo si ribadisce – la *ratio* dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 è quella di monitorare il contenzioso dell'A.f., è necessario e sufficiente che l'autorizzazione sia portata a conoscenza del giudice per consentire a quest'ultimo di verificarne d'ufficio la regolarità, non anche che sia notificata al contribuente,<sup>6</sup> ben potendo quest'ultimo prendere visione dell'autorizzazione (e, se del caso, estrarne copia) consultando il fascicolo d'ufficio. Così come, del resto, non è necessario notificare a controparte la procura speciale alle liti conferita *ex art.* 83, comma 2 c.p.c. con atto pubblico o scrittura privata autenticata, essendo semmai necessario produrla in giudizio, anche in tal caso dando modo al giudice ed alle parti del processo di verificare l'esistenza di un valido mandato defensionale.

Trattandosi di una condizione di ammissibilità dell'impugnazione – o, il che è lo stesso a questi fini, di un presupposto processuale – l'appellante deve dimostrare *per tabulas* che il superiore gerarchico ha svolto il controllo demandatogli dalla legge. L'onere di prova, a sua volta, potrà essere assolto solo producendo in giudizio il documento che attesti il rilascio dell'autorizzazione. È necessario, pertanto, che l'autorizzazione sia depositata in giudizio ad iniziativa dell'appellante, essendo invece insufficiente l'affermazione contenuta nel gravame (o in altro atto processuale) della sua esistenza, così come l'indicazione dei suoi estremi nell'appello.<sup>7</sup>

### **3. La questione della perdurante applicabilità dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 nel sistema dell'amministrazione per agenzie**

3.1. Se sulle questioni precedentemente esaminate l'orientamento della S.C. è pacifico, lo stesso non può dirsi sulla questione più rilevante che pone ancora oggi l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92, ossia quella della perdurante applicabilità di tale disposizione nel nuovo assetto organizzativo dell'A.f.

<sup>5</sup> V. sul punto PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 92.

<sup>6</sup> Alle stesse conclusioni di cui al testo giungono Cass., sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6463 e Cass. n. 26522/2008, cit.

<sup>7</sup> Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, nn. 20781, 20782 e 20783; Cass., sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20516; Cass., sez. trib., 15 febbraio 2008, n. 3906. All'indomani dell'entrata in vigore del nuovo rito, per contro, l'indicazione degli estremi venne raccomandata dal Ministero delle finanze agli uffici periferici con circolare 18 dicembre 1996, n. 291/E.

quale delineato dal d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300 istitutivo delle Agenzie fiscali.

La questione è nota. Nel decidere un regolamento di giurisdizione, con la sentenza 14 gennaio 2005, n. 604 le Sezioni Unite hanno ritenuto pienamente ammissibile l'appello proposto da un organo locale dell'Agenzia del demanio senza avere previamente acquisito l'autorizzazione dal proprio superiore gerarchico. A tale conclusione la Corte è pervenuta argomentando esclusivamente dall'assunto che l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 non contiene alcun riferimento testuale ai nuovi enti pubblici, continuando invece a riferirsi alle vecchie articolazioni del Ministero delle finanze.

A tale precedente si è subito uniformata la sezione tributaria della Corte con una serie di pronunzie.<sup>8</sup> A diverse conclusioni, per contro, è pervenuta una parte minoritaria della stessa sezione.<sup>9</sup>

Quest'ultimo orientamento – che sembrava recessivo nella giurisprudenza della Corte – ha trovato di recente conferma. Nel ritenere pienamente legittima l'autorizzazione rilasciata dal reggente vicario di una direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, infatti, la sezione V ha implicitamente riconosciuto che l'autorizzazione debba comunque essere acquisita anche dagli uffici periferici di tale Agenzia.<sup>10</sup> È appena il caso di rilevare che nessun esame la Corte avrebbe condotto sulla validità dell'autorizzazione qualora avesse escluso *in thesi* la necessità da parte dei nuovi uffici tributari di acquisire l'autorizzazione.

3.2. Sono state già esposte dagli autori che a vario titolo ed in diverse occasioni si sono pronunciati sul tema le ragioni che depongono per la perdurante applicabilità dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 pur dopo l'attivazione, a far data dal 1° gennaio 2001 (secondo quanto dispone il decreto Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2000), delle Agenzie fiscali.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Cass., sez. trib., 31 marzo 2005, n. 6809, 14 maggio 2007, n. 10943, nonché Cass., sez. trib., 28 giugno 2007, n. 14912.

<sup>9</sup> V. i precedenti 9 marzo 2005, n. 5106, e 26 ottobre 2005, nn. 20782 e 20783. In tutti e tre i casi la Corte, nel dichiarare inammissibile l'appello proposto da un ufficio periferico dell'Agenzia delle entrate per non essere stato autorizzato il gravame dall'organo regionale sovraordinato, ha riconosciuto sia pure implicitamente la perdurante applicabilità dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92.

<sup>10</sup> Cass., sez. trib., 21 marzo 2008, n. 7788.

<sup>11</sup> GLENDI, *Implicitamente abrogata la norma che vieta agli uffici di appellare senza autorizzazione*, in "Corr. trib.", 2005, 945 ss.; TINELLI, *Legittimazione processuale dell'Agenzia del demanio e difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in "GT - Riv. giur. trib.", 2005, 327 ss.; PISTOLESI, *L'autorizzazione alla proposizione dell'appello è necessaria anche a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in "Dir. prat. trib.", 2006, II, 95 ss.; FANNI, *Autorizza-*

Tali ragioni ci sentiamo di condividere e di ribadire sulla base dei seguenti, ulteriori argomenti.

3.2.1. Iniziando dalla confutazione dell'argomento letterale, è agevole obiettare che esso si risolve in un argomento apagogico, come tale idoneo a sconfessare proprio la soluzione ermeneutica che si vorrebbe sostenere. Questo stesso argomento, infatti, se applicato – come, in effetti, andrebbe per coerenza applicato – a tutte le altre disposizioni dettate dal d.lgs. n. 546/92, comporterebbe un effetto paradossale: quello di negare alla radice alle articolazioni periferiche delle Agenzie fiscali la loro qualità di “giusta parte” del processo tributario. Il d.lgs. n. 546/92 – come è noto – non è stato minimamente aggiornato né con l’emanazione del d.lgs. n. 300/99, né tanto meno con l’emanazione del decreto ministeriale del 28 dicembre 2000. Pur a distanza di oltre sette anni da quando le Agenzie fiscali sono divenute operative, chi leggesse il d.lgs. n. 546/92 decontestualizzandolo dal processo di trasformazione a cui l’A.f. è stata sottoposta, sarebbe indotto a pensare che l’apparato organizzativo del Ministero (pure esso, nominalmente, tuttora indicato da tale decreto come “*Ministero delle finanze*”) sia ancora quello esistente all’atto dell’emanazione di tale decreto e che di conseguenza, da un lato, siano ancora operativi i vecchi uffici locali del Ministero, dall’altro, il superiore gerarchico di tali uffici sia rappresentato dalla direzione regionale delle entrate (per gli uffici periferici del dipartimento delle entrate) o dalla direzione compartimentale del territorio (per gli uffici del territorio).

Applicando il criterio nominalistico addotto dalle SS.UU., pertanto, si dovrebbe sostenere in chiave sistematica che, al pari dell’art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92, tutte le altre disposizioni di tale decreto che indicano in tali uffici e nei loro superiori gerarchici la controparte del contribuente diverrebbero *ipso jure* inapplicabili alle nuove articolazioni periferiche delle Agenzie fiscali. Ma se non si applicassero più le disposizioni *speciali* del processo tributario, dovrebbe porsi seriamente il problema della soggettività – sia pure soltanto sul piano processuale – di tali articolazioni e, in particolare, ci si dovrebbe chiedere se, venendo meno tali norme, si possa continuare a riconoscere agli organi periferici delle Agenzie fiscali quella stessa, identica posizione processuale attribuita nel 1992 agli uffici periferici del Ministero delle finanze.

Per essere ancora più chiari e volendo esemplificare, se si condividesse la tesi sostenuta dalle SS.UU. ci si dovrebbe interrogare sulla perdurante appli-

*zione all'appello per gli uffici dell'Agenzia*, in “Codice del processo tributario”, a cura di V. Uckmar e F. Tundo, Piacenza, 2007, 797 ss.; CANTILLO, *Inammissibilità dell'appello principale dell'ufficio locale delle Agenzie fiscali non autorizzato dall'organo regionale sovraordinato*, in “Rass. trib.”, 2008.

cabilità delle disposizioni dettate dal d.lgs. n. 546/92 le quali a vario titolo fanno espressamente riferimento ai vecchi uffici del Ministero delle finanze. Ci riferiamo alle disposizioni degli artt. 10, 11, comma 2, 12, comma 1, 15, comma 2 *bis*, 16, commi 1, 3 e 4, 18, comma 2, lett. c), nonché degli artt. 69 e 70 d.lgs. n. 546/92.

L'interrogativo posto sarebbe ancora più pressante non appena si tenesse in debito conto che le richiamate disposizioni normative sono state e continuano ad essere applicate a vario titolo dalla giurisprudenza tributaria non solo di merito, quanto (e soprattutto) di legittimità. Le stesse Sezioni Unite, infatti, quando sono state chiamate a pronunciarsi sul subingresso dell'Agenzia delle entrate nei contenziosi incardinati dai (o nei confronti dei) vecchi uffici del Ministero delle finanze, hanno risolto la questione applicando *de plano* la disposizione dettata dall'art. 111 c.p.c. sulla successione a titolo particolare nel processo. Ed a tali conclusioni sono pervenute sostenendo che la "capacità di stare in giudizio", riconosciuta agli "uffici finanziari che avevano emesso gli atti impugnati", con l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali "è stata assunta dagli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate".<sup>12</sup>

La sezione tributaria della S.C., da parte sua, ha più volte riconosciuto la perdurante applicabilità dell'art. 11, comma 2 d.lgs. n. 546/92 anche dopo l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali, pur continuando tale disposizione – lo si ribadisce – a menzionare organi amministrativi (quali gli uffici, le direzioni regionali e quelle compartimentali del Ministero delle finanze) ormai soppressi e non più operativi a far data dal 1° gennaio 2001.<sup>13</sup>

Se allora i nuovi uffici delle Agenzie fiscali sono succeduti *tel quel* nella stessa posizione processuale dei vecchi uffici del Ministero delle finanze, non si può operare alcuna distinzione tra norme processuali applicabili e norme processuali non applicabili ai nuovi uffici, né tanto meno si può assumere

<sup>12</sup> Cass., SS.UU., 14 febbraio 2006, nn. 3116 e 3118. Nello stesso senso pure Cass., SS.UU., 29 aprile 2003, n. 6633 e Cass., SS.UU., 5 maggio 2003, n. 6774.

<sup>13</sup> Sostiene per tutte Cass., sez. V, 30 maggio 2005, n. 11454: "la normativa introdotta con il d.lgs. n. 300/1999 che ha istituito le Agenzie fiscali né ha innovato, né ha modificato la norma processuale di cui al testo normativo contenuto nell'11 del d.lgs. n. 546/1992, che al comma 2 prevede che l'ufficio del Ministero delle finanze chiamato in giudizio stia in giudizio direttamente senza necessità di assistenza tecnica ... *Le Agenzie fiscali si sono ... sostituite al Ministero nella medesima qualità di organo impositore e, perciò, ne condividono, nel caso in cui il rapporto tributario sia in contenzioso, il medesimo trattamento processuale.* Ne discende che possono spiegare la loro difesa, nel giudizio di merito, così come era previsto per l'ente statale al quale sono succedute, ai sensi del comma 2 dell'art. 11 del d.lgs. n. 546/1992, per il tramite del proprio apparato interno". Nello stesso senso v. pure Cass., sez. trib., 18 dicembre 2006, n. 27094 e, più recentemente, Cass., sez. trib., 8 febbraio 2008, n. 3058.

nella situazione soggettiva regolata dalle norme (a seconda dei casi, quelle attributive di uno *status*, quelle attributive di poteri processuali o quelle che pongono oneri processuali) il criterio discrezionale per stabilire quale parte della normativa dettata dal d.lgs. n. 546/92 continua ad essere in vigore e quale parte, per contro, deve ritenersi abrogata per incompatibilità sopravvenuta.

Detto in altri termini, a seguire l'esegesi dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 proposta dalle Sezioni Unite, ci si dovrebbe interrogare sulla ragionevolezza e sulla conformità al principio del giusto processo di una scelta normativa (ammesso che si debba ricondurre effettivamente tale scelta al legislatore e non piuttosto ad un interprete fin troppo benevolo) che attribuisce alle nuove articolazioni periferiche delle Agenzie fiscali tutti i poteri processuali in passato attribuiti alle vecchie articolazioni periferiche del Ministero delle finanze e che, nel contempo, riservasse ai primi un trattamento di favore quale quello di liberarli *tout court* dagli oneri processuali gravanti sui secondi: se di successione a titolo particolare si tratta dei nuovi uffici ai vecchi, anche gli oneri processuali rientrano tra le situazioni soggettive trasferite ai primi.

Ci si dovrebbe pure chiedere quale sia il fondamento normativo di un simile sistema di doppio binario in cui, a seconda della questione processuale posta, l'argomento letterale diventa decisivo ora per escludere, ora invece per applicare le disposizioni dettate dal d.lgs. n. 546/92.

3.2.2. La tesi dell'abrogazione per incompatibilità sopravvenuta dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 nel passaggio dall'amministrazione per ministeri all'amministrazione per agenzie, ancora, è smentita dallo stesso d.lgs. n. 300/99. Nell'istituire i nuovi soggetti giuridici non solo tale decreto non contiene alcuna espressa deroga alle disposizioni sul processo tributario (ed in particolare a quella in esame), ma neppure in esso è ravvisabile alcuna incompatibilità tra il regime applicabile alle Agenzie fiscali e le regole proprie di tale processo. Le uniche disposizioni del d.lgs. n. 300/99 che si occupano del processo sono quelle che attribuiscono rispettivamente, all'Agenzia delle entrate, "i servizi relativi ... al contenzioso dei tributi diretti e dell'IVA" (art. 62, comma 2) e, all'Agenzia delle dogane, "i servizi relativi...al contenzioso dei diritti doganali e della fiscalità interna negli scambi internazionali" (art. 63, comma 1), nonché quella che attribuisce il patrocinio facoltativo di tutte le Agenzie fiscali all'Avvocatura dello Stato (art. 72). Con riguardo poi al diritto intertemporale, il trasferimento alle Agenzie dei rapporti giuridici in passato facenti capo al Ministero delle finanze è avvenuto, anche in questo caso, senza limitazione o eccezione alcuna, giusta quanto dispone l'art. 57, comma 1 d.lgs. n. 300/99.

Se poi dalle norme primarie passiamo alla disamina delle fonti secondarie, si può ugualmente registrare la piena compatibilità tra il regime applica-

bile alle Agenzie fiscali e le regole proprie del processo tributario. In termini ancora più netti di quanto dispone l'art. 57, comma 1 d.lgs. n. 300/99, l'art. 20, comma 3 del regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze (approvato con D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107) dispone il subentro delle Agenzie al Ministero non solo nei rapporti giuridici, ma anche nei "poteri, competenze e controversie relative alle funzioni ad esse trasferite...". Sempre in forza di tale regolamento, il subentro nelle controversie già incardinate alla data del 1° gennaio 2001 è illimitato e senza condizioni di sorta.

Parimenti, gli statuti approvati con deliberazioni coeve assunte il 13 dicembre 2000 dall'Agenzia delle entrate (deliberazione n. 6/2000) e dall'Agenzia del territorio, nonché con deliberazione adottata dall'Agenzia delle dogane il 30 gennaio 2001 (deliberazione n. 10/2001), attribuiscono ai nuovi enti pubblici la gestione del contenzioso, anche in tal caso senza apportare integrazione o modifica alcuna alle regole processuali scolpite dal d.lgs. n. 546/92<sup>14</sup>.

Il discorso non cambia con riguardo alla prassi amministrativa. Anzi, se si esaminano le istruzioni operative impartite agli uffici periferici, è oltremodo significativo rilevare che la stessa Agenzia delle entrate – prima a livello locale,<sup>15</sup> dopo pure a livello centrale<sup>16</sup> – abbia avvertito l'esigenza che gli uffici periferici continuino ad acquisire l'autorizzazione ad appellare nonostante il diverso orientamento sostenuto dalla Corte con il precedente n. 604/2005.

3.2.3. A diverse conclusioni non è dato pervenire sostenendo che i nuovi soggetti giuridici presentano al loro interno una distribuzione di compiti e di funzioni diversa da quella riscontrabile nel precedente assetto organizzativo del Ministero delle finanze.

Anche in tal caso, l'argomento addotto depone a favore della tesi contraria. Nelle Agenzie fiscali è dato riscontrare un assetto organizzativo di tipo verticistico in tutto e per tutto speculare a quello recato dal previgente D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, continuando ad essere attribuito alle articolazioni regionali dell'Agenzia delle entrate e delle altre Agenzie fiscali quello stesso compito di coordinamento e di controllo dell'operato degli uffici periferici svolto in passato dagli organi di pari grado inseriti nella struttura organizzativa del Ministero delle finanze. Si tratta, quindi, di una ripartizione interna di compiti e di funzioni tra organi regionali sovraordinati ed organi periferici sottoordi-

<sup>14</sup> Cfr., rispettivamente, gli artt. 2, comma 2 e 4, comma 1, lett. e) dello statuto dell'Agenzia delle entrate, l'art. 4, comma 1, lett. l) dello statuto dell'Agenzia del territorio, l'art. 4, comma 1, lett. b) dello statuto dell'Agenzia del demanio, nonché gli artt. 2 e 4, comma 1, lett. b) ed e) dello statuto dell'Agenzia delle dogane.

<sup>15</sup> Circolare direzione regionale del Lazio, 31 maggio 2000, n. 3420.

<sup>16</sup> Circolare Agenzia entrate 3 dicembre 2007, n. 65/E.

nati molto simile a quello presupposto dall'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92.<sup>17</sup>

E sul punto non dovrebbero esistere dubbi di sorta tanto più ove si tengano presenti le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia delle entrate. Nel motivare la tesi della perdurante applicabilità di tale disposizione, l'Agenzia argomenta appunto dalla natura dell'autorizzazione quale "*strumento per il concreto esercizio delle funzioni di indirizzo, coordinamento e controllo da parte delle Direzioni regionali nei confronti degli uffici ai sensi del comma 3 dell'art. 4 del Regolamento di amministrazione*".<sup>18</sup>

3.2.4. Con riguardo all'Agenzia delle entrate ed a quella del territorio, la tesi qui avversata trova un ostacolo insuperabile sul piano esegetico nel ricondurre *de plano* il d.lgs. n. 546/92, fin dalla sua emanazione, i contenziosi tributari successivamente trasferiti alla gestione di tali Agenzie, le controversie devolute *ab origine* alle Commissioni tributarie dal testo primigenio dell'art. 2 di tale decreto. Una conferma in tal senso la si trae, sul piano soggettivo, dal più volte richiamato art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92: facendo riferimento tale disposizione non solo agli uffici del dipartimento delle entrate (ed al loro superiore gerarchico, la direzione regionale delle entrate), ma anche agli uffici del territorio (con l'ulteriore indicazione pure del loro superiore gerarchico, la direzione compartimentale), nessuna soluzione di continuità si è verificata tra uffici finanziari del Ministero delle finanze ed uffici dell'Agenzia del territorio nella gestione delle controversie pendenti innanzi alle Commissioni tributarie, così come nessuna soluzione di continuità si è verificata con riguardo alle controversie affidate all'Agenzia delle entrate.

Nel silenzio dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92, si potrebbe invece essere indotti a ritenere che l'autorizzazione non sia necessaria per quegli organi periferici – come quelli dell'Agenzia delle dogane – per i quali manca in questa stessa disposizione alcun riferimento ai loro danti causa, in ragione dell'essere originariamente i tributi doganali devoluti alla giurisdizione del giudice civile.

Tale conclusione, però, non è validamente sostenibile. Non esiste, infatti, alcuna valida ragione per distinguere il regime applicabile agli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia del territorio (ai quali, secondo la tesi in esame, si dovrebbe continuare ad applicare l'art. 52, comma 2 d.lgs.

<sup>17</sup> V., rispettivamente, gli artt. 2, comma 2 e 4, comma 3 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia entrate approvato con deliberazione n. 4 del 30 novembre 2000; gli artt. 2, comma 2 e 6, comma 2 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle dogane approvato con deliberazione del 5 dicembre 2000; nonché gli artt. 2, comma 2 e 4, comma 1 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia territorio, approvato con deliberazione del 5 dicembre 2000.

<sup>18</sup> Circolare n. 65/2007, cit.

n. 546/92), e regime applicabile alle articolazioni periferiche dell'Agenzia delle dogane (le quali, per contro, dovrebbero essere esonerate dall'onere di acquisire l'autorizzazione ad appellare per essere stati attribuiti i tributi doganali alle Commissioni tributarie soltanto con l'art. 12, comma 2 della legge 28 dicembre 2001, n. 448).

Inoltre, la perfetta simmetria esistente sul piano organizzativo tra tutte le Agenzie fiscali, da un lato, e l'insussistenza nel d.lgs. n. 300/99 – così come nei regolamenti e negli statuti precedentemente esaminati – di contrarie regole volte a differenziare il regime processuale applicabile all'Agenzia delle dogane ed a quella del demanio rispetto al regime processuale applicabile all'Agenzia delle entrate ed all'Agenzia del territorio, dall'altro, depongono nel senso che anche gli uffici locali delle prime due agenzie debbano essere autorizzati ai sensi dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92.<sup>19</sup>

Del resto, l'ampliamento della giurisdizione tributaria ai tributi doganali ben dovrebbe giustificare il ricorso all'interpretazione analogica (o, quanto meno, a quella estensiva) nel definire il significato dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92, non appena si tenga conto, anche per tali tributi, delle indicazioni fornite proprio sul tema che ne occupa dalla legge delega n. 413/91.<sup>20</sup>

3.2.5. Anche sul piano dell'interpretazione teleologica non esistono valide ragioni per escludere l'applicabilità dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 nel sistema dell'amministrazione per agenzie.

La *ratio* della disposizione in esame rimane ferma nel (e non è affatto incompatibile con il) nuovo assetto organizzativo dell'A.f.. Le Agenzie fiscali – come è noto – hanno una propria personalità giuridica di diritto pubblico *ex art.* 61, comma 1 d.lgs. n. 300/99. Pur costituendo – in ragione del riconoscimento *ope legis* di tale personalità – soggetti giuridici distinti dal Ministero

<sup>19</sup> L'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 non è invece applicabile in via ermeneutica agli enti impositori diversi dallo Stato. Ciò non solo perché, in assenza di alcun riferimento normativo a quest'altri enti, le cause di inammissibilità degli atti processuali vanno sempre interpretate restrittivamente (*retro*, par. 2), ma anche perché – con riguardo ai tributi locali (intendendosi come tali quelli istituiti dalle regioni *ex art.* 117 Cost.) – in un assetto ordinamentale ispirato al principio del federalismo fiscale non può lo Stato sostituirsi all'ente locale nel decidere la sorte di appelli che non hanno ad oggetto tributi erariali. È l'ente locale il soggetto che istituisce il tributo, è l'ente locale il destinatario del gettito, ed è ancora l'ente locale che acquisisce la qualità di parte del processo tributario. Quando la gestione dell'IRAP passerà alle regioni (v. art. 24 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), pertanto, le direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate perderanno la competenza ad emettere l'autorizzazione ad appellare; con la conseguenza che nessuna autorizzazione si renderà più necessaria per coltivare in secondo grado i giudizi IRAP.

<sup>20</sup> Nell'art. 30, comma 1, lett. g), n. 5 della legge n. 413/91 già si prevedeva che anche gli appelli degli uffici doganali dovessero essere autorizzati dai superiori gerarchici di tali uffici, individuati dalla stessa norma nelle “*direzioni compartimentali ... delle dogane*”.

dell'economia e delle finanze e pur essendo attribuite alle Agenzie fiscali tutte le funzioni operative concernenti le entrate tributarie erariali (quali quelle del controllo, dell'accertamento, della riscossione, nonché la gestione del contenzioso tributario), il titolare dell'obbligazione tributaria rimane il Ministero. Rinviando ad altra sede per la dimostrazione di tale tesi,<sup>21</sup> è sufficiente ribadire, nel presente lavoro, che anche dopo l'attivazione delle Agenzie i tributi erariali continuano ad affluire alle casse del Ministero dell'economia e delle finanze e che, specularmente, è tale Ministero a dover rimborsare i tributi indebitamente assolti, così come ancora è il Ministero a sostenere l'onere economico delle spese di lite liquidate dalle Commissioni o dalla S.C. pur nei casi in cui non abbia preso parte al giudizio.

Il trasferimento delle richiamate funzioni amministrative ai nuovi enti pubblici non significa certamente una svalutazione del ruolo da esse rivestito nel nostro paese. Tutt'altro. La ragione ultima del loro trasferimento è da ricercare nel renderne l'esercizio ancora più incisivo ed efficiente. Se ne ha una chiara riprova *ex positivo jure* stabilendo la legge che l'azione delle Agenzie fiscali deve essere improntata a quegli stessi, identici criteri cui deve essere informata l'azione della pubblica amministrazione, *id est* ai criteri di "*speditezza, efficienza ed efficacia*".<sup>22</sup>

In quanto titolare dal lato attivo dell'obbligazione tributaria, l'erario non può restare insensibile alle vicende processuali che tale obbligazione interessano. Con la riforma del 1999 è mutato l'assetto organizzativo dell'A.f. attraverso la dissociazione tra politica e amministrazione. Non è, però, mutata a livello statale l'esigenza di monitorare il contenzioso tributario quando l'iniziativa del processo – come avviene per l'impugnazione delle sentenze di primo grado – sia rimessa agli uffici tributari periferici. Il rischio di essere condannati alle spese, in uno con l'esigenza di assicurare una gestione accorta del contenzioso da parte degli uffici periferici delle Agenzie fiscali, pertanto, rendono ancora attuale la *ratio* sottesa all'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92.

Non ignoriamo che, secondo la prassi amministrativa ormai consolidata dei nuovi (come, peraltro, pure dei vecchi) organi deputati ad emetterla, l'autorizzazione non svolge più di fatto (o la svolge, comunque, in un numero ridotto di casi) la funzione che le è stata assegnata dalla legge. L'esperienza del processo tributario insegna che l'autorizzazione è rilasciata sempre e co-

<sup>21</sup> V. il mio *Agenzie fiscali*, in "Dig. disc. priv. - Sez. comm., Aggiornamento", II, Torino, 2007, 37 ss.

<sup>22</sup> V. gli artt. 8, comma 4, lett. l), 59, comma 3, lett. c) e 61, comma 3 d.lgs. n. 300/99. L'esigenza di cui al testo è ribadita pure dagli statuti approvati dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle dogane e dall'Agenzia del territorio (v. l'art. 2, comma 1 di tutti e tre gli statuti).

munque dal superiore gerarchico pur nei casi in cui sarebbe preferibile nell'interesse dell'erario non proseguire il giudizio. Ci rendiamo, però, pure conto che se l'autorizzazione è stata ridotta a mero orpello ciò è imputabile unicamente alla scarsa sensibilità manifestata da tali organi nella gestione del contenzioso tributario piuttosto che ad un venir meno, nel sistema dell'amministrazione per agenzie, della *ratio* sottesa all'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92.

3.2.6. Da ultimo e per concludere, se ben si riflette sul principio della soccombenza dettato dall'art. 15, comma 1 d.lgs. n. 546/92, la cui applicabilità nei confronti delle Agenzie fiscali non ci sembra essere mai stato revocata in dubbio, a livello operativo gli stessi uffici periferici dovrebbero, nel loro stesso interesse, attivarsi per acquisire l'autorizzazione. In caso di eventuale condanna alle spese, l'esistenza dell'autorizzazione dimostrerebbe *per tabulas* la condivisione della scelta di proseguire il giudizio da parte del singolo ufficio periferico con il proprio superiore gerarchico. In un'eventuale giudizio innanzi alla Corte dei Conti, sarebbe ben più difficile addossare al singolo funzionario che ha redatto il gravame la responsabilità contabile per aver coltivato una lite temeraria.

#### 4. Conclusioni

L'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 è una di quelle disposizioni normative nate sotto una cattiva stella. Introdotta con la finalità di perseguire uno scopo meritevole come quello di responsabilizzare gli organi periferici dell'A.f. nella scelta di proseguire il giudizio, è stata oggetto inizialmente di erratici interventi normativi – di *chiara ispirazione ministeriale*<sup>23</sup> – il cui unico obiettivo era quello di liberare gli uffici tributari dal controllo del proprio superiore gerarchico per consentire ai primi di riprodurre nel nuovo rito le passate (e ben poco edificanti) esperienze consolidate sotto il vigore del vecchio D.P.R. n. 636/72, in cui la legittimità (o asserita tale) del provvedimento amministrativo doveva essere difesa sempre e comunque.

Quando poi, superata tale fase e superate pure le resistenze mosse – questa volta in sede processuale – dall'A.f. (direttamente per il tramite dei propri organi/parti del giudizio, oppure per il tramite del proprio difensore istituzionale/Avvocatura dello Stato), la giurisprudenza di legittimità aveva raggiunto alcuni punti fermi intesi a valorizzare l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92,<sup>24</sup> la

<sup>23</sup> *Retro*, nota 1.

<sup>24</sup> Per tutti, quello dell'inammissibilità dell'appello privo dell'autorizzazione e dell'illegittimità dell'autorizzazione rilasciata dopo la notifica del gravame sui quali ci siamo soffermati *retro*, parr. 1 e 2.

stessa Corte di cassazione ha finito con lo sterilizzare l'applicabilità di tale disposizione nel sistema dell'amministrazione per agenzie.

Ciò che più colpisce, a prescindere da quale delle soluzioni interpretative precedentemente illustrate si condivida, è – lo diciamo con il massimo rispetto dovuto alla Suprema Corte ed alla funzione nomofilattica che è chiamata a svolgere *ex art. 65* dell'ordinamento giudiziario (r.d. 30 gennaio 1941, n. 12) – che la questione dell'applicabilità dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 *post* attivazione delle Agenzie fiscali non è stata finora affrontata con l'attenzione dovuta. Non tanto perché, con riguardo al precedente n. 604/2005, le Sezioni Unite erano state chiamate a risolvere in quel caso tutt'altra questione, quale quella di giurisdizione (pronunciandosi, di conseguenza, solo in via incidentale sul tema che ne occupa), quanto e soprattutto perché l'unico argomento (quello della *littera legis*) da esse addotto per risolvere il problema è – come abbiamo precedentemente dimostrato – alquanto debole e foriero di creare confusione piuttosto che idoneo a fare chiarezza.

Un esame *ex professo* della questione non ci sembra essere stato svolto neppure dalla sezione V, tanto da parte di quei collegi che si sono uniformati all'*arrêt* delle Sezioni Unite, quanto da parte di quegli altri collegi che hanno sposato la soluzione opposta. La sezione, infatti, nell'un caso, si è limitata a richiamare *tout court* il precedente n. 604/2005 evitando di sottoporre ad una riflessione critica l'argomento letterale su cui si fonda la tesi dell'abrogazione per incompatibilità sopravvenuta dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92; parimenti, quando è pervenuta a conclusioni difformi, ha dato per scontato che l'autorizzazione debba essere acquisita dagli uffici periferici delle Agenzie fiscali, senza darsi minimamente carico di rilevare il contrasto formatosi al suo interno e, soprattutto, di chiarire le ragioni per le quali andava disatteso il suo stesso contrario orientamento. Così statuendo nell'uno e nell'altro caso, la sezione tributaria della Corte ha finito con il fornire sempre una motivazione insufficiente del proprio *dictum*: quando ha sposato la soluzione delle Sezioni Unite, ha omesso di spiegare – a tacer d'altro – le ragioni per le quali, pur in presenza dello stesso enunciato normativo (quale quello che indica nominalmente gli uffici tributari del Ministero delle finanze o i loro superiori gerarchici), alcune disposizioni del d.lgs. n. 546/92 sono applicabili alle Agenzie fiscali ed altre invece non lo sono; quando poi ha sostenuto il contrario, ha *bypassato* il problema, assumendo apoditticamente ciò che andava invece dimostrato.

Resta, a questo punto, da formulare l'augurio che la questione sia rimessa quanto prima all'esame delle Sezioni Unite *ex art. 374*, comma 2 c.p.c., in modo da chiarire, una volta per tutte, se l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 debba ritenersi ormai lettera morta o se invece sia destinato a svolgere – come ci sembra – un ruolo pure nel sistema dell'amministrazione per agenzie.

## **Prime riflessioni sulla legge delega sul federalismo fiscale**

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise  
Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente del Lazio

Il dibattito in atto sul testo normativo del federalismo fiscale (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, atto senato 1117) porterà nuovi tributi locali e potenziali contestazioni che, in ogni caso, rimarranno di competenza delle commissioni tributarie. La funzione giurisdizionale è, infatti, di esclusiva competenza dello Stato e non potrà essere mai derogata da una legge regionale.

Invero, la Costituzione prevede, all'art. 119 del titolo V della seconda parte, l'autonomia finanziaria di Regioni, Province e Comuni: "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio". Per l'attuazione del titolo V della Costituzione, la legge finanziaria 2003 aveva disposto l'istituzione dell'Alta Commissione di studio per la definizione dei principi generali della finanza pubblica e del sistema tributario, regolamentata dal Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri del 9.4.2003.

Finalmente, il disegno di legge delega n. 1117/Senato in attuazione reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, V comma della Costituzione. In particolare il progetto di legge delega prevede principi generali e criteri direttivi generali quali la razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso; semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi, rispetto dei principi sanciti nello Statuto del contribuente. Inoltre, prevede espressamente l'attribuzione di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni, secondo il principio di territorialità e nel rispetto del principio di solidarietà e dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza; le ri-

sorse derivanti dai tributi e dalle entrate proprie di regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e del fondo perequativo dovranno consentire di finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche. La legge delega prevede un termine di ventiquattro mesi per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione e, di conseguenza, l'intero sistema tributario potrà subire sostanziali adeguamenti che si renderanno necessari per il coordinamento dei tributi, che non dovranno portare ad una maggiore pressione fiscale complessiva.

Il testo approvato, dopo aver riaffermato che le regioni dispongono di tributi e di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, identifica cosa si intende per tributi delle regioni. Per l'effetto, diventeranno tributi delle regioni: a) tutti quei tributi già erariali, in quanto derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; b) le aliquote riservate alle regioni a valere sulle basi imponibili di tutti i tributi erariali; c) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale. L'attribuzione dei tributi e delle aliquote riservate di cui ai punti a) e b) comporta la possibilità per le regioni di aumentare l'importo nei limiti stabiliti dalla legislazione statale nonché di disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nel rispetto della normativa comunitaria.

L'attribuzione di tributi erariali e l'istituzione di nuovi tributi regionali comporterà l'imputazione alla regione della soggettività sia attiva che processuale, con il radicamento nel capoluogo di regione della competenza territoriale delle commissioni provinciali e regionali. Invece, per quanto riguarda gli altri tributi previsti per gli altri enti locali sotto ordinati, la suddivisione territoriale delle commissioni dovrebbe rimanere inalterata. Va ancora considerato che anche per le città metropolitane, tra le quali vi è anche Bari, sono previsti tributi propri con analoghi problemi di gestione anche processuale dei futuri tributi.

## **Il preavviso di fermo come atto impugnabile**

DOTT. MARIO CICALA

Consigliere della Corte di Cassazione

**1** - La decisione 20301/2008 della Corte di Cassazione pone in evidenza gli inconvenienti che derivano dalla frammentazione, fra giurisdizioni diverse, delle controversie relative al fermo.<sup>1</sup> Ed esprime un indirizzo presente nella Cassazione, volto a ridurre il contenzioso anche comprimendo i diritti di difesa degli utenti.

Invero, nel processo tributario la tesi della non impugnabilità dell'avviso di fermo poteva trovare una qualche appiglio nell'art. 19 del d.legs. 546/1992.

Ciò nonostante, nel processo tributario può dirsi ormai accolta la tesi secondo cui è impugnabile qualunque atto o documento che manifesti una presa di posizione della Amministrazione in contrasto con interessi del contribuente; si veda la sentenza della sezione tributaria della Cassazione n. 27385 del 18 novembre 2008 (che ritiene ammissibile il ricorso proposto avverso la visura per consultazione di partita catastale). Ed infatti la Corte Suprema, a Sezioni Unite, si è più volte pronunciata in tema di preavviso di fermo di veicoli, senza mai porsi un problema di ammissibilità (o inammissibilità) dell'impugnazione e quindi ritendola implicitamente, ma chiaramente, ammissibile.

Vi è, del resto, generale consenso nel ritenere che l'elencazione di cui all'art. 19 vada interpretata con criteri sostanziali, tanto da ricomprendervi le fatture con cui viene richiesto il pagamento della TIA.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Cfr. da ultimo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 555 del 14 gennaio 2009 secondo cui il fermo amministrativo ha lo scopo di legittimare la sospensione, in via cautelare e provvisoria, del pagamento di un debito liquido ed esigibile da parte di un'amministrazione dello Stato, a salvaguardia della eventuale compensazione legale di esso, con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che la stessa od altra amministrazione statale pretenda di avere nei confronti del suo creditore. Ed a causa dello stretto collegamento fra la misura cautelare (e le sue vicende) e il diritto per la cui provvisoria tutela essa è concessa, la cognizione delle controversie relative al fermo amministrativo è attribuita al giudice cui spetta la cognizione delle controversie sul diritto con esso cautelato (nel caso di specie la Corte ha riconosciuto la giurisdizione della Corte dei Conti in ordine al il fermo amministrativo dei crediti, assegni, indennità o somme dovute ad un dipendente della Amministrazione finanziaria a tutela del diritto al risarcimento di danni patrimoniali che questi avrebbe provocato all'amministrazione con condotte penalmente rilevanti).

<sup>2</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione n. 17526 del 9 agosto 2007.

2 - Nell'ambito dei "preavvisi" bisogna dunque distinguere fra i preavvisi di accertamento (o di cartella esattoriale) ed i preavvisi di riscossione.<sup>3</sup> Se la Amministrazione, come accade per gli avvisi "bonari" previsti dal 3° comma dell'art. 36 bis del D.P.R. 600/1973 e dal 3° comma dell'art. 54bis del D.P.R. 633/1972, e che precedono l'atto impositivo, comunica al contribuente di aver ipotizzato una certa pretesa e lo invita a fornire spiegazioni, giustificazioni o quant'altro possa indurla a mutare opinione, siamo di fronte ad un "preavviso" (non impugnabile) di atto impositivo;<sup>4</sup> se invece gli comunica una pretesa definita, invitando "bonariamente" il contribuente a pagare per evitare gli atti esecutivi siamo di fronte ad un avviso di pretesa fiscale, accompagnato da "un invito al pagamento e preavviso di atti esecutivi"; perciò l'atto è impugnabile.

Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria sono quindi impugnabili tutti quegli atti con cui la Amministrazione comunica al contribuente una pretesa ormai definita compiuta e non condizionata; ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto. Non sono invece immediatamente impugnabili le comunicazioni che manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto definitivo cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice.<sup>5</sup>

3 - Da queste premesse discende che i così detti "preavvisi di fermo" – così come previsti e regolati da ultimo nella Ris. n. 2/E del 9 gennaio 2006 della Agenzia delle Entrate<sup>6</sup> – costituiscono un vero e proprio atto di applicazione del fermo, in cui si lascia un breve spazio temporale al contribuente non per controdedurre, ma per provvedere al pagamento.

<sup>3</sup> Cfr. I nuovi approdi della giurisdizione tributaria di Ennio Attilio Sepe (in "il fisco" n. 25 del 25 giugno 2007, p. 1-3624).

<sup>4</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione n. 1791 28 gennaio 2005 (in banca dati Fiscoonline con Commento di Giuseppe Ingraio): è correttamente motivata e quindi non è sindacabile in sede di legittimità la valutazione del giudice di merito secondo cui un atto pur emanato dall'ente impositore non è impugnabile avanti alla giustizia tributaria non avendo portata impositiva e costituendo invece un sollecito al privato a collaborare con l'ente esponendo le proprie ragioni (si trattava nella specie di una comunicazione, contenente l'espressione: "contro il presente avviso non è ammesso ricorso giurisdizionale che potrà essere invece proposto avverso la successiva cartella").

<sup>5</sup> Cfr. la sentenza delle Sezioni Unite. n. 16293 del 24 luglio 2007.

<sup>6</sup> La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia 399/01/07 del 31 maggio 2007 (20 giugno 2007) parla di "legislazione violata; di una procedura raffazzonata, il dettato normativo vigente pare a questa Commissione apertamente violato".

Il concessionario comunica che “è (non “sarà”) attivata la procedura di fermo” (la citata risoluzione puntualizza: “decorso i venti giorni, il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo”) e prospetta come unica possibilità perchè il fermo non sia eseguito il pagamento entro 20 giorni della somma richiesta o l’annullamento del titolo da parte dell’ente creditore; quindi il concessionario non accetta alcun contraddittorio in sede amministrativa sulla sua attività e sui profili della vicenda che ricadono nella sua competenza: dichiara dunque inutile una prospettazione dei possibili vizi dell’atto o della procedura. Per quanto riguarda l’ente preposto alla riscossione, l’atto è definitivo ed immodificabile, insensibile anche alla prova di un pregresso pagamento (che dovrà essere mediata dall’ente creditore).

Il contribuente ha a sua disposizione solo la via giudiziaria, e quindi non mi pare si possa sostenere che egli difetta di un “interesse attuale” ad impugnare simile “preavviso”;<sup>7</sup> tanto più se si considera che, quando la controversia viene discussa avanti alla giustizia tributaria, i venti giorni saranno presumibilmente decorsi e quindi l’interesse sostanziale del contribuente sarà addirittura già leso.

D’altronde se si dovesse ritenere che il suddetto “preavviso” non costituisce “comunicazione di iscrizione di fermo” (in contrasto con quanto sostiene la Agenzia delle Entrate) il fermo stesso sarebbe illegittimo in quanto non accompagnato dalla comunicazione prescritta dal 2° comma dell’art. 86 del D.P.R. 602/1973.<sup>8</sup> E questo ulteriore vizio del fermo non comporterebbe, di per sé, la non impugnabilità del “preavviso”.

**4 -** La tesi della non impugnabilità non trova poi alcun appiglio nella legge processuale civile ordinaria.

Appare cioè sorprendente negare che il soggetto che si vede notificare un preavviso di fermo abbia interesse ex art. 100 c.p.c ad un accertamento circa la illegittimità del fermo che gli viene prospettato come inevitabile allo sca-

<sup>7</sup> A favore della impugnabilità del preavviso è la sentenza n. 285 del 25 ottobre 2006 della Comm. trib. prov. Caserta, Sez. X (Pres. e Rel. D’Alonzo).

<sup>8</sup> Sent. n. 399/01/07 del 31 maggio 2007 (20 giugno 2007) della Comm. trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, Pres. Nicastro Rel. Ceotti: il provvedimento di fermo di beni mobili registrati deve essere in forza del 2° comma dell’art. 86 del D.P.R. 602/1973 comunicato ai soggetti nei cui confronti il fermo è disposto, tale provvedimento ai sensi dell’art. 7 della legge 212/2000 (statuto dei diritti del contribuente) deve indicare l’organo giurisdizionale da adire, il termine di impugnativa di giorni sessanta, ed il procedimento per la costituzione in giudizio, a garanzia di qualsiasi aggressione al patrimonio del cittadino. In assenza di tale comunicazione (che non è sostituita dal così detto “preavviso di fermo”), il fermo stesso deve essere dichiarato illegittimo.

dere di pochi giorni (salvo pagamento della pretesa pecuniaria); e debba invece attendere la comunicazione di fermo, con il conseguente danno della “non circolabilità” del veicolo per potere ricorrere, ottenendo la sospensiva solo dopo alcuni giorni se non settimane.

La non impugnabilità (rectius la carenza di interesse a promuovere una controversia) avverso il preavviso di fermo appare del resto in contrasto con la pacifica giurisprudenza civilistica secondo cui chi riceve un sollecito a pagamento, una diffida ad adempiere, ben può promuovere preventivamente un accertamento negativo del debito da altri accampato (Cass. 23 maggio 2003, n. 8200).

## Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario nella recente giurisprudenza della Suprema Corte<sup>1</sup>

PROF. AVV. GIUSEPPE CORASANITI

Ricercatore in Diritto tributario nell'Università degli Studi di Brescia

### Sommario:

1. L'“abuso del diritto” nell'elaborazione giurisprudenziale
2. L'esistenza di un “generale principio antielusivo” derivante dai principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano
3. Le “ricadute” sulle specifiche norme antielusive del “generale principio anti-elusione” elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione
4. Alcune ulteriori osservazioni di natura non sostanziale
5. La prima concreta applicazione del “generale principio anti-elusione”
6. Conclusioni

### 1. L'“abuso del diritto” nell'elaborazione giurisprudenziale

Con le sentenze nn. 30055/2008, 30056/2008 e 30057/2008, che qui si an-

<sup>1</sup> Sezioni Unite, Sentenza n. 30055 del 23/12/2008

Presidente: Carbone V., Estensore: D'Alessandro P., Relatore: D'Alessandro P., P.M. Iannelli D.

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Oggetto del giudizio - Delimitazione - Negozi determinanti minusvalenze - Allegazione da parte del contribuente - Sufficienza - Invalidità o inopponibilità all'Amministrazione finanziaria - Rilevabilità d'ufficio - Limiti - Fattispecie in tema di “dividend washing”.**

*Nel processo tributario, pur essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'atto di accertamento, il tema relativo all'esistenza, alla validità ed all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio da cui si assume che originino determinate minusvalenze deve ritenersi acquisito al giudizio per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, il quale è gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione della norma da cui discende l'invocata diminuzione del reddito d'impresa imponibile: ne consegue, anche in ragione dell'inopponibilità della pretesa tributaria, la rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso, sempre che ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto opponibile all'Amministrazione finanziaria un'operazione consistente nell'acquisto di azioni da un fondo comune d'investimento o da una SICAV e nella successiva rivendita delle medesime azioni alla stessa società venditrice, dopo la percezione dei dividendi, ad un prezzo inferiore a quello di acquisto, al fine di consentire al fondo o alla SICAV di avvalersi del credito d'imposta previsto dall'art. 14 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ed all'acquirente-venditore di ridurre il reddito d'impresa mediante il computo della minusvalenza costituita dal differenziale tra il prezzo d'acquisto e quello di rivendita).*

notano,<sup>2</sup> sembrerebbe essersi “concluso” il percorso giurisprudenziale iniziato nel 2005,<sup>3</sup> diretto all’individuazione di uno strumento che consenta di dis-

**ACCERTAMENTO - Elusione fiscale - Nozione - Abuso del diritto - Configurabilità - Condizioni - Clausola generale antielusiva - Applicabilità - Fondamento - Contrasto con la riserva di legge - Esclusione - Conseguenze - Inopponibilità dell’operazione all’Amministrazione finanziaria - Limiti - Fattispecie in tema di imposte sui redditi.**

*In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell’imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l’applicazione di norme fiscali. Esso comporta l’inopponibilità del negozio all’Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall’operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell’operazione.*

**IRPEG - Società di capitali ed equiparati - Reddito imponibile - Plusvalenze e minusvalenze - Acquisto di azioni da un fondo comune d’investimento o da una SICAV e successiva rivendita agli stessi, ad un prezzo inferiore - Elusione fiscale - Abuso del diritto - Configurabilità - Condizioni - Operazione anteriore all’entrata in vigore dell’art. 14, comma 6 bis, del d.P.R. n. 917 del 1986 - Opponibilità all’Amministrazione - Esclusione - Fondamento.**

*In tema di imposte sui redditi, l’inapplicabilità “ratione temporis” dell’art. 14, comma 6-bis, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (introdotto dall’art. 7-bis del d.l. 9 settembre 1992, n. 372, conv. con mod. dalla legge 5 novembre 1992, n. 429) non esclude la possibilità di dichiarare inopponibili all’Amministrazione finanziaria, in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall’art. 53 Cost., i benefici fiscali derivanti dalla combinazione dell’acquisto di azioni da un fondo comune d’investimento o da una SICAV con la successiva rivendita delle medesime azioni alla stessa società venditrice, dopo la percezione dei dividendi, ad un prezzo inferiore (c.d. “dividend washing”), qualora tale operazione sia configurabile come abuso del diritto, essendo posta in essere al solo scopo di consentire al fondo o alla SICAV di avvalersi del credito d’imposta previsto dall’art. 14 del d.P.R. n. 917 cit. (altrimenti non fruibile, ai sensi dell’art. 9, primo comma, della legge 23 marzo 1983, n. 77), ed all’acquirente-venditore di ridurre il reddito d’impresa mediante il computo della minusvalenza costituita dal differenziale tra il prezzo d’acquisto e quello di rivendita.*

**(conformi nei principi di diritto, in relazione a diverse fattispecie negoziali, le sentenze n.30056 e n.30057 del 2008).**

<sup>2</sup> Tra i primi commenti si veda, *funditus*, il contributo, qui pienamente condiviso, di R. LUPI e D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in “Cort. trib.”, n. 6 del 2009, 403 ss.

<sup>3</sup> Il riferimento è alle sentenze n. 20398 del 21 ottobre 2005, n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005. Sul punto rinvio al mio precedente contributo, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte, retro*, n. 4 del 2006, 302 ss.; si veda, tra gli altri, anche, F.

conoscere i vantaggi fiscali (deducibilità delle componenti negative e utilizzabilità del credito di imposta) derivanti dalle operazioni negoziali di *dividend washing* e *dividend stripping*<sup>4</sup> e, più in generale, di uno strumento in grado di contrastare il fenomeno dell'elusione<sup>5</sup> in ogni sua forma. (Postilla) **L'esigenza giurisprudenziale di contrastare ogni fenomeno elusivo**

In altri termini, la Suprema Corte sembrerebbe aver definitivamente “soddisfatto” l'esigenza (per non dire la necessità) dalla stessa più volte manifestata, affinché l'ordinamento tributario italiano si dotasse di una clausola antielusiva generale, similmente ad altri ordinamenti tributari stranieri.<sup>6</sup>

MOSCHETTI, *Abusiva captazione di norme fiscali di favore ed anticorpi civilistici in uno stato sociale di diritto*, in “Il fisco”, 2006, all. 11; M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed ‘invasivo’ esercizio della funzione giurisdizionale*, ivi; ID., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in “GT”, 2006, 223; ID., *Proventi derivanti da operazioni di dividend washing e problematiche processuali*, in “Giust. trib.”, 2006, 323; S. DUS, *Diritto civile e diritto tributario nella sentenza sul “dividend washing”*, in “Dialoghi dir. trib.”, 2006, 345 ss.; R. LUPI, *Ai limiti della discrezionalità interpretativa*, in “Dialoghi dir. trib.”, 2005, 1680; G. ZIZZO, *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in “Corr. trib.”, 2006, 2143 ss.; D. STEVANATO, *Le “ragioni economiche” nel dividend washing e l'indagine sulla “causa concreta” del negozio; spunti per un approfondimento, nota a Cass. n. 20398/2005*, in “Rass. trib.”, 2006, 309 ss.; F. TESAURO, *La rilevabilità d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in “Corr. trib.”, 2006, 3128 ss.

<sup>4</sup> Il *dividend washing* si sostanzia in un'operazione negoziale composta da due successive cessioni di una partecipazione. Mentre nella prima cessione la partecipazione veniva venduta *cum cedola*, e quindi subito prima dello stacco del dividendo, nella seconda la stessa partecipazione veniva riacquistata dal primo venditore *sine cedola*. Così facendo si garantiva al primo acquirente la percezione del dividendo, tassato solo in parte e la deduzione integrale della minusvalenza pari alla perdita di valore del titolo dopo il pagamento del dividendo; al tempo stesso il primo cedente “trasformava” il dividendo in plusvalenza da cessione di partecipazioni. In questo schema il primo cedente della partecipazione era solitamente un fondo d'investimento cui non era altrimenti riconosciuto il credito di imposta. Gli stessi vantaggi fiscali potevano essere ottenuti anche attraverso la cessione del diritto di usufrutto sulle partecipazioni in società italiane da parte di soggetti non residenti nel territorio dello Stato (*dividend stripping*).

<sup>5</sup> Sull'argomento, oltre ai riferimenti bibliografici contenuti nelle altre note, si veda, *ex multis*, F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e frode alla legge (nel reddito di impresa)*, in “Rass. trib.”, 1989, I, 23 ss.; ID., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in “Dir. prat. trib.”, 1992, I, 1761; A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in “Enc. Giur.”, XIII, Roma, 1989, 4 e 5; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, VI ed., 2008, 102 ss.; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 279 ss.

<sup>6</sup> Il riferimento è in specie all'ordinamento tributario tedesco, laddove è prevista una norma (paragrafo 42 dell'*Abgabenordnung* tedesco del 1977) “sull'abuso delle forme del diritto civile” che consente all'Amministrazione finanziaria di andare al di là degli effetti giuridico – formali prodotti e di applicare il tributo a quelli che sono i reali effetti economico-sostanziali prodotti, tutte le volte in cui tra questi non vi sia coincidenza. Sull'argomento, prima delle citate pronunce giurisprudenziali, si veda A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 159 e 160; ID.,

Difatti, a fronte dell'inesistenza nell'ordinamento tributario interno di una norma di tal genere, in grado di contrastare qualsiasi fenomeno elusivo, nonché a fronte dell'impossibilità di applicare *ratione temporis* ai fatti in causa le specifiche disposizioni antielusive successivamente introdotte dal legislatore,<sup>7</sup> la stessa giurisprudenza di legittimità aveva più volte rimarcato l'assoluta infondatezza giuridica dei vari tentativi (fra cui l'applicabilità dell'art. 1344 c.c., la simulazione ed in specie l'interposizione fittizia nel possesso dei redditi *ex art. 37, 3° co., d.p.r. n. 600 del 1973*) ai quali l'Amministrazione finanziaria era solita far ricorso per fronteggiare tali fattispecie elusive.<sup>8</sup>

Successivamente, con le citate pronunce del 2005 la Sezione tributaria della Suprema Corte aveva pensato di utilizzare, come strumento di contrasto all'elusione, l'istituto civilistico della nullità del contratto per difetto di causa *ex art. 1418 c.c.*,<sup>9</sup> statuendo che l'operazione negoziale (di *dividend washing*) nel suo complesso sarebbe nulla per difetto di causa *ex artt. 1325 e 1418*

*L'ordinamento tributario della repubblica federale tedesca*, Roma, 1965, 21 ss. P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova 1995; G. CORASANITI, *La disciplina dell'elusione internazionale nell'ordinamento federale tedesco*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, I, Padova, 1997, 269; G. VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in "Rass. Trib.", 2006, 1606 ss.

<sup>7</sup> Difatti, al fine di contrastare le "elusive" operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping* già nel 1992 il Legislatore aveva modificato (*ex art. 7 bis d.l. 9 settembre 1992, n. 372*) l'art. 14 del Tuir (nella versione allora vigente) stabilendo che il credito di imposta per i percettori di dividendi non fosse riconosciuto a chi acquistava le azioni *cum cedola* già deliberata da un fondo di investimento o da una Sicav o a chi ricevesse le azioni in usufrutto da un soggetto non residente. In occasione della riforma del 2003, che ha sostituito il regime del credito di imposta con quello dell'esclusione (parziale) da tassazione dei dividendi, l'art. 109, comma 8, aveva stabilito l'indeducibilità del costo di acquisto del diritto di usufrutto su partecipazioni da cui derivassero utili ai sensi dell'art. 89 Tuir. Il diffuso ricorso al *dividend washing*, peraltro, non si è ridotto nemmeno dopo la riforma del 2003, tanto è vero che il Legislatore è nuovamente intervenuto con l'introduzione dei commi 3 *bis* e ss. dell'art. 109 Tuir: questa disposizione, che si applica a partire dal 1° gennaio 2006, non pregiudica comunque per le fattispecie precedenti o non ricomprese nel suo campo di applicazione il ricorso alla disposizione antielusiva di cui all'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600/1973.

<sup>8</sup> Per un breve *excursus* sul punto si veda il mio contributo, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, op. cit., 326 ss.

<sup>9</sup> Si tratta delle sentenze prima citate n. 20398 del 21 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005. Diversamente, nella sentenza n. 20816 del 26 ottobre 2005 la Corte di cassazione aveva affermato il principio di diritto secondo cui l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.).

c.c.<sup>10</sup> e come tale non in grado di produrre, *ex tunc*, alcun effetto giuridico, nemmeno tributario. (Postilla) **Le pronunce del 2005: la nullità dei contratti quale strumento di contrasto dell'elusione**

Peraltro, già in questa occasione, i Giudici di legittimità avevano anche chiarito che “il principio affermato dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte (...) secondo cui, prima dell'introduzione (...) del testo dell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, non esisteva una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano, deve essere riveduto, alla luce dei principi ricavabili dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia comunitaria sul concetto di abuso del diritto (...). Nondimeno, l'esistenza di una clausola generale antiabuso (...) nell'intero campo dell'imposizione fiscale non è stata ancora affermata dalla giurisprudenza comunitaria (...). Pertanto, pur non essendo stata affermata in modo radicale e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima – attraverso l'inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria – il cosiddetto abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che – in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria – deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno”.<sup>11</sup> (Postilla) **La progressiva emergenza nella giurisprudenza comunitaria di un principio che vieta l'abuso del diritto**

Quest'ultima affermazione è stata poi “svilupata” nelle successive sentenze, in cui la Suprema Corte, abbandonando l'utilizzo in chiave antielusiva dell'istituto civilistico della nullità dei contratti, ha proceduto alla diretta applicazione, anche nell'ambito delle imposte dirette, del principio del divieto di “abuso del diritto” nel frattempo delineato dalla giurisprudenza comunitaria nel settore dell'Iva, ossia con riferimento ad un tributo armonizzato a livello comunitario.

Si tratta, in particolare, della sentenza della Corte di Giustizia CE del 21 febbraio 2006 (C-255/02 – caso “Halifax”),<sup>12</sup> in cui i Giudici comunitari han-

<sup>10</sup> Più precisamente, secondo la Suprema Corte uno o più negozi tra loro collegati, da cui le parti non conseguono altro vantaggio economico diverso da quello fiscale, sarebbero nulli in quanto privi di causa.

<sup>11</sup> In questa occasione è stato richiamato dalla Suprema Corte l'orientamento della Corte di Giustizia che aveva ripetutamente affermato, seppur in settori diversi da quello dell'imposizione fiscale, che “i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie”. Più precisamente, veniva richiamata la sentenza della Corte di Giustizia del 23 marzo 2000, causa C-373/97 (caso *Diamantis*).

<sup>12</sup> Per un commento di questa sentenza si veda, tra gli altri, L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in “Corr. trib.”, n. 39 del 2006, 3097; M. POGGIOLI, *La*

no affermato che il divieto di avvalersi in modo abusivo del diritto comunitario costituisce un principio applicabile anche nel settore dell'Iva, peraltro chiarendo che, affinché possa ravvisarsi un comportamento abusivo, è necessario che l'operazione, valutata nel suo complesso, abbia "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale", non rilevando, dunque, ragioni economiche meramente marginali o teoriche. In altri termini, le operazioni controverse devono essere dirette a procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalla normativa comunitaria.

Ebbene, tale affermazione di principio a livello comunitario è stata recepita dalla giurisprudenza della Suprema Corte, la quale, a partire dalla sentenza del 29 settembre 2006, n. 21221,<sup>13</sup> ha dato concreta applicazione al criterio dell'abuso del diritto di derivazione comunitaria, inteso "quale canone interpretativo regolatore dell'ordinamento" che prescindendo "da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di una operazione" è diretto a colpire comportamenti negoziali "abusivi", ossia comportamenti che sebbene siano assolutamente conformi ai modelli legali, tuttavia sono posti in essere "essenzialmente allo scopo di ottenere vantaggi fiscali",<sup>14</sup> pertanto contrari alla *ratio* del sistema. (Postilla) **Il divieto di abuso del diritto di derivazione comunitaria nella giurisprudenza della Suprema Corte**

Ma l'aspetto più interessante ed "innovativo" di questo orientamento giurisprudenziale è anzitutto rappresentato dall'affermazione secondo cui il divieto di abuso del diritto sarebbe "immanente" nel sistema tributario e non avrebbe quindi bisogno di una norma di legge che lo codifichi, nonché dall'affermazione secondo cui tale principio di derivazione comunitaria assumerebbe il ruolo di clausola generale dell'ordinamento tributario e la relativa matrice comunitaria comporterebbe un ambito operativo esteso a tutte le fattispecie di entrate tributarie, oltre, pertanto, le sole ipotesi di armonizzazione normativa comunitaria.<sup>15</sup>

*Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratta le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in "Riv. dir. trib.", 2006, III, 122.

<sup>13</sup> Negli stessi termini cfr. anche Cass. 17 ottobre 2008 n. 25374 e, recentemente, Cass. 4 aprile 2008 n. 8772. Peraltro, in precedenza, con l'ordinanza n. 21371 del 4 ottobre 2006 il Supremo Collegio aveva disposto il rinvio alla Corte di Giustizia affinché questa risolvesse la questione pregiudiziale relativa all'esatta individuazione del significato da attribuire al concetto di "abuso del diritto", così come definito dalla stessa Corte europea, anche al fine di comprendere l'eventuale rapporto esistente tra tale ultimo concetto e quello di "valide ragioni economiche" di cui all'art. 37-bis del d.p.r. n. 600 del 1973.

<sup>14</sup> In cui quindi le "altre finalità" economiche sono soltanto marginali se non addirittura inesistenti.

<sup>15</sup> In questi termini si veda Cass. 17 ottobre 2008, n. 25374 prima citata.

Tale estensione ha rappresentato una evidente forzatura ed è stata da più parti criticata in dottrina,<sup>16</sup> nonché smentita anche da una parte della giurisprudenza di merito.<sup>17</sup>

Al riguardo nella sentenza n. 21221 del 2006, la Suprema Corte ha affermato che “anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE”. Ebbene, con riferimento a tale giustificazione è stato correttamente osservato<sup>18</sup> che “è vero che gli Stati membri devono osservare, anche nella materia delle imposte sui redditi, che resta loro riservata, i principi e le libertà fondamentali riconosciute dal Trattato CE, ma è altrettanto vero che il principio dell'abuso del diritto non rientra tra i principi fissati dal predetto Trattato. Costituisce, piuttosto, una tecnica elaborata dalla Corte di Giustizia nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario, dei suoi principi, nonché delle libertà fondamentali che assicura. Una tecnica che vincola i giudici nazionali nell'interpretazione ed applicazione delle norme in materia di IVA, che hanno matrice comunitaria, ma non nell'interpretazione ed applicazione delle norme in materia di imposte sui redditi, che hanno (in linea di principio) matrice esclusivamente interna”.

Peraltro, è stato anche correttamente osservato<sup>19</sup> come la posizione assunta dalla Corte di Cassazione si ponga in evidente contrasto con la stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha di recente ribadito<sup>20</sup> che, con riferimento alle imposte sui redditi, in mancanza di una disposizione di recepimento della Direttiva 434/90/CEE del 23 luglio 1990 (relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi), ed in

<sup>16</sup> Si veda, per tutti, G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, Editoriale, in “GT”, n. 6 del 2008, 465 e 466; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in “Riv. dir. trib.”, 2008, I, 1059 ss.; G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del “diritto” e l'abuso del potere*, in “Dir. prat. trib.”, 2008, I, 1069-1070.

<sup>17</sup> Il riferimento è alla sentenza della Comm. trib. reg. del Friuli Venezia Giulia del 26 giugno 2007, n. 45, laddove è chiarito che “tranne ipotesi specifiche e fermi i principi della libera concorrenza economica tra Paesi, il disinteresse comunitario verso l'imposizione diretta è la regola” con la conseguenza che “le materie in cui si leggono espressi i principi in questione (fondamentalmente quella dell'Iva) sono e rimangono differenti da quelle delle imposte dirette e, quindi accorta deve essere l'estensione applicativa dei principi che si rinvergono nella giurisprudenza comunitaria”.

<sup>18</sup> Si veda G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, op. cit., 465 e 466.

<sup>19</sup> Sul punto si veda sempre G. ZIZZO, op. ult. loc. cit.

<sup>20</sup> Si tratta della sentenza della Corte di Giustizia del 5 luglio 2007, C-321/05, (caso “Kofloed”).

particolare della disposizione antielusiva contenuta nell'art. 11 della citata Direttiva, la repressione di una condotta elusiva è rimessa esclusivamente alle disposizioni nazionali vigenti, senza che si possa applicare alcun principio comunitario in tema di divieto di abuso del diritto. (Postilla) **La giurisprudenza della Suprema Corte in materia di abuso del diritto nell'ambito dell'imposizione diretta**

Ebbene, il percorso giurisprudenziale della Suprema Corte appena descritto ha da ultimo conosciuto un ulteriore sviluppo.

## **2. L'esistenza di un "generale principio antielusivo" derivante dai principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano**

Con le sentenze che qui si annotano, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione – evidentemente nella consapevolezza della difficoltà di estendere anche ai tributi non armonizzati il principio del divieto di abuso del diritto enunciato dalla Corte di Giustizia nell'ambito dell'Iva – hanno riconosciuto l'esistenza di un "*generale principio antielusivo*" la cui fonte, per le imposte dirette, trattandosi di tributi non armonizzati, "*va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano*".

Considerata, dunque, la portata innovativa di tale affermazione di principio, appare opportuno ricostruirne con attenzione l'*iter* motivazionale nonché l'impatto che questa è destinata ad avere sul sistema tributario italiano ed in specie sulle scelte sino ad ora compiute dal Legislatore tributario nel contrasto dei fenomeni elusivi. (Postilla) **Secondo le Sezioni Unite esisterebbe un principio generale antielusivo di derivazione costituzionale**

Anzitutto, da una lettura, anche superficiale, delle tre pronunce, traspare con evidenza la "volontà" della Suprema Corte – peraltro già manifestata in precedenza<sup>21</sup> – di cercare di individuare, ad ogni costo, uno strumento che sia in grado di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da operazioni negoziali la

<sup>21</sup> Questa "tendenza", in verità, era già manifesta anche nelle precedenti sentenze in cui la Suprema Corte ha cercato di rinvenire il fondamento giuridico del principio (antielusivo) del divieto di abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria in tema di Iva, forzandone l'estensione anche nell'ambito delle imposte non armonizzate, quali le imposte sui redditi. In particolare, con specifico riferimento alla sentenza n. 8772, depositata il 4 aprile 2008, è stato correttamente osservato in dottrina come questa costituisca "l'ultima in ordine di tempo, e forse la più estrema, espressione di questa discutibilissima tendenza, la quale ha progressivamente trasformato un'aspirazione – quella ad escludere le condotte elusive dal novero dei fenomeni meritevoli di tutela – sempre viva, e perfettamente comprensibile, in una crociata dove i mezzi sono disinvoltamente piegati al fine senza attenzione alcuna alle condizioni e ai limiti ravvisabili al loro esercizio". In questi termini cfr. G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, op. cit., 465.

cui caratterizzazione in termini di elusività non può essere contrastata attraverso l'applicazione delle disposizioni antielusive espressamente previste dal Legislatore, o perché queste ultime non erano ancora in vigore all'epoca dei fatti (come è accaduto per le operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping* specificatamente esaminate dalla Corte) ovvero in quanto trattasi di operazioni non riconducibili a nessuna delle fattispecie cui lo stesso legislatore ha ritenuto opportuno circoscrivere l'ambito applicativo della clausola antielusiva di più ampia portata conosciuta dal nostro ordinamento tributario con riferimento al settore delle imposte sul reddito (art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 29 settembre 1973).

Ebbene, nella ricerca di un tale strumento, un'affermazione appare certamente condivisibile: smentendo quanto sino ad ora ripetutamente sostenuto dalla Sezione tributaria della stessa Suprema Corte<sup>22</sup> – e dunque confermando le giuste critiche già sollevate in dottrina<sup>23</sup> – le Sezioni Unite chiariscono una volta per tutte come un fondamento giuridico al divieto di abuso del diritto nell'ambito delle imposte non armonizzate, quali le imposte sul reddito, non possa essere rinvenuto nel diritto comunitario.

Sul punto, peraltro, nella sentenza n. 30057/2008, ad ulteriore conferma di ciò, viene anche negata la necessità di un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, richiesto in merito alla compatibilità del trattamento fiscale riservato dall'ordinamento tributario italiano, quanto alla percezione di dividendi, ai soggetti non residenti, in quanto “– trattandosi di imposte dirette e cioè di un tributo non armonizzato – resta esclusa qualsiasi rilevanza della normativa comunitaria nel trattamento fiscale ad essa riservato”.

Meno condivisibile – anche e soprattutto in considerazione delle conseguenze negative in termini di certezza del diritto (di cui si dirà *infra*) – appare, invece, l'ulteriore e principale affermazione, quella secondo cui, con riferimento alle imposte sul reddito, l'esistenza del divieto di abuso del diritto, quale strumento di contrasto di tutti i fenomeni elusivi,<sup>24</sup> deve, invece, essere

<sup>22</sup> Sul punto si rinvia alle sentenze prima citate e per tutte a Cass. 4 aprile 2008, n. 8772.

<sup>23</sup> Si tratta di una critica concordemente mossa da tutti gli Autori citati nelle precedenti note. Si veda, tra gli altri, M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione, in campo domestico, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, in “Riv. Dir. trib.”, 2008, II, 465 ss.; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, op. cit., 1057; G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, op. cit., 465.

<sup>24</sup> A conferma del fatto che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le pronunce in esame abbiano elaborato un “principio di diritto generalmente applicabile” si veda anche R. LUPI e D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, op. cit., 409.

rinvenuta direttamente “nei principi costituzionali che informano l’ordinamento tributario italiano” e, più precisamente, nei principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma Cost.)<sup>25</sup> e di progressività dell’imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.), i quali costituiscono “il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme finalizzate alla più piena attuazione di quei principi.” (Postilla) **La fonte di tale principio viene individuata dalle Sezioni Unite nell’art. 53 Cost.**

Una prima considerazione appare necessaria: con le pronunce in rassegna le Sezioni Unite della Corte di cassazione, nella loro ricerca, all’interno dell’ordinamento tributario domestico, di un idoneo strumento di contrasto ad ogni possibile operazione elusiva, mostrano di aver definitivamente abbandonato la “soluzione” adottata dalla Sezione tributaria con le pronunce del 2005 (prima ricordate), ossia l’utilizzo a tal fine dello strumento civilistico della nullità dei contratti.

Difatti, in forza del “nuovo” principio di diritto affermato dai Giudici di legittimità, la contestazione delle operazioni negoziali elusive non avviene più sul piano civilistico, in termini di nullità del contratto per difetto di causa, bensì esclusivamente sul piano fiscale (rimanendo quindi perfettamente valide ed efficaci sotto il profilo civilistico), in termini di inopponibilità all’Amministrazione finanziaria degli effetti fiscali (di vantaggio), che verrebbero conseguiti in contrasto con i *principi costituzionali che informano l’ordinamento tributario italiano* (principi di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione).

Tuttavia, è evidente come uno strumento antielusivo di tal genere, direttamente ricavato dall’art. 53 Cost., finisca nei fatti per incidere – seppur in modo indiretto – anche sul piano civilistico, condizionando (se non addirittura limitando) l’autonomia negoziale delle parti.

Fatta questa necessaria premessa e passando ad esaminare il principio di diritto “elaborato” dalle Sezioni Unite, può anzitutto osservarsi come, nella ricostruzione “costituzionale” del principio *de quo*, venga omissa qualsiasi riferimento (anche) all’art. 3 Cost. Ebbene, è evidente come questa omissione sia certamente criticabile.

Difatti – prescindendo per il momento dalla “bontà” e dalla “opportunità” di tale affermazione di principio (su cui si tornerà a breve) – l’*iter* logico alla

<sup>25</sup> Le Sezioni Unite sembrano peraltro trascurare l’opinione espressa in passato da autorevole dottrina secondo cui non sarebbe possibile ricavare un principio generale antielusivo direttamente nell’art. 53 Cost.. In tal senso cfr. F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 15 ss.

base delle tre sentenze sembra, evidentemente, essere carente sotto questo profilo, in quanto l'esigenza "soddisfatta" da tale "elaborazione" dovrebbe essere giust'appunto quella di garantire la "piena salvaguardia dell'esigenza di parità di trattamento nella ripartizione della spesa pubblica", la quale (esigenza) deriverebbe (così come osservato da autorevole dottrina<sup>26</sup>) dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost..

Ciò detto, nei primi commenti alle tre sentenze è stato condivisibilmente affermato<sup>27</sup> come una ricostruzione nei termini sopra riportati non possa non suscitare delle perplessità, essendo l'art. 53 Cost. "una norma che, in astratto, collega il potere di imposizione, come pure il limite al suo esercizio, all'esistenza di una capacità economica in capo ai consociati, che è tuttavia compito del legislatore ordinario individuare e precisare"; "da questo punto di vista l'art. 53 Cost. non sembra in grado, da solo, di giustificare un meta-principio generale antielusivo, posto che lo stesso comporterebbe una disapplicazione delle regole del gioco, su cui i contribuenti hanno, bene o male, fatto affidamento; senza contare che la materia è coperta da una riserva di legge".

Peraltro, con riferimento a quest'ultima osservazione, sono le stesse Sezioni Unite che – quasi a volere anticipare possibili obiezioni al riguardo – si preoccupano di precisare come l'esistenza di un principio di tal genere non si ponga in contrasto con il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, in quanto "il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali".

Nei primi commenti è stato evidenziato<sup>28</sup> come, nella ricostruzione delle Sezioni Unite, il riferimento al principio di capacità contributiva venga assunto nel senso di "espressione breviloquente per significare il dovere fiscale di concorrere alla spesa pubblica"; conseguentemente, essendo il contribuente tenuto a pagare le imposte in base a dei presupposti indici di capacità contributiva individuati dal legislatore, non gli sarebbe consentito alterare tali presupposti "facendo di questi un uso distorto diretto ad alterare, se non a vanificare, i presupposti tassabili".

In considerazione di ciò le Sezioni Unite hanno quindi ritenuto "insito nel-

<sup>26</sup> In questi termini cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 160.

<sup>27</sup> Si veda R. LUPI, D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, op. cit., 409.

<sup>28</sup> In questi termini cfr. E. DE MITA, *L'anti-elusione trova una base in Costituzione*, in "Il Sole 24Ore", 2 gennaio 2008, 23.

*l'ordinamento*" il seguente principio di derivazione costituzionale: "il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale".<sup>29</sup>

Detto altrimenti, non sarebbero opponibili all'Amministrazione finanziaria gli effetti fiscali derivanti dall'utilizzo di strumenti negoziali idonei ad ottenere un risparmio d'imposta – sebbene tale utilizzo non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione di legge – tutte le volte in cui ricorrano entrambe le condizioni: *i*) alla base di tale utilizzo manchino apprezzabili (*id est* valide) ragioni economiche diverse dalla "mera aspettativa di quel risparmio fiscale"; *ii*) il vantaggio fiscale ottenuto risulti essere "abusivo" ossia in contrasto con la *ratio* o l'obiettivo perseguito dalle disposizioni fiscali che lo prevedono, non risultando pertanto conforme alla corretta attuazione del principio di capacità contributiva.<sup>30</sup>

È, dunque, evidente come i Giudici di legittimità, nel definire i presupposti applicativi del "generale principio anti-elusione" dagli stessi elaborato, se-

<sup>29</sup> Peraltro, ad ulteriore supporto di tale affermazione, *id est* dell'esistenza in ambito tributario di un principio generale non scritto diretto a contrastare ogni forma di abuso del diritto, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sottolineano come l'esistenza un principio generale di tal genere sia già stato riconosciuto dalle stesse anche in campi diversi dal diritto tributario, richiamando la precedente sentenza Cass., SS.UU.: n. 23726/07, laddove è stata qualificata come abusiva la pratica di frazionamento di un credito durante la fase giudiziale dell'adempimento, "al fine, essenzialmente, di scelta del giudice competente". Peraltro, con riferimento all'assenza di una norma di legge che stabilisca un divieto generale di abuso del diritto, nell'ambito della dottrina tributaria è stato ricordato come "anche nel nostro sistema codicistico e di diritto cd. comune, del resto, l'abuso del diritto non è sanzionato in via generale, ma solo in relazione a particolari categorie di diritti e rapporti: e proprio in considerazione dei rischi per la certezza del diritto, insiti nella scelta per l'adozione di una clausola generale sull'abuso del diritto o della latitudine della discrezionalità, che una tale clausola generale avrebbe attribuito al giudice, nella stesura definitiva del codice civile italiano non venne trasfusa la norma del progetto preliminare (art. 7) che, in termini generali, avrebbe vietato di "esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo (...) è stato riconosciuto" e si privilegiò piuttosto l'adozione di norme specifiche sull'abuso di particolari categorie di diritti". In questi termini cfr. L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, op. cit., 1055-1056.

<sup>30</sup> In merito alle condizioni necessarie affinché possa correttamente configurarsi un abuso del diritto, anche in base all'elaborazione della Corte di Giustizia, si veda, tra gli altri, I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in "Riv. dir. trib.", 2008, I, 1084-1085; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, op. cit., 1056-1057; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"* (nota a Comm. trib. reg. di Milano, sez. XIII, n.85/2008), in "Riv. dir. trib.", 2008, II, 343.

guano, sotto certi aspetti, il medesimo *iter* definitorio utilizzato dalla Corte di Giustizia con riferimento alla nozione del “divieto di abuso del diritto”: in entrambi i casi, difatti, al fine di integrare la condotta “abusiva/elusiva” è necessario che il risparmio fiscale si ponga in contrasto con la *ratio* del sistema impositivo ovvero con l’obiettivo perseguito dalle stesse norme “abusate/eluse”.

Peraltro, le Sezioni Unite si preoccupano anche di chiarire come l’esistenza del predetto principio generale anti-elusione non solo non contrasti con il principio di riserva di legge di cui all’art. 23 Cost., ma non possa neppure ritenersi in contrasto con la sopravvenuta introduzione nelle discipline tributarie di specifiche norme antielusive, le quali, invece, appaiono (esse stesse) un “*sintomo dell’esistenza di una regola generale*”.

Viene, quindi, smentita la principale argomentazione che è sempre stata utilizzata dalla dottrina tributaria per escludere l’esistenza di un principio generale antielusivo desumibile (anche solo in via implicita) dal sistema normativo; difatti, è sempre stata opinione diffusa quella secondo cui non possa ritenersi esistente (neppure implicitamente) nel sistema tributario una clausola antielusiva di portata generale, considerata la vigenza di una molteplicità di specifiche norme antielusive la cui presenza non sarebbe spiegabile esistendo ed essendo direttamente applicabile un tale principio generale.<sup>31</sup> (Postilla) **L’esistenza di un tale generale principio anti-elusione sarebbe peraltro confermato dall’esistenza di specifiche disposizioni normative antielusive**

In tal senso – prosegue la Suprema Corte – con specifico riferimento, ad esempio, alle operazioni di *dividend washing*, l’introduzione normativa (sopravvenuta rispetto ai fatti in causa) del comma 6 *bis* nell’art. 14 del Tuir (nella versione *ante* riforma 2003), con il quale è stato espressamente escluso il riconoscimento del credito di imposta per i dividendi relativi ad azioni acquistate da fondi comuni di investimento o Sicav, successivamente alla delibera di distribuzione degli utili stessi, sarebbe “*circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell’illiceità fiscale di tali operazioni, atteso che, in caso contrario, la norma – che esclude taluni percettori di dividendi da beneficio fiscale spettante a tutti gli altri – sarebbe palesemente illegittima per violazione del principio di uguaglianza*”. Tale norma sarebbe, quindi, espressione del principio di derivazione costituzionale secondo cui “*non è lecito utilizzare abusivamente e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (lato sensu) di favore, essendo d’altro canto, nel caso di specie, in re ipsa la elusività dell’operazione*”.

<sup>31</sup> Sul punto si veda, per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 209 ss.; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d’impresa)*, op. cit., 1989, I, 23 ss.

Peraltro, viene anche evidenziato come, in verità, la predetta disposizione antielusiva non era comunque in grado di contrastare tutti i profili di “elusività” della complessiva fattispecie negoziale di *dividend washing*, limitandosi solo ad escludere nei confronti del cessionario l’attribuzione del credito di imposta sui dividendi che, altrimenti, in assenza di tale cessione, non sarebbe potuto spettare al soggetto cedente (trattandosi di un fondo di investimento o sicav); tuttavia, i vantaggi fiscali derivanti da tale operazione erano ben più ampi, in quanto il contratto di cessione di azioni era sempre collegato ad un successivo contratto di rivendita delle medesime azioni allo stesso soggetto cedente, in tal modo consentendo anche al cessionario – venditore di ridurre (indebitamente) il suo reddito di impresa mediante la deduzione della minusvalenza costituita dal differenziale tra il prezzo di acquisto delle azioni prima della distribuzione del dividendo ed il prezzo di vendita subito dopo la percezione dello stesso. (Postilla) **Conseguente inutilità e superfluità di tutte le specifiche norme antielusive introdotte dal Legislatore**

In forza di queste osservazioni le Sezioni Unite della Suprema Corte sembrerebbero, quindi, giungere alla seguente conclusione: i limiti applicativi delle specifiche norme antielusive di volta in volta introdotte dal Legislatore possono essere superati applicando direttamente il principio generale anti-elusione di cui queste stesse norme sarebbero espressione.

Tuttavia, è evidente come una simile conclusione finisca nei fatti per rendere “superflue” ed “inutili” tali previsioni normative.<sup>32</sup> Ragionando in questi termini si corre seriamente il rischio di “svilire” il ruolo del Legislatore cui è per l’appunto affidato il compito di tradurre in disposizioni di legge tali principi.<sup>33</sup>

### **3. Le “ricadute” sulle specifiche norme antielusive del “generale principio anti-elusione” elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione**

Ecco, dunque, che iniziano ad emergere le prime ricadute applicative del principio anti-elusione di derivazione costituzionale “elaborato” dalla Corte di Cassazione.

Difatti, sono le stesse Sezioni Unite a chiarire espressamente come la sua

<sup>32</sup> Sembrano essere della stessa opinione R. LUPU e D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, op. cit., 410, secondo cui “tutti questi interventi legislativi, alla luce del principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite, diventano ora semplicemente irrilevanti e ininfluenti”.

<sup>33</sup> Sul rapporto tra regole e principi si veda A. PARLATO, *Leggi e norme nel diritto tributario*, relazione al Convegno di Studio “*L’attualità dei principi nel Diritto tributario*”, *Giornate di Studi per Antonio Berliri* (1987-2007), Bologna 14-15 dicembre 2007.

applicazione consentirebbe non solo di contrastare fenomeni elusivi posti in essere prima dell'entrata in vigore di una specifica norma antielusiva,<sup>34</sup> ma anche di "colmare" le eventuali "lacune" della medesima disposizione, permettendo al giudice tributario (e dunque – sembrerebbe – anche in assenza di contestazioni al riguardo da parte dell'Amministrazione finanziaria) di riconoscere "ogni altro profilo di indebito vantaggio tributario" derivante dall'operazione elusiva, anche se diverso da quello espressamente preso in considerazione dal Legislatore.

Tuttavia, è evidente come la portata applicativa del predetto principio costituzionale vada ben oltre queste due ipotesi, dimostrandosi "illimitata", *recitius*, non limitata dall'esistenza di alcuna norma antielusiva ed anzi finendo – di fatto – per "alterare" la stessa funzionalità della norma antielusiva di portata più ampia conosciuta dal nostro ordinamento tributario, ossia della disposizione di cui all'art. 37-bis d.p.r. n. 600 del 1973, la quale, con riferimento all'intero settore delle imposte sui redditi, ha codificato il principio anti-elusione,<sup>35</sup> tuttavia circoscrivendone l'applicazione soltanto ad una serie tassativa di fattispecie negoziali meticolosamente elencate.

Difatti, a seguito delle pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, lo strumento dell'"inopponibilità" all'Amministrazione finanziaria dei vantaggi fiscali derivanti da negozi abusivi – codificato e "procedimentalizzato" dalla citata disposizione – diviene applicabile anche a fattispecie negoziali, potenzialmente elusive, diverse da quelle ivi (tassativamente) elencate. (Postilla) **Esigenza di trasformare l'art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 1973 in una clausola antielusiva generale**

Detto in altri termini, l'elencazione delle fattispecie tacciabili di elusività contenuta nell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 (e prima ancora nell'art. 10, l. n. 408 del 1990), sebbene, sin dalla sua introduzione sia stata intesa come tassativa, a seguito di tali pronunce deve giocoforza essere "riqualificata" come meramente "esemplificativa".

<sup>34</sup> Ragionando in questi termini, in forza di tale principio anti-elusione potrebbe, ad esempio, invocarsi l'applicazione della regola antielusiva codificata nell'art. 109, comma 3 bis e 3 ter, d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (d'ora in avanti Tuir) anche ad operazioni poste in essere prima della sua entrata in vigore (1° gennaio 2006), in quanto la sua codificazione "sarebbe idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale di tali operazioni"; tuttavia, in senso contrario potrebbe obiettarsi che – come chiarito anche dalla stessa Agenzia delle Entrate – a tali fattispecie sarebbe comunque applicabile la disposizione antielusiva di cui all'art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973.

<sup>35</sup> In commento all'evoluzione della normativa antielusione, sebbene antecedente all'introduzione dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973, cfr. F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in "Dir. prat. trib.", 1992, I, 1761 ss.

In verità, già in precedenza non è mancato chi<sup>36</sup> in dottrina ha affermato che, vista anche l'espansione che tale elencazione ha subito nel tempo, non avrebbe "più senso continuare a ripetere che la clausola antielusiva opera in presenza delle operazioni tassativamente elencate, costituenti un *numerus clausus*". Peraltro – prosegue il citato Autore – questa affermazione sarebbe suffragata anche da "motivi di indole costituzionale"; difatti, solo ricostruendo il citato art. 37 *bis* come la codificazione di una clausola generale antielusiva, questa disposizione sarebbe in grado di assicurare la piena salvaguardia dell'esigenza di parità di trattamento nella ripartizione della spesa pubblica, come si ricava dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost..

Sono evidenti i punti di contatto ma anche le diversità tra questo orientamento dottrinale e l'affermazione di principio contenuta nelle sentenze delle Sezioni Unite che qui si annotano.

Difatti, entrambi muovono dalla medesima esigenza di ordine costituzionale, la piena attuazione del principio di capacità contributiva come idoneo e ragionevole criterio di riparto delle spese pubbliche; tuttavia, mentre il citato Autore prospetta a tal fine una ricostruzione interpretativa dell'art. 37 *bis* che conduca a (ri)qualificare tale norma come la codificazione (con riferimento al settore delle imposte sul reddito) di una clausola generale antielusiva, diversamente le Sezioni Unite sembrano voler superare il dato normativo, procedendo alla elaborazione del riconoscimento del divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento tributario, di per sé direttamente applicabile a prescindere dal dato normativo esistente.

È di tutta evidenza la portata dirompente di tale affermazione, la quale rischia di mettere seriamente in crisi la certezza dei rapporti tributari.

Ed è per questo motivo che nei primi commenti alle citate sentenze è stato da subito auspicato – giustamente – un intervento da parte del Legislatore<sup>37</sup> affinché, prendendo atto di ciò, intervenga sull'art. 37 *bis* per trasformarlo in una clausola antielusiva generale, eventualmente aggiungendo nella citata disposizione ulteriori "esemplificazioni", anche e soprattutto in considerazione del fatto che "altrimenti le esemplificazioni le faranno le circolari ministeriali di cui conosciamo le capacità distorsive dei principi generali".<sup>38</sup>

<sup>36</sup> In tal senso si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 160.

<sup>37</sup> Sembrano essere della stessa opinione R. LUPI e D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, op. cit., 410, secondo cui "si potrà certo discutere dell'opportunità di mantenere l'elenco di cui al terzo comma dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, o di limitare la clausola antielusiva al solo settore dell'imposizione sul reddito. Una decisione di questo tipo spetta però al Legislatore, e non – con tutto il rispetto – alla Corte di Cassazione".

<sup>38</sup> In questi termini sempre E. DE MITA, *L'anti-elusione trova una base in Costituzione*, op. cit.

Difatti, è di tutta evidenza la necessità di procedere al più presto ad una codificazione di tale generale principio antielusivo, in quanto solo così sarà possibile assicurare una maggiore certezza nella sua concreta applicazione, sia con riferimento all'accertamento della ricorrenza dei suoi presupposti, sia con riferimento alle garanzie procedurali assicurate al contribuente relativamente a tale accertamento.<sup>39</sup>

Ecco, quindi, la manifestata esigenza di un intervento correttivo sull'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, affinché questa disposizione sia trasformata in una clausola antielusiva generale con riferimento all'intero settore delle imposte sui redditi.

In verità, proprio con riferimento alla portata applicativa di tale ultima disposizione, già prima che intervenissero le pronunce qui esaminate, autorevole dottrina,<sup>40</sup> commentando l'orientamento della Sezione tributaria della Suprema Corte che estendeva anche all'ambito delle imposte dirette il divieto di abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza comunitaria con riferimento all'Iva, al fine di ricomporre la "frattura" venutasi a creare tra il dato normativo e quello giurisprudenziale, ha avuto modo di affermare – condivisibilmente – quanto segue: "a me pare non resti che prendere atto dell'obsolescenza dei limiti che attualmente segnano la sfera di intervento della predetta clausola, per procedere alla loro soppressione in guisa da elevare la stessa al rango di clausola generale dell'ordinamento tributario, non legata ad uno specifico settore, né alla realizzazione di specifiche classi di operazioni. Questa generalizzazione gioverebbe su due fronti: consentirebbe di uniformare le condizioni per assegnare le condotte all'area dell'elusione, assicurando una maggiore trasparenza nell'accertamento della ricorrenza del fenomeno e, di riflesso, la possibilità di un controllo più stringente sull'operato dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza in materia; consentirebbe, altre-

<sup>39</sup> Il tutto senza trascurare che – come giustamente osservato da autorevole dottrina – "la disciplina dei tributi è coperta dalla riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione", con la conseguenza che "l'Amministrazione finanziaria deve individuare una norma che la legittimi a ritenere 'elusivo' il risparmio fiscale di cui beneficiano le parti". Ne deriva che "intanto si possono contenere i fenomeni dell'elusione, in quanto il relativo contrasto trovi sostegno nella normativa vigente. Con riguardo ai tributi armonizzati in sede comunitaria il problema è risolvibile nel senso delineato dalla giurisprudenza perché esiste la copertura costituzionale dell'art. 11 della Costituzione. Nel comparto delle imposte sui redditi è applicabile l'art. 37-*bis* del d.P.R. 600/1973, che detta una normativa 'generale', ancorché a fattispecie predeterminate. Con riguardo alle imposte sui trasferimenti e in particolare l'imposta di registro, si tratta di verificare se la tesi dell'esistenza di una clausola antielusiva abbia la indispensabile copertura normativa (...)". In questi termini G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, op. cit., 1068 e 1077.

<sup>40</sup> Si veda G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, op. cit., 466.

si e, soprattutto, di uniformare le garanzie procedurali connesse a detto accertamento (...).” (Postilla) **L’esigenza di codificare la clausola antielusiva generale e di “procedimentalizzarne” l’applicazione**

Difatti, con riferimento a quest’ultima osservazione, è evidente come le Sezioni Unite nella loro ricostruzione sembrano trascurare gli indispensabili profili procedurali che non possono non accompagnare la contestazione di un comportamento ritenuto elusivo, in quanto, in presenza di una condotta di tal genere, l’“inopponibilità” degli effetti fiscali all’Amministrazione finanziaria richiede necessariamente l’esistenza di “un corredo procedimentale ed uno specifico potere accertativo”, trattandosi di un effetto (quello dell’inopponibilità) “che non opera secondo un modulo ‘dichiarativo’, ma richiede un intervento di carattere ‘costitutivo’ dell’Amministrazione, la cui mancanza preclude in radice la disapplicazione delle regole del gioco”.<sup>41</sup>

In altri termini, affinché possa ottenersi il disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti a seguito di un comportamento elusivo (dunque non tollerati dal sistema) è necessaria l’esistenza, anzitutto, di una norma antielusiva che attribuisca all’Amministrazione finanziaria un tale potere (di disconoscimento degli effetti fiscali e di riqualificazione della fattispecie), nonché un atto (avviso di accertamento) attraverso il quale la stessa eserciti tale potere applicando al comportamento del contribuente il “giusto” trattamento impositivo.<sup>42</sup>

Ciò detto, ritornando per un attimo sull’auspicato intervento correttivo che – come detto – dovrebbe interessare l’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, è anche vero come quest’ultimo si dimostrerebbe idoneo a risolvere l’*empasse* creato dalle Sezioni Unite solo con specifico riferimento al settore delle imposte sul reddito, restando, invece, irrisolto ed attuale con riferimento a tutti gli altri settori impositivi. (Postilla) **La rilevanza del principio generale antielusivo in settori impositivi diversi da quello delle imposte dirette**

Innanzitutto nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto, dove è certamente applicabile – trattandosi di imposta armonizzata – il divieto di abuso

<sup>41</sup> In questi termini cfr. R. LUPU e D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, op. cit., 406 ss.

<sup>42</sup> Sembra essere dello stesso avviso M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, Editoriale, in “GT” n. 9 del 2008, 741, secondo cui “l’abuso del diritto, così come l’elusività di atti o comportamenti, devono essere rilevati dall’Amministrazione nell’ambito dell’attività di controllo e divenire presupposto per l’emanazione di avvisi di accertamento in rettifica: il giudice stabilirà se ricorra abuso, se ricorra elusione, se vi siano i presupposti per un recupero di imposte derivante da una diversa tassazione degli atti considerati, ma non può dichiarare di sua iniziativa inopponibili all’Amministrazione atti o comportamenti del contribuente nei confronti dei quali l’Ufficio non abbia mosso contestazioni, o abbia mosso contestazioni di diverso contenuto e di diversa natura”.

del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia. Anche qui, sebbene ci sia stata da parte della giurisprudenza comunitaria una maggiore chiarezza nell'individuazione delle "caratteristiche" del comportamento abusivo sarebbe comunque opportuna la codificazione di tale principio anti-elusione al fine di assicurare maggiori garanzie procedurali nella sua applicazione.

Allo stesso modo il "generale principio anti-elusione" di derivazione costituzionale elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione dovrebbe ritenersi applicabile anche nell'ambito dell'imposta di registro; tuttavia, tale esigenza allo stato attuale non sembra essere stata ancora pienamente avvertita anche e soprattutto in considerazione del fatto che con riferimento a tale imposta la stessa giurisprudenza di legittimità sembrerebbe aver già attribuito una tale funzione (di clausola antielusiva generale) alla disposizione di cui all'art. 20 del d.p.r. n. 181 del 1986.<sup>43</sup>

Si tratta, in verità, di un orientamento giurisprudenziale, quest'ultimo, assolutamente non condivisibile per una molteplicità di ragioni che non possono essere esaminate in questa sede.<sup>44</sup>

È dunque evidente come, nell'eventualità in cui la Suprema Corte decida di modificare il proprio orientamento in merito alla funzione antielusiva della citata disposizione (ipotesi questa alquanto remota), tornerebbe comunque applicabile il generale principio anti-elusione di derivazione costituzionale elaborato dalle Sezioni Unite o forse – più correttamente – del divieto di abuso del diritto di derivazione comunitaria, trattandosi di una disciplina normativa (quella contenuta nel d.p.r. n. 131 del 1986) attuativa della Direttiva comunitaria 69/335/CEE.

In forza delle considerazioni appena svolte, allo stato attuale sarebbe, dunque, opportuno che anche l'ordinamento tributario italiano si dotasse di una norma generale antiabuso, ispirata a quella prevista nell'ordinamento tributario tedesco, al paragrafo 42 dell'*Abgabenordnung*.

#### 4. Alcune ulteriori osservazioni di natura non sostanziale

Da ultimo, accanto alle riflessioni di carattere sostanziale poco sopra sviluppate, appare opportuno soffermarsi su alcuni ulteriori profili di criticità delle sentenze in commento.

<sup>43</sup> In tal senso cfr. Cass. sez. trib., 4 maggio 2007, n. 10273 e Cass., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900 in cui si parla di "chiara funzione antielusiva" della citata disposizione.

<sup>44</sup> Sul punto, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, si rinvia al mio contributo G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008, 468 ss.. Si veda anche G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, op. cit., 1067 ss. nonché G. STANCATI, *Riqualificazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro*, "Corr. trib.", 2008, 1685 ss.

In queste, difatti, sono presenti delle espresse prese di posizione anche in merito ad importanti questioni di natura processuale.

Viene anzitutto ribadito che nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale<sup>45</sup> e che la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato; conseguentemente "il processo che nasce dall'impugnativa dell'atto autoritativo è, sì, delimitato nei suoi confini, quanto a *petitum* e *causa pretendi*, dalla pretesa tributaria, ma solo nel senso che il fondamento e l'entità di questa non possono avere latitudine diversa da quanto dedotto nell'atto impositivo". "Se dunque l'oggetto della domanda è la pretesa impositiva e non l'accertamento dell'invalidità o dell'inefficacia di un atto negoziale, e se, al contrario, l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'amministrazione, ne discende (...) la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità all'amministrazione del contratto stesso", sempre che sul punto non si sia formato un giudicato interno. Ed ancora, in considerazione di ciò, si precisa che "sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile"; pertanto, è rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità, l'inopponibilità del negozio abusivo all'Erario.

In verità, si tratta – in parte – di affermazioni, quelle relative all'oggetto del processo tributario ed alla rilevabilità d'ufficio di eventuali cause di invalidità dei negozi, che – al di là della loro condivisibilità o meno<sup>46</sup> – erano già presenti nelle pronunce del 2005, in cui si era "pensato" di utilizzare la nullità negoziale quale strumento di contrasto del fenomeno dell'elusione.

L'aspetto innovativo riguarda, invece, l'aver aggiunto tra le "patologie" del negozio giuridico rilevabili d'ufficio anche quella dell'"inopponibilità" dello stesso all'Amministrazione finanziaria. (Postilla) **La rilevabilità d'ufficio dell'inopponibilità al Fisco degli effetti fiscali dei negozi elusivi**

Si tratta, evidentemente, di una "patologia", quest'ultima, destinata a rilevare esclusivamente sul piano fiscale, operando in termini di disconoscimento dei benefici fiscali derivanti da operazioni elusive, le quali, invece, restano perfettamente valide ed efficaci sotto il profilo civilistico; la fonte normativa di tale "patologia fiscale" viene rinvenuta direttamente nei principi di capacità contributiva e progressività dell'imposizione (art. 53 Cost.).

Ecco, quindi, che emergono alcuni dei profili di criticità delle pronunce in esame. Difatti, un conto è ammettere la possibilità per il Giudice tributario di

<sup>45</sup> Sul punto, in chiave critica, si veda F. TESAURO, *La rilevabilità d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in "Corr. trib.", n. 39 del 2006, 3128 ss.

<sup>46</sup> A tal riguardo si rinvia alle condivisibili osservazioni di F. TESAURO, op. ult. loc. cit.

rilevare d'ufficio l'invalidità civilistica di un negozio giuridico la cui esistenza e validità viene fatta valere dal ricorrente per contestare la pretesa impositiva del Fisco; diverso è consentire al Giudice tributario di rilevare d'ufficio l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli effetti fiscali di una determinata operazione perché elusiva.

Difatti, tutto ciò significa, nella sostanza, riconoscere al Giudice tributario la possibilità di modificare (*recte*, “correggere”) le argomentazioni su cui l'Amministrazione finanziaria aveva fondato il recupero d'imposta, così “supplendo” agli eventuali errori e/o carenze della parte pubblica.<sup>47</sup> (Postilla)

#### **Svalutazione dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi**

Ma questo significa anche svuotare di significato l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, con il rischio, pertanto, di trasformare il contenzioso tributario in una sorta di “processo al buio”, in cui il contribuente dovrebbe dispiegare le proprie difese in ogni direzione, provando ad immaginare sotto quale profilo – magari mai nemmeno indicato ed evocato dall'Amministrazione – il giudice potrebbe rilevare d'ufficio una nuova argomentazione per la non spettanza di “benefici” o “agevolazioni”<sup>48</sup>.

#### **5. La prima concreta applicazione del “generale principio anti-elusione”**

A breve distanza dalle tre decisioni delle Sezioni Unite qui annotate, la Sezione tributaria della Suprema Corte con la sentenza n. 1465 del 21 gennaio 2009 ha dato una prima concreta attuazione al “generale principio anti-elusione” poco sopra descritto.

Ebbene quest'ultima pronuncia presenta diversi profili di interesse, in quanto, da un lato, prospetta un'applicazione “avveduta” della “nuova” clausola generale antiabuso, dall'altro lato, mette in evidenza, implicitamente, tutti i potenziali rischi che potrebbero derivare dal suo utilizzo.

Più precisamente, a fronte di una contestazione da parte dell'Ufficio fondata non già su di una presunta elusività dell'operazione, bensì sulla non inerentezza di talune componenti negative di reddito, la Suprema Corte ha anzitutto affermato che “i principi dell'abuso del diritto” “sono elementi di riscontro dai quali non è possibile prescindere per inquadrare le deduzioni fiscali sul piano soggettivo e su quello oggettivo onde verificare il lecito impiego o meno del concetto di inerentezza entro il quale si inseriscono”.

<sup>47</sup> Sembra essere della stessa opinione M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, op. cit., 741.

<sup>48</sup> In questi termini cfr. R. LUPI e D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, op. cit., 410 e 411.

Viene, quindi, individuata una stretta relazione tra il principio del “divieto di abuso del diritto”, il quale “costituisce una modalità di ‘aggiramento’ della legge tributaria utilizzata per scopi non propri con forme o modelli ammessi dall’ordinamento giuridico” ed il principio dell’“inerenza”, che regola la deducibilità dei componenti negativi del reddito d’impresa. (Postilla)

### **Il divieto di abuso del diritto ed il principio dell’inerenza**

In altri termini, potrebbe ravvisarsi un comportamento elusivo anche in presenza di un “abuso” delle norme che regolano i meccanismi di deduzione nella formazione del reddito di impresa, *id est* “forzando” la regola dell’inerenza al fine di ottenere un minor carico fiscale non tollerato dal sistema.

È evidente come queste affermazioni presuppongano una condivisione, da parte della Suprema Corte, dell’assunto in forza del quale nell’ordinamento tributario nazionale esisterebbe un “(generale) principio anti-elusione” il cui ambito applicativo non può essere circoscritto “ai soli settori legislativamente predeterminati od in ipotesi tassative (come quelle richiamate dall’art. 37-bis cit.)”, operando invece a tutto campo quale “clausola generale antiabuso” di derivazione comunitaria applicabile d’ufficio in ogni stato e grado a prescindere da specifiche deduzioni (cfr. Cass. 24 settembre 2008 n. 25374) ovvero quale “principio generale non scritto vigente dell’ordinamento italiano siccome fondato sull’art. 53 della Costituzione” (Cass. SS.UU. 23 dicembre 2008 n. 30057).

Fin qui, dunque, nulla di nuovo rispetto a quanto già osservato in merito all’asserita esistenza di un principio generale anti-elusivo di tal genere.

L’aspetto innovativo di questa decisione riguarda invece le modalità di concreta applicazione del predetto principio.

Difatti, nei primi commenti sul punto è stato condivisibilmente osservato<sup>49</sup> che “la sentenza si presenta (...) come un contributo dottrinale a una teoria generale della clausola antiabuso” e che il pregio della stessa sia da individuare nel fatto che rappresenti “un esempio concreto di come l’amministrazione e il giudice possano seguire quella particolare cautela consistente nel tener presente che la ricerca del risparmio d’imposta costituisce ‘esempio delle libertà d’impresa e d’iniziativa economica, nel quadro delle libertà costituzionali’ (Cassazione, sentenza 1465/2009)”.

In tal senso la Suprema Corte precisa che l’onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva grava sull’Amministrazione; spetta, invece, al contribuente dimostrare l’esistenza di (reali) ragioni economiche

<sup>49</sup> In questi termini E. DE MITA, *Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione*, in “Il Sole 24 Ore” del 28 gennaio 2009.

alternative e concorrenti a quella del risparmio d'imposta che siano in grado di spiegare il particolare atteggiarsi dell'operazione posta in essere; spetta infine al giudice verificare se gli elementi che gli vengono presentati configurino una operazione elusiva. (Postilla) **L'esigenza di cautela nell'applicazione del generale principio anti-elusione**

Ma quello che più conta è che i Giudici di legittimità – dopo aver preso atto del fatto che la vicenda esaminata riguardava un complesso accordo di *joint venture* tra due società finalizzato alla produzione e distribuzione di taluni beni la cui realizzazione richiedeva una unione di risorse tecnologiche ed economiche mancanti presso un solo soggetto – chiariscono che “questa indagine va svolta con tanta più cautela al cospetto di disegni e costruzioni finanziarie – ancorché non usuali per il tortuoso percorso seguito rispetto ad uno più diretto e lineare – che implicino il parallelo conseguimento di obiettivi economici ispirati a diverse considerazioni rispetto a quelle di ottenere un mero risparmio d'imposta”. Pertanto, “il sindacato antielusivo di fronte a tali strategie non può non tener conto dell'evoluzione degli strumenti giuridici necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economica nella quale possono trovare spazio forme nuove non necessariamente collegate a normali logiche di profitto della singola impresa”.

Detto in altri termini, secondo la Suprema Corte un'operazione economica, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi di natura commerciale, finanziaria, contabile ed è quindi idonea ad integrare gli estremi del comportamento abusivo solo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione; tuttavia, nell'effettuare questa indagine deve essere utilizzata molta cautela.

Ebbene se, da un lato, tale affermazione non può che essere condivisa, dall'altro è anche vero come la stessa lasci trasparire tutti i rischi, in termini di certezza del diritto, che potrebbero derivare da una (non semplice) applicazione del generale principio anti-elusione elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

In tal senso è stato giustamente osservato<sup>50</sup> che “purtroppo, quando l'amministrazione non si attiene a tale cautela e non è attenta a cogliere il rapporto sottile fra l'evoluzione della realtà e collegamento con essa di moderne invenzioni giuridiche, non è facile distinguere il lecito risparmio d'imposta e l'abuso del diritto a scopo elusivo. Si aprono spazi enormi alla discrezionalità, se non all'arbitrio, dell'amministrazione (e alla creazione libera del diritto

<sup>50</sup> Cfr. sempre E. De MITA, *Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione*, op. cit.

da parte del giudice), cose che difficilmente si conciliano con il principio di legalità, il quale giustamente esige che l'imprenditore possa valutare con certezza le conseguenze fiscali dei suoi comportamenti".

In considerazione di ciò appare, quindi, ancora più necessario un intervento del legislatore affinché proceda al più presto ad una codificazione della predetta clausola antielusiva generale non scritta: solo così sarà possibile assicurare un maggior livello di certezza nei rapporti tributari.

## 6. Conclusioni

Nel tentativo di ricondurre a sintesi le riflessioni sopra svolte, possono trarsi alcune brevi conclusioni.

Appare anzitutto opportuno "contestualizzare" il principio di diritto elaborato dalle Sezioni Unite nelle sentenze in rassegna, nel senso di non trascurare la circostanza che questo è stato elaborato ed applicato con riferimento ad operazioni negoziali, quelle di *dividend washing* e *dividend stripping*, che, di regola, venivano realizzate al solo fine di conseguire un risparmio di imposta.

Si trattava di operazioni (quelle oggetto di contestazione) il cui carattere "elusivo" difficilmente poteva essere messo in discussione, essendo, peraltro, reso evidente anche dal brevissimo lasso temporale che intercorreva tra i diversi atti in cui le stesse si sostanziavano (in particolare nelle operazioni di *dividend washing*); ciò che mancava era solo una norma che consentisse di disconoscere i vantaggi fiscali in tal modo conseguiti dai contribuenti.

Questa circostanza (l'evidente carattere elusivo di tali operazioni) dovrebbe pertanto ridimensionare la portata del "generale principio anti-elusione", la cui applicazione deve necessariamente avvenire con cautela, così come chiarito dalla stessa Sezione tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza del gennaio 2009 poco sopra richiamata, bilanciando l'interesse fiscale alla giusta ripartizione delle spese pubbliche, ex artt. 3 e 53 Cost., con l'interesse alla libera iniziativa economica, costituzionalmente garantito nell'art. 41 Cost..

## In materia di termini di prescrizione e decadenza

DOTT. WALTER CELENTANO  
Consigliere della Corte di Cassazione

È lecito formulare qualche osservazione dubitativa – e porre qualche domanda – circa la soluzione adottata dalla Corte di Cassazione con l’ordinanza n. 142 del 25 gennaio 2008.<sup>1</sup>

1<sup>a</sup> domanda: aveva un tessuto, una sostanza, un *corpus* argomentativo quella richiamata interpretazione giurisprudenziale (della stessa Corte di Cassazione) secondo cui la proroga si estendeva ai termini processuali?

Non pare: la sentenza n. 1287/04 (richiamata nell’ordinanza) nulla spiega al riguardo ché la motivazione sul punto si limita al seguente rilievo “*Va preteso che la proroga dei termini per effetto del mancato funzionamento degli uffici finanziari ... concerne ... anche i termini processuali, data l’ampiezza del dettato legislativo*” (sic!). La sentenza n. 10826/95 richiamata non dice altro che questo: “*Questa Corte, in altre occasioni, ha affermato che al fine della proroga dei termini (anche processuali) in materia tributaria...*”. Nella sentenza n. 15073/04 (il cui oggetto è altro: la disapplicazione del decreto di proroga dei termini) si legge “*...per l’adozione del provvedimento di proroga della scadenza dei termini, tra i quali non è contestato che rientrasse anche quello di natura processuale...*”. Tra i dodici documenti dell’archivio Ced non ne abbiamo trovato uno che argomentasse in ordine alla suddetta interpretazione. Né specificamente se ne occupa la sentenza n. 767/98.

<sup>1</sup> Corte di Cassazione, Ordinanza del 25/01/2008 n. 142

**IMPOSTE E TASSE - Termini in materia tributaria - Mancato (o irregolare) funzionamento degli uffici finanziari - Previsione legislativa della proroga dei termini scadenti durante il periodo di mancato o irregolare funzionamento fino al decimo giorno successivo alla data di pubblicazione in G.U. del decreto ministeriale (attualmente di competenza dell’ufficio di vertice dell’agenzia fiscale interessata) che accerta la durata del suddetto periodo - Incidenza sul diritto di difesa del contribuente - Contrasto con il principio di parità delle parti processuali e con la correlativa garanzia del contraddittorio - Lesione del canone di ragionevole durata del processo.**

*È rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 24 e 111 Cost., la questione di legittimità costituzionale della legge n. 592/1985 (artt. 1 e 2) nella parte in cui, per i casi di mancato (o irregolare) funzionamento degli uffici finanziari, consente la sovrapposizione nell’agenzia delle entrate della duplice veste di parte processuale e di organo destinato ad accertare detti “eventi” di “carattere eccezionale” - che influiscono sulla proroga dei termini tributari, anche processuali - così violando il principio della parità delle parti nel processo.*

2<sup>a</sup> domanda: è stata correttamente invocata la nozione di “diritto vivente” a proposito di tale interpretazione?

Sembra proprio di no, se è vero che (Resta, *Diritto vivente*, Laterza 1008) occorre “*prendere le distanze da quelle letture che finiscono per ridurre il diritto vivente a clausola presente nei dispositivi giurisprudenziali, come quando Cassazione e Corte Costituzionale ne fanno un richiamo esplicito per legittimare o delegittimare interpretazioni*” atteso che la formula indica, più propriamente, e con significato e valenza tutt’affatto diversa, “*il diritto che, non formulato in proposizioni giuridiche, regola tutta la vita pratica*”?

3<sup>a</sup> domanda: se viene meno il presupposto, circa l’esistenza di un “diritto vivente” nel senso indicato dall’ordinanza, regge ancora la questione di legittimità costituzionale?

4<sup>a</sup> domanda: regge davvero – a fronte dei testi di legge – quell’interpretazione?

Il silenzio della legge circa i termini processuali dura dall’iniziale d.l. n. 498 del 1961, alla legge n. 576 del 1975, alla legge n. 592 del 1985.

All’assunto (formulabile sinteticamente in questi termini come chiave ermeneutica del testo di legge in questione) che “se si vuole porre al riparo l’Amministrazione dalle conseguenze pregiudizievoli del mancato funzionamento degli uffici dovuto ad eventi esterni di natura eccezionale non lo si può fare escludendo i termini processuali”, si può obiettare che “del processo la legge non si occupa perché sa di non poterlo – giuridicamente parlando – fare”. Tanto più, può aggiungersi, che le volte in cui i testi di legge hanno disposto circa i termini processuali del contenzioso tributario lo hanno fatto o espressamente (con l’art. unico della legge n. 9 del 1973 di conversione del d.l. n. 788/72) o facendo ricorso ad altri istituti (l’art. 19 della legge n. 576 del 1975; l’art. 1 del d.l. n. 250/95 conv. in l. n. 349/95 entrambi per la “*sospensione*” degli stessi) ben distinguendo la proroga o differimento dei termini dalla sospensione dei giudizi o dei termini per impugnare o ricorrere in contenzioso, della quale istituzionalmente beneficiava anche il contribuente.

Sembra evidente che se quell’interpretazione cade, così che per termini prorogabili debba intendersi soltanto quelli relativi alla fase amministrativa del procedimento di imposizione, il contrasto con le regole costituzionali del processo (art. 111 Cost.) cade da solo.

5<sup>a</sup> domanda: ammessone il buon fondamento (per il passato) non avrebbe dovuto, quella stessa interpretazione, essere rivisitata dopo il – e alla stregua del (proprio per verificarne la legittimità) – riformato art. 111 Cost.? Si sa (inutile richiamare sul punto il dato giurisprudenziale) che tra le plurime ed

egualmente possibili interpretazioni di un testo normativo deve essere adottata quella che si conforma al dettato costituzionale. E dunque, non ci si sarebbe dovuti avviare verso una dichiarazione di avvenuto decesso di quell'interpretazione perché contrastante con il principio costituzionale della parità delle parti nel processo?

6<sup>a</sup> domanda: non ci si avvia verso una dichiarazione di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, visto che i parametri costituzionali degli artt. 111 e 24 sono richiamati rispetto non ad un vincolante testo di legge bensì a fronte di una lettura giurisprudenziale della legge stessa, ben passibile di altra – costituzionalmente orientata e conforme – interpretazione dello testo di legge (art. 1 del d.l. n. 1961 n. e 498 come modificato, da ultimo, con l'art. 18 della legge n. 592 del 1985) tale da escludere l'estensione ai termini processuali?

## INDICE ANALITICO

	Pag.
VICTOR UCKMAR, La “forza” nell’esercizio della professione: il caso dei consulenti tributari	5
 <b>Imposte sui redditi</b>	
IRPEF - Indennità di incentivazione esodo - Aliquota agevolata - Disparità del limite di età fra uomini e donne - Applicabilità delle statuizioni della Corte di Giustizia Europea - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 159 del 2 luglio 2008). <i>Nota del prof. Nicola Fortunato.</i>	9
IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Somma versata una tantum per mobilità del dipendente - Natura di liberalità - Esclusione - Assoggettamento all’imposta - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 284 del 26 novembre 2008).	15
IRPEF - Redditi di lavoro dipendente e assimilati - Assegni ricevuti dal genitore a supporto economico - Controprestazione - Mancanza - Art. 50 comma 1 lett. I del D.P.R. n. 917/1986 - Inapplicabilità. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX, Sent. n. 701 del 31 dicembre 2008).	16
IRPEF - Agevolazioni - Abitazione principale - Concetto - Definizione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 9 del 16 gennaio 2009).	16
IRPEF - Agevolazioni - Credito di imposta per “nuovi investimenti” - Legge n. 388/2000 - Utilizzabilità - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V, Sent. n. 33 del 23 giugno 2008).	16
IRPEF - Crediti verso lo Stato - Interessi - Disciplina codicistica - Esclusione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 29, parte I, del 20 febbraio 2009).	17
IRPEF - Reddito di impresa - Perdite su crediti - Certezza dell’irrecuperabilità del credito - Sottoposizione a procedure concorsuali - Momento di rilevanza. IDEM - Minusvalenze - Deducibilità - Cessione di un bene strumentale - Condizioni. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV, Sent. n. 187 del 24 novembre 2008).	17
IRPEF - Redditi diversi - Ritenuta sul pagamento della plusvalenza da indennità di espropriazione - Rimborso della ritenuta - Condizioni. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX, Sent. n. 403 del 18 luglio 2008).	18
IRPEF - Redditi diversi - Valore definito ai fini dell’imposta di registro - Inopponibilità ai fini della tassazione IRPEF della plusvalenza - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV, Sent. n. 86 del 13 giugno 2008).	18

	Pag.
IRPEG - Finanziamento soci - Presunzione di onerosità - Non sussiste - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 50 del 23 settembre 2008). <i>Nota del prof. Nicola Fortunato.</i>	19
IRPEG - Agevolazioni - Credito d'imposta ex art. 8 della Legge n. 388/2000 - Ristrutturazione locale commerciale condotto in locazione - Fruibilità del credito di imposta - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 5 del 25 settembre 2008).	25
IRPEG - Agevolazioni - Detassazione del reddito disposta in occasione di calamità naturali - Aiuti di Stato - Limite del "valore netto dei danni subiti" e del "massimale di € 100.000,00 in tre anni" - Normativa comunitaria - Compatibilità. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II, Sent. n. 82 del 16 giugno 2008).	26
IRPEG - ILOR - Società cooperative - Agevolazioni tributarie - Esistenza requisiti della mutualità - Sufficienza - Irregolarità contabili e fiscali - Irrilevanza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 83 dell'8 aprile 2008).	26
IRPEG - Esenzioni e agevolazioni - Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) - Attività connesse e/o accessorie - Verifica da parte dell'Ufficio fiscale - Modalità - Carattere sostanziale della verifica mediante un'attività di accertamento - Necessità - Verifica soltanto formale - Insufficienza. IDEM - Provvedimento di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS e di revoca delle agevolazioni tributarie - Termine di emanazione (D.M. n. 266/2003 art. 6 comma 2) - Ambito di applicazione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIII, Sent. n. 214 del 27 novembre 2007).	26
 <b>Imposta regionale sulle attività produttive</b>	
IRAP - Attività professionale - Autonoma organizzazione - Studio associato - Soggettività passiva - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX, Sent. n. 198 del 9 ottobre 2008).	28
IRAP - Presupposto - Attività professionale - Autonoma organizzazione - Condizioni di sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 220 del 23 settembre 2008).	28
IRAP - Assoggettamento - Condizioni - Modalità di esercizio dell'attività professionale - Mutamento conseguente ad innovazioni tecnologiche - Aggiornamento della nozione di "attività autonomamente organizzata" - Necessità - Influenza sulle condizioni suddette - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 54 del 5 settembre 2008).	28
 <b>Imposta sul valore aggiunto</b>	
IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Inerenza del costo costituito dall'IVA versata - Condizioni - Individuazione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 107 del 6 maggio 2008).	30

	Pag.
IVA - Presunzione di operazioni inesistenti - Prova dell'Ufficio - Necessità - Confutazione del contribuente mediante esibizione di documenti contabili - Detrazione - Legittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V, Sent. n. 677 del 2 dicembre 2008). <i>Nota dell'avv. Giuseppe Ciminiello.</i>	30
IVA - Credito di imposta - Omessa dichiarazione nella denuncia di successione del creditore - Rimborso - Diniego - Illegittimità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 291 del 6 novembre 2008).	35
IVA - Attività istruttoria - Perquisizione domiciliare presso il contribuente - Autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Concessa sulla base di segnalazione anonima - Illegittimità - Procedimento ispettivo - Operazioni - Invalidità - Sussistenza - Avviso di accertamento - Nullità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 37 del 24 giugno 2008).	35
IVA - Regime c.d. "del margine" - Applicazione - Condizioni - Annotazione sulla fattura - Necessità - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 34 del 13 giugno 2008).	36
IVA - Esenzione prevista dall'art. 10 comma primo n. 1 del D.P.R. n. 633/72 - Attività strumentali ed accessorie all'attività principale - Condizioni per l'esenzione - Connessione o pertinenza con l'oggetto sociale stabilito dagli atti costitutivi - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 22 del 9 giugno 2008).	36
IVA - Credito d'imposta - Recupero da parte dell'Ufficio del rimborso d'imposta erogato - Mancata prova da parte del contribuente circa il fondamento della pretesa di rimborso - Legittimità del recupero - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 20 del 18 aprile 2008). <i>Nota dell'avv. Maurizio Villani.</i>	37
IVA - Agevolazioni - Acquisto della prima casa - Decadenza dall'agevolazione - Vendita dell'immobile prima del termine previsto dalla legge - Causa di forza maggiore - Sussistenza - Effetti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 23 del 6 marzo 2008).	44
IVA - Accertamento - Motivazione per relationem - Produzione in giudizio del processo verbale di constatazione - Onere dell'Ufficio - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 15 del 29 febbraio 2008).	45
IVA - Cessioni di beni - Imponibilità - Esclusione - Condizione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 17 del 29 febbraio 2008).	45
<b>Tributi indiretti</b>	
IMPOSTA DI REGISTRO - Atto di donazione esente dall'imposta progressiva - Registrazione - Misura fissa - Compete. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 24 del 17 marzo 2009). <i>Nota dell'avv. Luigi Quercia.</i>	46

	Pag.
IMPOSTA DI REGISTRO - Dichiarazione del contribuente per la valutazione automatica - Determinazione della rendita da parte dell'Ufficio - Notificazione al dichiarante - Necessità - Emissione del solo atto di liquidazione dell'imposta - Illegittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 310 del 17 ottobre 2008).	48
IMPOSTA DI REGISTRO - Accertamento - Omessa notifica del provvedimento di attribuzione della rendita catastale - Irrilevanza - Avviso di liquidazione - Sufficienza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 8 del 25 settembre 2008).	49
IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE - Accertamento - Termini di decadenza - Proroga ex art. 11 della Legge n. 289 del 2002 - Applicazione - Limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 22 del 6 marzo 2008).	49
IMPOSTA DI REGISTRO - Provvedimento del giudice di apposizione di sigilli (art. 752 c.p.c.) - Registrazione - Soggezione ad imposta - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 121 del 2 ottobre 2008). <i>Nota dell'avv. Maurizio Villani.</i>	50
IMPOSTA DI BOLLO - Su titoli di credito - Rilevanza della messa in circolazione del titolo - Incertezza della data di consegna al prenditore - Ritrovamento dei titoli in sede di verifica - Data del ritrovamento - Decorrenza del termine dall'accertamento della eventuale violazione e non dalla notifica del verbale di verifica - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I, Sent. n. 23 del 22 febbraio 2008).	51
ACCISE ARMONIZZATE - Olii minerali - Tassazione dei prodotti energetici e dell'energia elettrica - Direttiva U.E. n. 96 del 2003 - Esclusione in ogni caso della tassazione dei suddetti prodotti - Insussistenza - Tassazione con imposta di consumo dei prodotti destinati ad usi diversi da quelli di carburante - Possibilità di applicazione da parte degli Stati membri - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 32 del 10 giugno 2008).	52
CATASTO - Urbano - Classamento - Dichiarazione del contribuente contenente una proposta di rendita - Conseguenze ed effetti - Formazione di un silenzio-assenso dell'Ufficio tributario - Insussistenza. Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 274 dell'11 novembre 2008).	53
 <b>Diritti e Tributi locali</b>	
ICI - Esenzioni - Immobili realizzati dagli IACP e assegnati in locazione alle famiglie meno abbienti - Art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992 - Inapplicabilità - Esonero - Non compete. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 149 del 26 giugno 2008).	55
ICI - Immobili di proprietà degli Istituti per le case popolari (IACP) - Natura commerciale di tali enti - Assoggettamento all'imposta - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 12 del 4 marzo 2008).	55
ICI - Immobili degli enti pubblici - Esenzione - Condizioni - Immobili concessi in comodato per attività di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992 - Sussiste.	

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2009</i>	227
(Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 42 del 10 aprile 2008). <i>Nota del dott. Fabio Aiello.</i>	Pag. 56
ICI - Anno 2001 - Determinazione aliquote - Giunta comunale - Incompetenza - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 314, parte I, del 25 gennaio 2008).	61
ICI - Attribuzione della rendita catastale in tempo anteriore alla data del 1° gennaio 2000 - Efficacia immediatamente operativa anche in assenza di comunicazione o notificazione all'intestatario - Violazione del diritto di difesa - Insussistenza - Contrasto con l'art. 6 dello Statuto del contribuente - Insussistenza - Giustificazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 26 del 9 giugno 2008).	62
ICI - Accertamento - Omessa dichiarazione - Omesso versamento - Notifica rendita catastale - Non necessaria - Applicabilità art. 74 della Legge n. 342/2000 - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 45 del 23 aprile 2008).	62
ICI - Pale eoliche - Accatastamento ed assoggettamento all'imposta - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 214 del 23 settembre 2008).	63
ICI - Immobile utilizzato dal figlio in comodato gratuito - Diritto all'aliquota ridotta - Mancato assolvimento dell'onere di autocertificazione richiesta dal Comune - Esclusione del diritto - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 2 del 25 gennaio 2008).	63
ICI - Terreni edificabili - Qualifica di coltivatore diretto - Efficacia retroattiva dell'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997 - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 2 del 18 gennaio 2008). <i>Nota dell'avv. Luigi Carbone.</i>	64
ICI - Aeree edificabili - Utilizzo a fini agricoli - Mancanza - Onere della prova - Spetta al Comune. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 45, parte II, del 28 maggio 2008).	69
TARSU - Esercizi alberghieri - Classificazione e tassazione - Potestà derivata dei Comuni - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX, Sent. n. 616 del 9 dicembre 2008).	69
TARSU - Tariffe - Regolamenti comunali - Categorie di locali ed aree con omogenea potenzialità produttiva di rifiuti - Esercizi alberghieri. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II, Sent. n. 350 del 18 giugno 2008).	69
TARSU - Attività svolta in forma societaria - Cessione delle quote di partecipazione - Mancata comunicazione all'ente impositore - Permanenza dell'obbligazione tributaria in capo al cedente - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 58 del 25 maggio 2007). <i>Nota della dott.ssa Rosanna di Francesco.</i>	70
TOSAP - Ipotesi di infedele, inesatta o incompleta denuncia - Dati concernenti le condizioni per l'esonero dalla tassazione prevista dal comma 4 dell'art. 42 del d.lgs. n. 507/1992 - Configurabilità - Accertamento in rettifica - Necessità - Emissione della cartella di pagamento non preceduta dall'accertamento - Illegittimità. IDEM - Esonero dalla tassazione in ragione della misura dell'impianto occupante -	

	Pag.
Onere della prova - Spettanza - Regime dell'eccezione in appello. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 76 del 13 febbraio 2008).	80
TASSE AUTOMOBILISTICHE - Accertamento - Avviso emesso oltre il termine previsto dall'art. 2 comma 37 della L. n. 350/2003 - Legittimità - Deroga al termine triennale di prescrizione - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 52 del 23 maggio 2008).	83
<b>Procedimento e contenzioso</b>	
ACCERTAMENTO - Analitico - Induttivo - Parziale - Esercizio - Modalità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 63, parte I, del 15 maggio 2008).	84
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Verifica della realtà aziendale - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 1 del 12 gennaio 2009).	84
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Maggior reddito determinato sulla base degli studi di settore - Riferimento alla specifica attività svolta dal contribuente - Necessità - Divergenza tra il reddito dichiarato e quello determinabile sulla base degli studi di settore - Requisito della gravità - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 60 del 7 ottobre 2008).	84
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Sussistenza di gravi incongruenze - Necessità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 116 del 21 maggio 2008).	85
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Nozione di "modesta entità" - Individuazione in concreto - Mezzi. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 50 del 27 giugno 2008). <i>Nota dell'avv. Luca Lubelli.</i>	85
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Efficacia probatoria - Valore di presunzioni relative - Inversione dell'onere della prova. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 101 del 9 ottobre 2008).	91
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Prova presuntiva relativa - Prova contraria a carico del contribuente - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 6 del 25 settembre 2008).	92
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Periodo di imposta di inizio attività - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 32 del 26 maggio 2008).	92
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri presuntivi fissati dal D.P.C.M. del 1996 - Natura di atto di normazione generale - Insussistenza - Autonomia del procedimento di emanazione - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 21 del 27 febbraio 2009).	92

	Pag.
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Presunzione di maggiori ricavi - Requisiti delle presunzioni: gravità, precisione, concordanza - Necessità - Fattispecie - Difetto dei requisiti - Illegittimità dell'accertamento. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V, Sent. n. 115 del 16 ottobre 2008).	93
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Induttivo - Motivazione - Rinvio al processo verbale dei verificatori - Insufficienza - Illegittimità dell'accertamento. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 13 del 7 maggio 2008). <i>Nota del prof. avv. Antonio Uricchio.</i>	94
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Motivazione - Rinvio a processo verbale di constatazione non allegato - Violazione dell'art. 7 della Legge n. 212/2000 - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 186 del 16 dicembre 2008).	97
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Pluralità di contestazioni - Nullità parziale per difetto di motivazione - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 264 dell'11 novembre 2008).	98
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Motivazione - Inesistenza di valutazione autonoma delle risultanze della verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza - Difetto di motivazione - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II, Sent. n. 483 del 12 novembre 2008).	98
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Motivazione - Riferimento alle risultanze della verifica tributaria - Elaborazione autonoma di tali risultanze in funzione dell'accertamento del reddito - Sufficienza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 509 del 18 agosto 2008).	99
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Presunzione di distribuzione di maggiori redditi accertati in capo alla società di soci di società a ristretta base azionaria - Validità - Prescrizione di elementi gravi, precisi e concordanti - Rilevanza del giudicato penale - Legittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 439 del 28 gennaio 2008). <i>Nota dell'avv. Fabio Ciani.</i>	99
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento effettuato sulla base di prove acquisite irrualmente - Legittimità - Sussiste - Collegamento diretto fra conti dei terzi (soci) e conti della società a ristretta base azionaria - Legittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XV, Sent. n. 101 del 13 dicembre 2007).	103
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Realizzazione di una plusvalenza - Accertamento in capo al donante, come presunto effettivo titolare del reddito derivante da un'operazione economica posta in essere dai donatari - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 179 del 24 settembre 2008).	104
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Induttivo - Dichiarazione di terzi - Illegittimità - Sussiste - Maggiori ricavi presunti senza i correlati costi - Illegittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 94 del 4 dicembre 2007). <i>Nota del dott. Antonio Lattanzio.</i>	104

	Pag.
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - Avviso di intimazione al pagamento - Notifica della precedente cartella di pagamento - Consegna a persona non identificata e omessa indicazione del luogo di consegna - Illegittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V, Sent. n. 137 del 21 novembre 2008).	111
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Contenuto - Indicazioni necessarie - Ragioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 63 del 7 ottobre 2008).	111
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Contenuto - Espressa indicazione della natura del tributo - Necessità - Fattispecie in tema di cartella emessa ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 8 del 13 febbraio 2008).	111
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento non preceduta dall'invio dell'avviso bonario - Nullità - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I, Sent. n. 116 del 29 ottobre 2008). <i>Nota del dott. Marco Ligrani.</i>	112
RISCOSSIONE - IVA - Ruoli - Cartella di pagamento non preceduta da avviso di pagamento - Nullità - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 27 del 12 marzo 2008).	114
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Omissione - Conseguenze - Nullità della cartella - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 55 dell'8 maggio 2008).	114
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 146 del 7 novembre 2008).	115
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Requisiti - Indicazione del responsabile del procedimento e relativa sottoscrizione - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV, Sent. n. 130 del 29 settembre 2008).	115
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Obbligo di indicare il responsabile del procedimento - Sussiste - Nullità della cartella - Non consegue. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 90 del 10 aprile 2008). <i>Nota dell'Avv. Maurizio Villani.</i>	116
RISCOSSIONE - Iscrizione a ruolo - Accertamento eseguito nell'anno 1995 e divenuto definitivo il 15/07/2001 per mancata impugnazione - Cartella di pagamento notificata il 24/09/2002 - Legittimità - Sussiste - Violazione art. 1 del d.l. n. 106/2005 - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 35 del 26 maggio 2008).	118
RISCOSSIONE - Cartelle di pagamento - Termini - Legge n. 156/2005 - Applicabilità - Disciplina transitoria applicabile alle cartelle di pagamento emesse prima della entrata in vigore del d.l. n. 106/2005. Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 71 del 22 aprile 2008). <i>Nota della dott.ssa Marta Basile.</i>	119
RISCOSSIONE - Ingunzione fiscale di pagamento - Omessa motivazione - Nullità insanabile - Consegue. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 174 del 27 novembre 2008).	127

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2009</i>	231
	Pag.
RISCOSSIONE - Fermo amministrativo - Art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 - Provvedimento collegato alla riscossione dei tributi - Giurisdizione tributaria - Sussistenza - Provvedimento collegato a crediti non di natura tributaria - Fattispecie in tema di credito ENPAM - Giurisdizione ordinaria - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. V, Sent. n. 145 del 20 giugno 2008).	127
RISCOSSIONE - Fermo di beni mobili - Motivazione - Necessità - Interferenza sulla capacità produttiva dell'azienda del contribuente - Illegittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIII, Sent. n. 130 del 31 luglio 2007).	127
RISCOSSIONE - Provvedimento di iscrizione di ipoteca - Giurisdizione tributaria - Sussistenza limitatamente alle ragioni attinenti ai crediti erariali. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 373 del 24 aprile 2008).	129
RISCOSSIONE - Ipoteca iscritta a garanzia di crediti per sanzioni amministrative in materia doganale - Contenzioso - Giurisdizione della Commissione tributaria - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV, Sent. n. 85 del 13 giugno 2008).	129
RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Istanza di dilazione del pagamento presentata all'Ufficio impositore entro il termine indicato dall'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973 - Conoscenza da parte del concessionario - Esecuzione dell'iscrizione - Illegittimità. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VII, Sent. n. 640 del 29 ottobre 2008).	130
PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato esterno - Efficacia nelle controversie tra le stesse parti e scaturenti dalla medesima attività di indagine - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 18 del 29 febbraio 2008).	131
PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza penale di assoluzione - Efficacia del giudicato nel processo tributario - Condizioni e limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 236 del 17 novembre 2008).	131
PROCESSO TRIBUTARIO - Accertamento imposte - Intervenuta formazione del giudicato esterno - Efficacia in ordine agli accertamenti successivi - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 96, parte II, dell'8 gennaio 2008). <i>Nota dell'avv. Antonio Damascelli.</i>	131
PROCESSO TRIBUTARIO - Provvedimento di diniego su istanza di interpello per la disapplicazione di norme antielusive relative alle società non operative - Impugnazione - Inammissibilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 152 del 26 giugno 2008).	135
PROCESSO TRIBUTARIO - Istanza di disapplicazione di norme antielusive - Provvedimento di rigetto dell'istanza - Impugnabilità dinanzi al Giudice tributario - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II, Sent. n. 479 del 12 novembre 2008).	136
PROCESSO TRIBUTARIO - Tributo riscosso in eccedenza - Rimborso d'ufficio - Art. 68 comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 - Inutile decorso dei 90 giorni - Sollecito da parte del contribuente - Necessità - Diniego dell'Amministrazione - Impugnazione ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 29, parte III, del 20 febbraio 2009).	136

	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO - Comunicazioni e notificazioni - Nella residenza o sede dichiarata o nel domicilio eletto - Efficacia - Effetti anche per i successivi gradi del giudizio - Conoscenza del nuovo domicilio del notificando - Irrilevanza - Notificazione in tale luogo - Nullità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 29 del 9 giugno 2008).	137
PROCESSO TRIBUTARIO - Accertamento - Definitività - Cartella di pagamento - Impugnazione - Limitazione ai vizi propri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 71 del 3 luglio 2008).	137
PROCESSO TRIBUTARIO - Cartella di pagamento per somme dovute e non versate - Impugnazione - Ambito e limiti - Eccezioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V, Sent. n. 26 del 19 maggio 2008).	138
PROCESSO TRIBUTARIO - Costituzione in giudizio della parte resistente - Costituzione tardiva - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 10 del 25 settembre 2008).	138
PROCESSO TRIBUTARIO - Giurisdizione - Contributo di utenza idrica dovuto al Consorzio per i prelievi di acqua - Cartella di pagamento - Impugnazione - Giurisdizione tributaria - Non sussiste - Giurisdizione ordinaria - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 100 del 17 giugno 2008).	139
PROCESSO TRIBUTARIO - Istanza cautelare - Trattazione della controversia nel merito - Esclusione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 113 del 23 ottobre 2008).	139
PROCESSO TRIBUTARIO - Ordine delle questioni da decidere - Questione di merito - Assorbente rispetto ad ogni altra anche processuale. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 10 del 4 marzo 2008).	139
PROCESSO TRIBUTARIO - Connessione oggettiva delle controversie - Ricorso in appello a firma di più soggetti - Ammissibilità - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 45, parte I, del 28 maggio 2008).	141
PROCESSO TRIBUTARIO - Principio della prova - Divieto di prova testimoniale - Dichiarazioni di terzi - Utilizzo - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 63, parte II, del 15 maggio 2008).	141
PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Inammissibilità dell'appello per mancanza della prescritta autorizzazione - Non sussiste - Anteriorità dell'autorizzazione - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 372 del 28 dicembre 2007).	142
PROCESSO TRIBUTARIO - Poteri del giudice - Delibera della Giunta comunale illegittima - Disapplicazione - Sussiste - Accertamento consequenziale - Nullità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 314, parte II, del 25 gennaio 2008).	142
PROCESSO TRIBUTARIO - Cessazione della materia del contendere - Presupposto - Fattispecie. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 29, parte II, del 20 febbraio 2009).	142

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2009</i>	233
	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO - Contributo unificato per gli atti giudiziari della categoria dei ricorsi amministrativi - Relative controversie - Legittimazione passiva - Spetta al Tribunale amministrativo regionale - Disposizioni di legge per l'aumento del contributo - Questione di legittimità costituzionale per supposto contrasto con l'art. 24 della Costituzione - Manifesta infondatezza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 111 del 7 maggio 2008).	143
CONDONO - Legge n. 289 del 2002 - Onere di conservazione della documentazione contabile - Sussistenza - Limite temporale: quarto anno successivo a quello della dichiarazione - Accertamenti e verifiche dell'Ufficio in ordine a rimborsi IVA - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 41 dell'8 luglio 2008).	143
CONDONO - Mancata notifica al contribuente di un provvedimento di diniego (anche per ritenuta invalidità della definizione) - Validità ed efficacia del condono - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 142 del 4 novembre 2008).	144
CONDONO - Definizione degli omessi versamenti di imposta ai sensi della Legge n. 289/2002 - Mancato pagamento delle rate successive alla prima - Validità ed efficacia della definizione - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I, Sent. n. 748 del 2 dicembre 2008).	144
CONDONO - Ipotesi di cui all'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 - Mancato pagamento di una o più rate - Inefficacia della definizione - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV, Sent. n. 417 del 24 ottobre 2008).	145
CONDONO - Legge n. 289 del 2002 - Possibilità di definire le c.d. liti potenziali - Mancata adesione al condono in assenza di cause ostative di carattere oggettivo - Conseguenze - Applicazione della proroga biennale per l'emanazione degli atti impositivi - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 27 del 6 marzo 2008).	145
CONDONO - Legge n. 289/2002 - Adesione alla definizione automatica dei redditi - Dichiarazione di revoca - Vizi della volontà - Rilevanza - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 29 del 18 aprile 2008).	146
CONDONO - D.l. n. 564 del 1994 convertito in Legge n. 656/94 - Validità subordinata al versamento di un terzo delle imposte dovute - Cartella di pagamento emessa per l'intero carico tributario - Sgravio disposto dall'Ufficio per i due terzi - Mancato versamento da parte del contribuente del terzo delle imposte dovute - Dichiarazione di parziale cessazione della materia del contendere - Legittimità - Annullamento della cartella - Non necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 50 del 24 aprile 2008).	146
CONDONO - Legge n. 413 del 1991 - Dichiarazione integrativa e versamento dell'imposta dovuta - Estensione all'imposta relativa alle "operazioni inesistenti" - Necessità - Mancanza - Applicabilità della proroga del termine di accertamento previsto dall'art. 57 della Legge suddetta. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 38 del 24 giugno 2008).	147

	Pag.
SANZIONI AMMINISTRATIVE - Cause di non punibilità - Versamento del tributo effettuato con uno o pochi giorni di ritardo - Non sanzionabilità - Dannosità del ritardo - Insussistenza - Applicazione del principio di non offensività - Legittimità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV, Sent. n. 62 del 28 maggio 2008).	148
SANZIONI AMMINISTRATIVE - Società di capitali - Violazioni contestate successivamente al d.l. n. 269/2003 - Responsabilità solidale dell'amministratore di fatto - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 67 del 10 aprile 2008).	149
 <b>Disposizioni tributarie di carattere generale</b>	
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Statuto dei diritti del contribuente - Termine dilatorio - Inosservanza - Conseguenze: Illegittimità dell'avviso di accertamento. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 67 dell'11 luglio 2008).	150
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Statuto dei diritti del contribuente - Ragionevole durata delle operazioni di verifica ex art. 12 - Superamento del termine e della proroga - Illegittimità - Sussiste - Nullità degli atti - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 96, parte I, dell'8 gennaio 2008).	150
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Statuto dei diritti del contribuente - Istanza di interpello - Ufficio competente. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V, Sent. n. 93 del 15 aprile 2008).	151
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Atti dell'amministrazione - Annullamento in via di autotutela - Reiterazione dell'atto - Divieto. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 35 del 13 maggio 2008). <i>Nota del prof. avv. Gianluca Selicato.</i>	151
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Solidarietà dei soggetti - Responsabilità del sostituto d'imposta - Limiti. (Comm. Trib. Puglia, Sez. II, Sent. n. 48 del 16 giugno 2008).	157
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Norme antielusive (art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973) - Applicazione nel periodo tra luglio e novembre (25) dell'anno 2000 - Inapplicabilità - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 148 del 7 novembre 2008).	158
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Dichiarazione dei redditi - Emendabilità - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V, Sent. n. 142 del 27 novembre 2008).	158

## AUTORI DELLE NOTE

	Pag.
Fabio Aiello - Prof. a contratto di Legislazione tributaria e politiche di incentivazione fiscale - Facoltà di Economia dell'Università di Bari - Sede di Brindisi - Giudice Tributario di secondo grado: <i>“Le problematiche ancora aperte dell'esenzione da ICI per i fabbricati posseduti dagli enti locali”</i> .	56
Marta Basile - Docente Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze - Dott.ssa di ricerca in Diritto tributario nella Università di Bari: <i>“Disciplina transitoria e termini di notifica della cartella di pagamenti”</i> .	119
Luigi Carbone - Avvocato Tributarista in Bari: <i>“Esenzione ICI per i coltivatori diretti: natura innovativa del presupposto”</i> .	64
Fabio Ciani - Avvocato Tributarista in Bari - Consigliere della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari - Università di Roma Tre: <i>“La «ristretta base azionaria» violata dal giudicato penale”</i> .	100
Giuseppe Ciminiello - Avvocato Tributarista in Bari - Pubblicista - Consigliere della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari: <i>“Fatture «soggettivamente» false, nuovi orientamenti della giurisprudenza”</i> .	30
Antonio Damascelli - Avvocato Tributarista in Bari - Presidente della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari - Consigliere dell'Ordine degli Avvocati di Bari - Direttore della Fondazione Scuola Forense Barese: <i>“L'efficacia espansiva del giudicato”</i> .	132
Rosanna di Francesco - Cultrice di Diritto Tributario - Università di Foggia: <i>“Soggettività passiva del socio receduto ai fini Tarsu: lettura alternativa di una motivazione macchinosa”</i>	70
Nicola Fortunato - Ricercatore in Diritto Tributario nella Università La Sapienza di Roma: <i>“L'incentivo all'esodo ed il divieto comunitario di discriminazione tra i sessi, tra incompatibilità ed interpretazione adeguatrice”</i> .	9
<i>“La presunzione di onerosità dei finanziamenti dei soci”</i>	19
Antonio Lattanzio - Dottore commercialista, dottore in giurisprudenza, revisore contabile in Bari e Trani: <i>“La valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario: problemi attuali e prospettive di riforma”</i> .	105
Marco Ligrani - Dottore commercialista - Tesoriere Unione Giovani Dottori Commercialisti di Bari e Trani: <i>“L'«avviso bonario» non può essere omesso”</i> .	112
Luca Lubelli - Avvocato Tributarista in Taranto - Dottore di ricerca in Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze nell'Università di Bari: <i>“Studi di settore: è rimessa al Collegio la valutazione della reale rilevanza delle incongruenze accertate?”</i> .	86
Luigi Quercia - Avvocato Tributarista in Bari - Consigliere dell'Ordine degli Avvocati di Bari - Vice presidente della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari: <i>“L'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa alle donazioni inferiori alla «franchigia»”</i> .	46
Gianluca Selicato - Ricercatore di Diritto Tributario nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Bari - Prof. di Diritto Tributario nella Facoltà di Economia dell'Università di Bari - Sede di Brindisi: <i>“La rinnovazione dell'atto impositivo tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo”</i> .	151
Antonio Uricchio - Preside della 2ª Facoltà di Giurisprudenza di Bari - Sede di Taranto - Ordinario di Diritto Tributario - Università di Bari - Docente Scuola Superiore del-	

	Pag.
l'Economia e delle Finanze - Coordinatore scientifico del Master in Diritto e Pratica Tributaria presso il Consorzio universitario Universus CSEI - Coordinatore del corso di dottorato in Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze: <i>"Riflessioni sul contenuto della motivazione degli avvisi di accentramento"</i> .	94
Maurizio Villani - Avvocato Tributarista in Lecce - Componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi: <i>"Il mancato ritiro dell'invito ad esibire la documentazione, ex art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, legittima il recupero dell'imposta, rendendo il rimborso indebito, sempre che il relativo procedimento di notificazione, ex art. 8 della Legge n. 890/1982, sia avvenuto correttamente"</i> .	37
<i>"Non sono assoggettabili ad imposta di registro quei provvedimenti che non intervengono nel merito del giudizio"</i>	50
<i>"La mancata indicazione del responsabile del procedimento alla luce della sentenza della Corte Costituzionale del 27 febbraio 2009, n. 58"</i> .	116

#### AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

DOTT. WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione

#### CONTRIBUTI DOTTRINALI

PROF. AVV. VICTOR UCKMAR, <i>La "forza" nell'esercizio della professione: il caso dei consulenti tributari</i>	5
PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO, <i>Le nuove modalità di notificazione degli atti riguardanti i tributi degli enti locali</i>	159
PROF. AVV. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA, <i>Sull'obbligo degli uffici periferici delle Agenzie fiscali ad acquisire dal superiore gerarchico l'autorizzazione a proporre appello innanzi alle Commissioni tributarie regionali</i>	176
PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA, <i>Prime riflessioni sulla legge delega sul federalismo fiscale</i>	190
DOTT. MARIO CICALA, <i>Il preavviso di fermo come atto impugnabile</i>	192
PROF. AVV. GIUSEPPE CORASANITI, <i>Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario nella recente giurisprudenza della Suprema Corte</i>	196
DOTT. WALTER CELENTANO, <i>In materia di termini di prescrizione e decadenza</i>	220

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA\***

	Pag.		Pag.
Sez. XI n. 58 del 25/05/2007	70	Sez. II n. 35 del 13/05/2008	151
Sez. XV n. 94 del 04/12/2007	104	Sez. I n. 63 parte I del 15/05/2008	84
Sez. XV n. 101 del 13/12/2007	103	Sez. I n. 63 parte II del 15/05/2008	141
Sez. XXIV n. 372 del 28/12/2007	142	Sez. V n. 26 del 19/05/2008	138
Sez. X n. 96 parte I del 08/01/2008	150	Sez. XIV n. 52 del 23/05/2008	83
Sez. X n. 96 parte II del 08/01/2008	131	Sez. IV n. 32 del 26/05/2008	92
Sez. XXIX n. 2 del 18/01/2008	64	Sez. IV n. 35 del 26/05/2008	119
Sez. XIV n. 2 del 25/01/2008	63	Sez. VI n. 45 parte I del 28/05/2008	141
Sez. XXIV n. 439 del 28/01/2008	99	Sez. VI n. 45 parte II del 28/05/2008	69
Sez. XXIX n. 8 del 13/02/2008	111	Sez. XI n. 22 del 09/06/2008	36
Sez. VII n. 76 del 13/02/2008	80	Sez. XI n. 26 del 09/06/2008	62
Sez. XXIX n. 15 del 29/02/2008	45	Sez. XI n. 29 del 09/06/2008	137
Sez. XXIX n. 17 del 29/02/2008	45	Sez. X n. 32 del 10/06/2008	52
Sez. XXIX n. 18 del 29/02/2008	131	Sez. XI n. 34 del 13/06/2008	36
Sez. II n. 12 del 04/03/2008	55	Sez. II n. 48 del 16/06/2008	157
Sez. II n. 10 del 04/03/2008	139	Sez. V n. 33 del 23/06/2008	16
Sez. I n. 22 del 06/03/2008	49	Sez. X n. 37 del 24/06/2008	35
Sez. I n. 23 del 06/03/2008	44	Sez. X n. 38 del 24/06/2008	147
Sez. I n. 25 del 06/03/2008	140	Sez. II n. 50 del 27/06/2008	85
Sez. I n. 27 del 06/03/2008	145	Sez. I n. 71 del 03/07/2008	137
Sez. XXIX n. 27 del 12/03/2008	114	Sez. X n. 41 del 08/07/2008	143
Sez. XXVII n. 83 del 08/04/2008	26	Sez. XIV n. 67 del 11/07/2008	150
Sez. XXIX n. 42 del 10/04/2008	56	Sez. XXII n. 509 del 18/08/2008	99
Sez. VI n. 20 del 18/04/2008	37	Sez. XI n. 54 del 05/09/2008	28
Sez. VI n. 29 del 18/04/2008	146	Sez. X n. 50 del 23/09/2008	19
Sez. XXIX n. 45 del 23/04/2008	62	Sez. XXVII n. 220 del 23/09/2008	28
Sez. I n. 50 del 24/04/2008	147	Sez. XXVII n. 214 del 23/09/2008	63
Sez. VII n. 13 del 07/05/2008	94	Sez. VIII n. 8 del 25/09/2008	49
Sez. I n. 55 del 08/05/2008	114	Sez. VIII n. 6 del 25/09/2008	92

\* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

	Pag.		Pag.
Sez. VIII n. 5 del 25/09/2008	25	Sez. XXVII n. 274 del 11/11/2008	53
Sez. VIII n. 10 del 25/09/2008	138	Sez. XXVII n. 264 del 11/11/2008	98
Sez. X n. 60 del 07/10/2008	85	Sez. XXIV n. 236 del 17/11/2008	131
Sez. II n. 63 del 07/10/2008	111	Sez. XXVII n. 284 del 26/11/2008	15
Sez. I n. 101 del 09/10/2008	91	Sez. IV n. 1 del 12/01/2009	84
Sez. XXII n. 310 del 17/10/2008	48	Sez. XXVII n. 21 del 27/02/2009	93
Sez. I n. 113 del 23/10/2008	139	Sez. X n. 24 del 17/03/2009	46

**COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI\***

<b>BARI</b>	pag.	<b>BRINDISI</b>	pag.
Sez. XXIII n. 130 del 31/07/2007	127	Sez. I n. 67 del 10/04/2008	149
Sez. XXIII n. 214 del 27/11/2007	26	Sez. II n. 82 del 16/06/2008	26
Sez. XV n. 314 parte I del 25/01/2008	61	Sez. V n. 115 del 16/10/2008	93
Sez. XV n. 314 parte II del 25/01/2008	142	Sez. V n. 137 del 21/11/2008	111
Sez. XIII n. 90 del 10/04/2008	116	Sez. V n. 142 del 27/11/2008	158
Sez. XIX n. 71 del 22/04/2008	119		
Sez. XIX n. 373 del 24/04/2008	129	<b>FOGGIA</b>	
Sez. XVI n. 107 del 06/05/2008	30		
Sez. XIII n. 111 del 07/05/2008	143	Sez. IV n. 100 del 17/06/2008	139
Sez. XIX n. 116 del 21/05/2008	85	Sez. IV n. 121 del 02/10/2008	50
Sez. XIV n. 62 del 28/05/2008	148	Sez. IV n. 174 del 27/11/2008	127
Sez. XIV n. 86 del 13/06/2008	18	Sez. IV n. 186 del 16/12/2008	97
Sez. XIV n. 85 del 13/06/2008	129		
Sez. V n. 145 del 20/06/2008	127	<b>LECCE</b>	
Sez. XIII n. 152 del 26/06/2008	135		
Sez. XIII n. 149 del 26/06/2008	55	Sez. V n. 93 del 15/04/2008	151
Sez. XIII n. 159 del 02/07/2008	9	Sez. II n. 350 del 18/06/2008	69
Sez. XIII n. 179 del 24/09/2008	104	Sez. IX n. 403 del 18/07/2008	18
Sez. IV n. 130 del 29/09/2008	115	Sez. IV n. 417 del 24/10/2008	145
Sez. IX n. 198 del 09/10/2008	28	Sez. II n. 479 del 12/11/2008	136
Sez. I n. 116 del 29/10/2008	112	Sez. II n. 483 del 12/11/2008	98
Sez. XV n. 142 del 04/11/2008	144	Sez. I n. 748 del 02/12/2008	144
Sez. XVI n. 291 del 06/11/2008	35	Sez. V n. 677 del 02/12/2008	30
Sez. XV n. 148 del 07/11/2008	158	Sez. IX n. 616 del 09/12/2008	69
Sez. XV n. 146 del 07/11/2008	115	Sez. IX n. 701 del 31/12/2008	16
Sez. XIV n. 187 del 24/11/2008	17		
Sez. XVI n. 9 del 16/01/2009	16	<b>TARANTO</b>	
Sez. XVI n. 29 parte I del 20/02/2009	17		
Sez. XVI n. 29 parte II del 20/02/2009	142	Sez. I n. 23 del 22/02/2008	51
Sez. XVI n. 29 parte III del 20/02/2009	136	Sez. VII n. 640 del 29/10/2008	130

\* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

Fotocomposizione, riproduzioni a scanner, stampa e legatura  
eseguite nel mese di giugno 2009 dalla  
LEVANTE EDITORI FIGLI DI MARIO CAVALLI srl - BARI (Italia)  
35, via Napoli - Tel. e Fax 080.5213778  
[www.levantebari.com](http://www.levantebari.com)  
e-mail: [levanted@tin.it](mailto:levanted@tin.it)

Stampato su carta avoriata "Palatina" delle Cartiere Miliani Fabriano SpA

**R**obertus de gal Constantinopolitanus Imperator Romanus despotus Thracie & Tarantini  
et dilectionem omnia. nunc propter fidelium orationes nostras Archiepiscopi et Capituli mee  
bonum non ex parte consuevit hinc ut ponit tres officiales laycos privilegatos  
ordinariis et quibusdam collectoribus et semper eorum nomine fuerunt exempti quorum  
est plura. nunc autem quoniam collectoribus et ordinibus civitatis prece gratia meo  
tur et possunt in apprensione cum em negare non possunt personas ipsorum rem  
est hinc et quibusdam emittit circulos deas et alias materias artis sue  
quere in leges cassant sibi apothecari et voluit ponere in apprensione labi  
et solut deas et alias, proles emittit et alias materias ex quibus dantur offi  
Et nunc prece ut eo super premissis dignemur de quibus iuris remedio  
firmiter et humiliter ampliare. Ea propter tam hinc premissis iustis et iuris  
cessi et plura ipsum in omnibus et per omnia obsequia ac mandata et  
tandem quod sunt prece in sua eadem tenent et humiliter obsequia nec in  
debita imperatoris eius remanere volumus premissis per curia in anno Gal  
Archiepiscopi hinc emittit prece legoribus et premissis et plura et firmo  
Anno septimo. Principis nunc

*In copertina:*

1353 agosto 23, Napoli. Roberto principe di Taranto, su richiesta dell'arcivescovo e del capitolo della chiesa di Bari, ordina al giustiziere di Terra di Bari di far rispettare un'antica consuetudine che consentiva l'esenzione dalle imposte reali e personali, tranne le collette ordinarie e generali, per il maestro di fabbrica, per l'architetto e per il dispensiere al servizio dell'arcivescovo di Bari.

(Archivio del Capitolo Metropolitano di Bari, Fondo pergamenaceo, n. 278).