



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO

delle

COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



1/2
2011

LEVANTE EDITORI - BARI



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO
delle
COMMISSIONI TRIBUTARIE
della **PUGLIA**

N. 1/2 - 2011

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

PRESIDENTE dott. Ennio Attilio Sepe

DIRETTORE dott. Francesco Giaccari

UFFICIO DEL MASSIMARIO

DIRETTORE

dott. Ennio Attilio Sepe

COORDINATRICE RESPONSABILE

dott.ssa Mariella Di Gennaro

REDATTORI MASSIME

prof. Nicola Bruni

dott. Walter Celentano

dott. Ennio Attilio Sepe

COORDINATORE

avv. Alessio Mattered

REDAZIONE

avv. Luigi Carbone

dott. Luigi Iacobellis

dott. Marco Ligrani

prof. avv. Gianluca Selicato

AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

dott. Walter Celentano

AUTORI DELLE NOTE E DEI CONTRIBUTI DOTTRINALI

dott. P. Ammirati, dott. F. Aiello, dott.ssa M. Basile, avv. F. Boccomino, avv. L. Carbone, gen. M. Carbone, prof. A. Carinci, dott. Walter Celentano, avv. P. Centore, avv. F. Ciani, dott. S. De Marzo, dott.ssa A. Delli Carri, dott. N. De Santis, prof. avv. F. d'Ayala Valva, dott. F. Ficara, prof. N. Fortunato, dott. L. Iacobellis, avv. A. Lattanzio, dott. M. Ligrani, avv. L. Lubelli, avv. M. Madio, avv. L. Quercia, dott. C. Sciancalepore, prof. avv. G. Selicato, dott. E. A. Sepe, 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.

A cura dell'Ufficio del Massimario della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, via Amendola, n. 162/1 - 70126 Bari - tel. 080.5467457 - fax 080.5467464 - E-mail: maria.digennaro@finanze.it, alessiomattered@gmail.com



Solvitur ambulando

Nota del curatore

Una nuova edizione del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*.

La pubblicazione, ideata e curata dall'Ufficio del Massimario della Commissione tributaria regionale della Puglia, al servizio degli operatori delle discipline fiscali alla ricerca degli orientamenti giurisprudenziali locali, contiene una selezione ragionata delle massime più interessanti in punto di diritto delle nostre Commissioni di merito, impreziosite da note a sentenza e contributi di accademici, professionisti e studiosi delle discipline tributarie.

In questo numero pubblichiamo 156 massime, di cui 92 della Commissione tributaria regionale e 64 delle Commissioni provinciali di Bari, Brindisi, Foggia, Lecce e Taranto, tratte da sentenze e ordinanze depositate tra il 2010 e il 2011.

Si conferma il metodo già presente negli scorsi numeri. Le massime sono state suddivise nei diversi capitoli: Imposte sui redditi, Irap, Iva, tributi indiretti, diritti e tributi locali, procedimento e contenzioso, disposizioni tributarie di carattere generale, oltre la consueta sezione dedicata a brevi contributi di dottrina, selezionati tra quelli di particolare attualità.

Come noto, il Massimario è presente sul sito del Centro ricerche e documentazione economica e finanziaria (www.cerdef.it). Le massime pubblicate sono selezionate tra quelle che alimentano la banca dati istituzionale *on line* del Ministero dell'economia e delle finanze (<http://def.finanze.it/>), consultabile liberamente e gratuitamente dalla generalità dei contribuenti, secondo l'intento della norma di previsione.

Si evidenzia, a questo proposito, come tutte le decisioni massimate nel presente volume, siano disponibili, in formato elettronico e in versione integrale, nella banca dati "*documentazione economica e finanziaria*": ove mai il lettore avesse necessità di reperire, oltre alla massima, anche il testo della sentenza, potrà agevolmente effettuare la ricerca e il successivo download del documento.

Nato timidamente otto anni or sono, il Massimario giunge oggi alla sua decima pubblicazione cartacea.

Il "*nostro*" Massimario, dove l'aggettivo giustifica una punta d'orgoglio, è cresciuto anno dopo anno al di là delle aspettative di quanti, pur confidando nell'entusiasmo e nell'immaginazione quale fonte creatrice, hanno contribuito a gettarne le fondamenta, animati dal desiderio, che al tempo è convinzione, della diffusione della "cultura della giurisdizione".

La pubblicazione è così divenuta privilegiato osservatorio sull'evoluzione del diritto giurisprudenziale tributario, nonché specchio fedele dell'operato dei giudici tributari pugliesi.

Apprezzamenti per l'iniziativa giungono dalle Università, dai vertici della Giustizia tributaria, dalle altre Commissioni, dagli Ordini professionali, dalla Scuola superiore dell'economia e finanze: è questa l'unica linfa che alimenta le energie e fornisce gli stimoli necessari per continuare, pur tra le mille difficoltà organizzative e di risorse, il cammino intrapreso.

Nell'ambito di una disciplina oggi più che mai oggetto di asistematici interventi legislativi e giurisprudenziali, siamo convinti che l'apporto della Rivista appaia particolarmente significativo e che stimoli il dibattito su questioni attuali del sistema fiscale.

Un sentito ringraziamento rivolgiamo alle Istituzioni e agli Ordini professionali pugliesi, da sempre sensibili alla nostra iniziativa.

Nei suoi dieci numeri ed otto anni di vita, il Massimario ha visto la partecipazione di oltre 60 Autori: a tutti loro desideriamo esprimere la nostra riconoscenza. In particolare al Prof. Antonio Uricchio, il cui entusiasmo nei confronti dell'idea, fin dai suoi albori, ha nutrito il nostro lavoro, e al Cons. Walter Celentano, la cui dedizione e passione lo hanno reso un imprescindibile punto di riferimento per la redazione.

Esprimiamo, infine, viva gratitudine nei confronti dei tanti che a vario titolo hanno saputo contribuire allo sviluppo della Rivista e, soprattutto, hanno creduto in un progetto cresciuto "strada facendo".

È questo l'auspicio e il monito che il brocardo in apertura, sotto l'egida del saggio gufo, rammenta.

Bari, luglio 2011

alessio màttera

Riflessioni sul percorso di attuazione del nostro sistema tributario

PROF. AVV. VICTOR UCKMAR

Professore Emerito dell'Università di Genova
Presidente del Centro di Ricerche Tributarie dell'Impresa
presso l'Università Bocconi di Milano

Ho radicato nel sangue quanto ammoniva mio padre Antonio nella presentazione (1926) della rivista “Diritto e Pratica Tributaria”, e cioè che, per attuare un sistema tributario ordinato e democratico, condizione essenziale è l'apparato del contenzioso a tutela del contribuente e della stessa Amministrazione finanziaria. In allora erano operanti le Commissioni istituite con legge 14 luglio 1864, n. 1850 per la sola imposta di ricchezza mobile e successivamente con altri tributi, ma limitatamente alle questioni di estimazione semplice; le altre questioni erano di competenza del giudice ordinario. Tali Commissioni erano considerate di natura amministrativa.

La ricordata ammonizione, sempre affermata negli anni, sia pure a lunghe tappe, si sta realizzando. Un primo passo fu fatto negli anni 1936-37, con la istituzione delle Commissioni tributarie distrettuali e provinciali e la possibilità di ricorso alla Commissione Centrale nonché alla giurisdizione ordinaria (qui con esclusione delle questioni di estimazione semplice). Struttura del tutto inadeguata, giacché permaneva nelle Commissioni la origine amministrativa, la giurisdizione ordinaria lasciava scoperte le questioni di estimazione semplice ed il sistema era estremamente farraginoso (si arrivava, quando c'erano rinvii, ad una decina di gradi con lungaggini infinite).

La Costituzione repubblicana, mentre all'art. 102 disponeva che “non possono essere istituiti giudici straordinari e giudici speciali”, con la disposizione VI transitoria prevedeva che entro cinque anni dall'entrata in vigore si sarebbe provveduto alla revisione degli “organi speciali”; nulla fu provveduto per il contenzioso tributario. Ne nacque un palleggiamento fra Corte di Cassazione e Corte Costituzionale sulla natura della Commissione (organo amministrativo ovvero giurisdizionale), ma alla fine, anche per alcuni provvedimenti adottati dal Ministro delle Finanze (in allora l'on.le Giulio Andreotti), quale il divieto per il rappresentante dell'Amministrazione finanziaria di permanere in camera di consiglio, la Corte Costituzionale con sentenza 1974, n. 287, riconobbe la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Permanevano, peraltro, i difetti di indipendenza e di lungaggine del procedimento. E così con legge delega 1971, n. 825 e d.lgs. delegato 1972, n. 636, le Commissioni furono profondamente revisionate. L'*iter* fu ulteriormente perfezionato con legge delega 1991, n. 413 e con i d.lgs. 1992, n. 545 e 546. Di

fronte ad alcune incertezze della giurisprudenza, con le leggi 2001, n. 448 e 2005, n. 248, la competenza tributaria è stata estesa alla generalità della materia tributaria: e cioè alle “controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, comunque denominati”. Nel permanere di alcuni dubbi la Corte Costituzionale 2009, n. 238 e 2009, n. 14 ha dichiarato di competenza delle Commissioni rispettivamente la Tia e il Cimp mentre, con sentenza 2008, n. 64 ha affermato per le controversie sulla Cosap la competenza dell’Autorità giudiziaria ordinaria. E quindi permangono alcune incertezze in quanto il fulcro da decidere è se il prelievo abbia o meno natura di tributo.

Anche per le Commissioni, come del resto per tutti gli operatori, sono da affrontare grandi problemi interpretativi sia per la complessità della legislazione (nel sistema, nella formulazione e nel continuo cambiare) e anche perché la Cassazione sovente tradisce la funzione nomofilattica, con decisioni contrastanti anche a breve distanza e specie con l’adozione dell’“abuso del diritto”, per contrastare la elusione, ma a scapito della certezza.

Dobbiamo riconoscere un notevole miglioramento nell’operato delle Commissioni, tanto che il legislatore con legge 22 maggio 2010, n. 73, ha consentito, nonostante la pendenza in Cassazione, la definizione delle controversie laddove il contribuente nei due gradi dinanzi le Commissioni sia risultato vincitore.

Il percorso per l’attuazione di un *due process of law* potrebbe ritenersi pienamente concluso laddove i membri delle Commissioni fossero tutti giudici togati ed a tempo pieno. La materia è troppo complessa per cui occorre una preparazione di alto livello ed una dedizione completa che raramente è riconoscibile agli esterni che giustamente non debbono essere professionisti specializzati nella materia: ma l’indipendenza è in funzione anche della cultura e della preparazione specifica. E quindi, come da più parti auspicato, è tempo che componenti delle Commissioni siano giudici togati.

Per una migliore conoscenza dell’operato delle Commissioni tributarie è altamente meritoria l’iniziativa della Commissione tributaria regionale della Puglia, di pubblicare le massime delle decisioni, preziosa guida per gli operatori e gli studiosi. Auspico che le Segreterie di tutte le Commissioni tributarie regionali trovino i mezzi e soprattutto l’entusiasmo per seguire l’esempio di Bari.

IMPOSTE SUI REDDITI

IRPEF – Determinazione della base imponibile – Indeducibilità di costi e spese inerenti ad attività aventi rilevanza penale – Accertamento – Spetta al giudice tributario nella fase contenziosa.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Gianfreda – Relatore: Gualtieri). Sent. n. 53 del 18 febbraio 2010.

In tema di imposte sui redditi, la disposizione del comma 4 bis dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993, secondo la quale “non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato” è da interpretarsi nel senso che il giudizio circa la rilevanza penale (qualificazione come reato) dei fatti, degli atti o delle attività cui i costi e spese suddette ineriscano spetta, nella sede contenziosa, al giudice tributario secondo il suo prudente apprezzamento e le sue valutazioni sulla base delle circostanze date.

Nota del dott. Giovanni Fabio Aiello

Comunicazione di reato ed (in)deducibilità dei costi (il)leciti

La sentenza annotata esamina la portata del comma 4 bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537¹ il quale prevede che nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del Tuir, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti, «non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato»².

La norma è stata introdotta nell'ordinamento solo nel 2002, con la legge n. 289/02 (finanziaria 2003), ed è stata collocata, strutturalmente, dopo il

¹ Si tratta di una disposizione di legge che alcuni autori – I. CARACCIOLI, *La Cassazione non risolve il nodo dei proventi illeciti*, in “Il Sole-24 ore” del 10 marzo 1994 – sottolineano come sia stata recepita nel nostro ordinamento «sull'onda di indignazione popolare di fronte ai fatti di tangentopoli».

² Qualificata dottrina – R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in “Rassegna Tributaria”, n. 6/2004, pagg. 1941 e segg. – ha ritenuto che «la norma ha un evidente e contingente natura di “amplificazione della sanzione”, con una tassazione “al lordo” dei costi anziché al netto». Lo stesso autore giunge a distinguere tra «“costi illeciti per attività lecite”, “costi illeciti per attività illecite” e financo “costi leciti per attività illecite”».

comma 4, che tratta della tassazione dei proventi illeciti³ per cui sembrerebbe evidente l'intento del legislatore di dare sistematicità, consequenzialità ed organicità alla regolamentazione della tassazione di quei redditi scaturenti da comportamenti del contribuente connessi con violazioni di norme penali. L'uso del condizionale è d'obbligo poiché ritenere che vi sia netta separazione o piuttosto uno stretto collegamento tra il comma 4 ed il successivo comma 4 *bis* dell'art. 14, come si avrà modo di vedere, è questione molto dibattuta in dottrina.

Secondo alcuni⁴, invero, le disposizioni contenute nei commi 4 e 4 *bis* dell'articolo 14 della legge n. 537/93 dovrebbero essere considerate in maniera autonoma e separata, senza che vi si possa intravedere collegamento di alcun genere, in quanto nessun riferimento testuale, al di là della semplice collocazione della norma riguardante l'indeducibilità dei componenti negativi, posta immediatamente dopo quella della tassabilità dei proventi illeciti, permette di collegare la seconda alla prima, o, meglio, di ritenere che solo la preventiva applicabilità del comma 4 permetta di rendere operativo il divieto di deducibilità previsto dal successivo comma 4 *bis*.

Secondo altri⁵, invece, alla configurabilità autonoma delle due disposizioni in argomento si frapporrebbero ragioni di carattere sostanziale in quanto il legislatore, introducendo a distanza di dieci anni il precetto di cui al comma 4 *bis*, avrebbe voluto semplicemente porre rimedio ad un paradosso che si sarebbe potuto verificare allorquando, in caso di sequestro o confisca penale che avessero provocato un abbattimento dei proventi imponibili di un soggetto, questi avrebbe potuto comunque portare in deduzione i relativi costi, evidenziando così una riduzione del reddito imponibile o un incremento di per-

³ Il comma 4 dell'art. 14 della legge n. 537/93 stabilisce che «Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria».

⁴ S. SCREPANTI, *L'indeducibilità dei costi da reato*, in "Rassegna Tributaria", n. 3/2004, pagg. 958 e segg.; M. DALLA VECCHIA, *Confermata l'indeducibilità dei costi da reato sulla base della presentazione della notizia criminis al Pubblico Ministero*, in "Il fisco", n. 6/2009, fasc. 1, pag. 867, A. TOMASSINI, *Indeducibili i costi dell'attività penalmente illecite*, in "Corriere tributario", n. 14/2003, pag. 1139.

⁵ E. GRASSI, *L'inerenza dei costi e delle spese ai ricavi e ai compensi e l'indeducibilità dei costi dei proventi da reato*, in "Il fisco", n. 26/2005, fasc. 1, pag. 3969 e segg., E. GRASSI, *La storia infinita della tassazione dei proventi illeciti e dell'indeducibilità dei costi da reato: i nuovi interventi di prassi amministrativa, di giurisprudenza e di dottrina*, in "Il fisco", n. 45/2005, fasc. 1, pag. 6997 e segg., A. CAROTENUTO, *I costi da reato: quale ineducibilità?* in "Il fisco", n. 8/2007, fasc. 1, pag. 1138.

dite riportabili negli esercizi successivi⁶. Secondo questo secondo orientamento, quindi, il comma 4 *bis* deve essere letto in chiave necessariamente consequenziale al comma 4 e troverebbe applicazione solo in uno con quest'ultimo, quindi, unicamente in caso di tassazione dei proventi illecitamente conseguiti.

Il problema è stato affrontato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 42/E del 26 settembre 2005 ed è stato oggetto di arresti giurisprudenziali (ad oggi, solo di merito) contrastanti fra di loro; da ultimo, è intervenuta anche la Corte Costituzionale che, però, come si avrà modo di evidenziare in prosieguo, con l'ordinanza n. 73 del 2 marzo 2011 non si è pronunziata sulla questione, avendo preliminarmente ritenuto inadeguata la motivazione dei giudici remittenti.

Con il citato documento di prassi, l'Agenzia delle entrate, fondando le proprie conclusioni sull'interpretazione che conduce a rinvenire la netta separazione tra quanto statuito nel comma 4 e quanto disciplinato nel successivo comma 4 *bis* – interpretazione certamente più favorevole ai fini dell'incremento di gettito – ha precisato la portata innovativa del comma 4 *bis* ritenendo che il precetto ivi indicato trovasse applicazione solo in relazione ai costi e alle spese sostenuti a partire dall'1 gennaio 2003, data di entrata in vigore della legge n. 289/02⁷.

Ha quindi esaminato la particolare fattispecie in cui l'attività illecita dovesse coinvolgere solo uno o più “*fatti o atti*” nell'ambito dello svolgimento di una più ampia attività di impresa, precisando che, in tali casi, l'indeducibilità in questione riguarda sia i costi e le spese specificamente afferenti il “*fatto o atto*” illecito, sia una quota dei costi comuni riconducibili all'attività in generale, lecita ed illecita. In tal caso, secondo la circolare, la quota di componenti negativi indeducibili deve essere determinata con criteri di proporzionalità in relazione alla fattispecie esaminata.

Il documento di prassi evita, però, di analizzare approfonditamente il precetto di legge in quanto non precisa se la dizione contenuta nel comma 4 *bis*

⁶ Secondo S. CAPOLUPO, *Indeducibilità dei costi da attività illecita*, in “Corriere tributario”, n. 22/2006, pagg. 1728 e segg., la soluzione al problema si sarebbe potuta dare procedendo «*in funzione della casistica registrata nella prassi nella consapevolezza della impossibilità di affrontare e risolvere l'intera problematica in modo globale*».

⁷ Con ciò differenziandosi decisamente dalla natura interpretativa attribuita, anche in virtù delle costanti pronunzie del giudice di legittimità, al comma 4 dell'art. 14 della legge n. 537/1993. Il differente momento di efficacia temporale delle due norme è anche propedeutico all'Agenzia per affermarne la loro separazione e netta dicotomia.

in esame – “costi... riconducibili a fatti qualificabili come reato” – si debba riferire a tutti i costi comunque inerenti le attività criminali (attività illecite che si tassano, comunque, al lordo), ovvero si debba riferire ai soli costi direttamente sostenuti per la commissione di reati strumentali alla attività (attività illecite che subiscono la falcidia dei costi solo direttamente collegabili alla medesima attività).

Su tale aspetto si innesta una ulteriore perplessità che non risulta affrontata – questa volta non solo dalla prassi dell’Agenzia ma anche dalla dottrina – ma che potrebbe essere utile alla soluzione del problema appena esaminato e che si concretizza nella corretta individuazione dei componenti di reddito che devono ritenersi indeducibili.

Il legislatore, nel comma 4 *bis* dell’art. 14 in trattazione usa specificamente i termini “costi” e “spese”. Ergo, dal momento che i “costi” e le “spese” rappresentano due particolari *species* del più ampio *genus* costituito dai “componenti negativi di reddito”, se ne dovrebbe desumere che la limitazione alla deducibilità non dovrebbe sussistere per le altre tipologie di componenti negativi di reddito (interessi passivi, ammortamenti, accantonamenti, sopravvenienze passive, minusvalenze, ecc.) che certamente “costi” e “spese” non sono. D’altra parte, se lo stesso legislatore, nel comma 4 *bis* in questione avesse voluto estendere l’ineducibilità a qualsiasi elemento di riduzione dei proventi, anziché utilizzare i termini “costi” e “spese” ben avrebbe potuto utilizzare il termine, con accezione molto più ampia, di “componenti negativi di reddito”⁸.

Interpretando sotto questo profilo la disposizione, quindi, la limitazione alla deducibilità dovrebbe essere circoscritta unicamente ai soli “costi” e “spese” direttamente sostenuti per la commissione di reati strumentali alla attività e non alla totalità dei componenti negativi iscritti in conto economico.

Con la circolare richiamata, l’A.f. ha ritenuto che la trasmissione ai sensi degli artt. 331 e 347 c.p.c. della *notitia criminis* alla Procura della Repubblica possa essere elemento sufficiente per poter considerare indeducibili i componenti negativi di reddito, atteso che l’art. 14, comma 4 *bis*, della legge n. 537/1993, fa riferimento a fattispecie anche solo potenzialmente qualificabili come reato e non richiede che il fatto penalmente rilevante sia oggetto di una

⁸ Il legislatore tributario dimostra di ben conoscere la distinzione aziendalistica delle *species* all’interno del *genus* allorquando, all’art. 109 del Tuir, stabilisce che «I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente».

azione penale già avviata⁹, oppure sia stato già accertato con sentenza di condanna¹⁰.

In conseguenza di tanto, quindi, nell'ipotesi in cui a seguito dello svolgimento del processo il contribuente fosse condannato, rimarrebbero fermi gli effetti derivanti dalla constatata indeducibilità dei "costi" e "spese" collegati all'illecito accertato.

Al contrario, invece, verrebbe meno il presupposto per il recupero a tassazione componenti negativi di cui si tratta qualora, a seguito alla trasmissione della notizia di reato, in sede di indagini preliminari, il giudice dovesse disporre l'archiviazione ovvero allorquando, in caso di svolgimento del processo, si dovesse pervenire ad una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato. Verificandosi tali casi, gli uffici finanziari dovrebbero disporre l'annullamento dell'accertamento procedendo, su richiesta del contribuente o nell'esercizio dei propri poteri di autotutela, al rimborso delle maggiori imposte e delle sanzioni già versate.

In un quadro dottrinale che presenta un nutrito ed approfondito dibattito si riscontrano, ad oggi, pochissimi pronunciamenti giurisprudenziali che possano aiutare nell'interpretazione del comma 4 *bis* dell'art. 14 in esame.

Di recente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (sentenze n. 102 e n. 103, depositate il 15 novembre 2010) ha preliminarmente operato un distinzione tra indeducibilità dei costi per violazione del principio di

⁹ È evidente la preoccupazione dell'Agenzia delle entrate in relazione al verificarsi di eventuali termini prescrizionali o di decadenza per il recupero delle somme che sarebbero eventualmente dovute solo al termine del procedimento penale ed in caso di condanna. È stato fatto notare, F. TUNDO, *L'ineducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità ed interpretazione restrittiva*, che «I tempi dell'accertamento, e del giudizio, in sede penale sono notoriamente e sensibilmente più lunghi rispetto a quelli del giudizio tributario. Con il paradossale risultato che, in ipotesi, si potrebbe giungere ad una sentenza definitiva (eventualmente anche di legittimità) nel giudizio tributario molto prima della conclusione dell'iter del processo penale. Tale considerazione, in tutta evidenza, non può che deporre nel senso dell'assoluta incompatibilità della norma (anche nella sua interpretazione "edulcorata" dell'Amministrazione) rispetto ai principi generali dell'ordinamento».

¹⁰ L'Agenzia delle entrate specifica, altresì, che l'ineducibilità dei costi disposta dalla norma resterebbe ferma in tutti i casi in cui il giudice emette una sentenza penale di condanna o provvedimento ad essa equiparato in esito ai procedimenti speciali di cui al Libro VI del c.p.p., articoli 438 e seguenti (giudizio abbreviato, applicazione della pena su richiesta delle parti, giudizio direttissimo, giudizio immediato e procedimento per decreto). Il documento di prassi prosegue ritenendo e specificando che l'ineducibilità dei costi riconducibili al reato permanerebbe anche durante il periodo di sospensione condizionale dell'esecuzione della pena disposto dal giudice ai sensi degli articoli 163 e seguenti del c.p.p., e fino all'eventuale estinzione del reato.

inerenza (articolo 109 del Tuir) e indeducibilità per i costi da reato con la clausola di salvaguardia relativa all'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti (articolo 14, comma 4 *bis*) giungendo alla conclusione secondo la quale, in presenza di reato per l'utilizzo di manodopera irregolare, si deve ritenere lecita la deduzione dei costi della correlata retribuzione in quanto remuneratrice del lavoro lecito di terzi, costituzionalmente garantito. In pratica, quindi, secondo i giudici milanesi i costi riconducibili a reati devono considerarsi indeducibili soltanto se concernono attività da cui derivino ricavi illeciti, con ciò condividendo quell'interpretazione secondo la quale i due commi dell'art. 14 (4 e 4 *bis*) devono considerarsi complementari l'uno con l'altro.

La Commissione tributaria provinciale di Roma (n. 375 del 24-30 ottobre 2008), in maniera ancora più conservativa delle tutele del contribuente rispetto a quanto statuito dai giudici lombardi con la sentenza appena richiamata, ponendosi in contrasto con la posizione assunta dall'A.f. e giungendo a conclusioni diametralmente opposte a quelle della sentenza annotata, ha invece ritenuto che per giungere al disconoscimento dei componenti negativi di reddito di cui si tratta, la natura illecita delle operazioni debba essere dichiarata dal competente giudice penale e, dunque, non possa essere accertata dall'ufficio né, tanto meno, dalla Guardia di finanza.

Una diversa interpretazione della norma, secondo i giudici capitolini, giungerebbe a ledere il principio costituzionale di presunzione di innocenza sino alla condanna definitiva (art. 27), in quanto, riprendere a tassazione importi da ritenere indeducibili prima della pronuncia di una eventuale sentenza definitiva di condanna vorrebbe dire anticipare la sentenza di un giudice penale e, dunque, condannare prima del processo e comminare la sanzione prima di aver accertato la violazione. Diversamente argomentando, il semplice avvio di un'indagine preliminare varrebbe a qualificare ai fini fiscali un dato evento come "*reato*", in spregio di qualsiasi principio di diritto, primo fra tutti la presunzione di non colpevolezza.

I giudici laziali specificano, così allineandosi sul punto alle conclusioni alle quali è giunta la Ctr Lombardia con le sentenze in precedenza richiamate, che il disconoscimento dei costi ai fini fiscali, in presenza di operazioni illecite, deve ritenersi consentito solo quando l'operazione illecita è diretta all'ottenimento di vantaggi di natura fiscale e non anche quando l'operazione illecita, in nulla incidendo sotto l'aspetto fiscale, sottende diverse finalità.

A diverse conclusioni rispetto a quelle sinora evidenziate, invece, giunge la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ravenna (n. 113 del 24 settembre – 10 dicembre 2008, dunque, coeva di quella della Ctp di Roma) che non si preoccupa tanto di valutare se l'applicazione della norma in questione possa essere condizionata o meno dall'esistenza di una sentenza penale di con-

danna¹¹. La decisione della Ctp ravennate, infatti, si limita a ritenere corretta, in sostanza, quella interpretazione secondo la quale, eccettuata la collocazione strutturale del comma 4 *bis* in posizione immediatamente successiva a quella del comma 4, nessun altro elemento porta collegare i precetti statuiti dalle due norme per cui giunge a concludere che non esiste alcuna relazione di dipendenza diretta fra i commi 4 (disciplina dei proventi illeciti) e 4 *bis* (previsione della ineducibilità di costi da reato) dell'art. 14 della legge n. 537/93.

I giudici romagnoli, in verità in maniera alquanto sbrigativa e poco incisiva, hanno ritenuto di non approfondire la sollevata questione di legittimità del comma 4 *bis* dell'art. 14 della legge n. 537/93 per violazione dell'articolo 53 della Costituzione ritenendo semplicemente – sposando acriticamente l'indirizzo contenuto nella circolare n. 42/E dell'Agenzia delle entrate che viene esplicitamente richiamata sul punto – che *«l'ordinamento giuridico in tema di imposizione non classifica fra le voci del conto economico costi e spese derivanti da attività illecite e riconducibili a reati in relazione ai quali sia stata trasmessa al pubblico ministero notizie di reato»*.

La motivazione appare piuttosto criptica e avrebbe necessitato di più ampia trattazione e più approfondito esame anche in virtù del fatto che diverse Commissioni tributarie hanno ritenuto di dover rimettere al giudice delle Leggi la questione poiché ritenuta in contrasto con gli articoli 3 e 27, comma 2 e 53 della Costituzione.

La recente Sentenza della Ctr di L'Aquila (n. 33, udienza del 13 dicembre 2010, depositata il 7 marzo 2011), conferma l'orientamento assunto dalla Ctp di Ravenna. I giudici d'appello abruzzesi ritengono che *«l'ufficio abbia legittimamente operato e correttamente applicato la normativa in materia sia nel recupero dell'Iva e sia nel recupero dei costi impropriamente dedotti al sensi dell'art.14, comma 4-bis, della legge n. 537/93»*, precisando, così come hanno fatto i colleghi ravennati, che *«la disposizione si riferisce ad una fattispecie diversa da quella regolamentata nel precedente comma 4 che riguarda invece i proventi derivanti da fatti illeciti e che non è stato applicato alla fattispecie in quanto alla società non è stato contestato alcun provento illecito ma*

¹¹ In sede di commento alla sentenza della Ctp di Ravenna, A. VIGNOLI, *L'acquisto di merce rubata: quando la simmetria si interrompe*, in "Dialoghi tributari", n. 2/2009, pagg. 219 e segg., sottolinea come *«Non è nostra intenzione mettere in discussione l'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, solo che, visto il dilungarsi dei giudici sul ruolo della documentazione contabile, e considerato che è poi proprio sulla base della fittizietà delle operazioni che viene dato torto alla società contribuente, ci saremmo aspettati che i giudici spiegassero le ragioni che li hanno indotti a non prendere in considerazione le risultanze dell'azione penale, almeno per ciò che riguarda la formula adottata per disporre l'archiviazione (insussistenza del fatto, prescrizione, carenze probatorie, ecc...)»*.

la deduzione di costi e spese riconducibili a fatti o atti "qualificabili" come reato».

In sostanza, quindi, la Ctr di L'Aquila giunge a conclusioni analoghe a quelle alle quali perviene la sentenza annotata, statuendo l'indifferenza, ai fini tributari, dell'esistenza di una sentenza penale di condanna e, dunque, non ponendosi il problema della paventata summenzionata violazione dell'articolo 27 della Carta Costituzionale.

Rimanendo in tale alveo, occorre altresì ricordare che le ragioni della sospetta illegittimità costituzionale della norma con riferimento, questa volta, all'articolo 53 si fonderebbero sulla ripresa a tassazione dei componenti negativi che altererebbe la determinazione del reddito imponibile che non sarebbe più espressione della capacità contributiva del contribuente, cioè di quella potenzialità economica cui deve essere commisurato il prelievo fiscale in quanto condurrebbe alla tassazione dei soli componenti positivi senza consentire la deducibilità dei correlati componenti negativi¹²; il tutto, unicamente in virtù della *notitia criminis*. In sostanza, *«sottoporre ad imposizione un provento al lordo degli oneri necessari per conseguirlo è soluzione contraria all'art. 53 Cost., perché significherebbe sottoporre ad imposizione una ricchezza (in tutto o in parte) inesistente»*¹³.

Come già in precedenza accennato, però, con l'ordinanza n. 73/2011, depositata il 3 marzo 2011, la Corte Costituzionale ha rilevato vizi procedurali nella remissione operata dalla Commissione tributaria provinciale di Terni (in pratica, la Consulta ha ritenuto che non avendo il giudice tributario bocciato preventivamente alcuni elementi del ricorso del contribuente, non poteva sollevare la questione di legittimità costituzionale) e, quindi, ha ritenuto di non esprimersi nel merito per cui ha dichiarato la manifesta inammissibilità, per inadeguata motivazione sulla rilevanza, delle sollevate questioni di legittimità costituzionale del comma 4 *bis* dell'articolo 14, legge 537/93.

È stato osservato da autorevole e condivisibile dottrina in sede di primo

¹² È stato posto in evidenza – R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, cit., che «...proprio sotto questo profilo concernente i limiti della discrezionalità legislativa sul piano sanzionatorio» – la norma di cui al comma 4 *bis* in esame «dovrà essere esaminata prima o poi dalla Corte Costituzionale»; specificando, in altra parte dello stesso lavoro, che «la tassazione del reddito al netto dei costi non è una gentile concessione del legislatore di cui il contribuente debba essere 'meritevole', ma una caratteristica del concetto pre-giuridico di reddito, inteso correttamente al netto dei costi...» «salvi i casi in cui il legislatore vi deroghi in omaggio ad altri interessi, come la semplicità o speditezza della determinazione dei tributi, forfettizzando o escludendo elementi negativi di reddito, come avviene nei redditi fondiari, di capitale o di lavoro dipendente».

¹³ Così, F. TUNDO, *L'ineducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità ed interpretazione restrittiva*, cit.

commento alla pronunzia della Corte che «la debolezza dell'ordinanza risiede nella sua effettiva consistenza. Essa rappresenta infatti una mera pronuncia di rinvio sull'esame del merito della questione della deducibilità dei costi da reato» e che «l'indeducibilità e ripresa a tassazione di costi per la loro riferibilità astratta a reati, benché non accertati con sentenza di condanna irrevocabile, si rivela come strumento inadeguato, perché, volendo legare il giudizio tributario a quello penale, occorrerebbe subordinarlo alla sentenza penale definitiva, in una sorta di rovesciamento della regola della cosiddetta pregiudizialità tributaria»¹⁴.

Risulta, comunque, che altri giudici (Ct Verona) abbiano rimesso la questione alla Corte Costituzionale per cui, al cospetto di un variegato e disarticolato intreccio di interpretazioni, stante l'assenza del legislatore che sarebbe dovuto da tempo intervenire per scrivere la parola fine sull'annosa *querelle*, non resta che attendere il pronunciamento del giudice delle Leggi per la soluzione dei numerosi problemi posti sul tappeto.

IRPEF – Cessione di azienda a titolo oneroso – Corrispettivo – Costituzione di una rendita vitalizia – Plusvalenza – Tassabilità con riguardo al momento della stipulazione del negozio – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 38 del 6 maggio 2010.

La cessione di una farmacia il cui corrispettivo consista nella costituzione di una rendita vitalizia a favore del cedente dà luogo, come fattispecie particolare del genere “cessione di azienda” a titolo oneroso, alla realizzazione di una plusvalenza, con riferimento al valore di avviamento, che è imputabile al cedente medesimo al momento della stipulazione del contratto, atteso che è in tale momento che il suddetto corrispettivo deve reputarsi conseguito¹.

Nota redazionale

¹ Puntuale e corretta ricostruzione della fattispecie negoziale e della sua disciplina tributaria che trova riscontro in numerosi precedenti giurisprudenziali ai quali il collegio mostra di essersi attenuto, Cass. n. 905 e n. 2807 del 2002, n. 1214 del 2001 nonché Cass. n. 10801 del 2007: “In tema di Irpef, ai fini della determinazione del red-

¹⁴ E. DE MITA, *Sui costi da reato un meccanismo senza fondamenti*, in “Il Sole 24 ore” dell'8 maggio 2011, pag. 20.

dito d'impresa, è configurabile una plusvalenza da avviamento commerciale, ai sensi dell'art. 54, comma terzo, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, anche nel caso di cessione a titolo oneroso di un'azienda il cui corrispettivo sia rappresentato dalla costituzione di una rendita vitalizia: ai fini dell'imputazione del corrispettivo, occorre infatti considerare il momento di stipulazione del contratto, ai sensi dell'art. 75 del d.p.r. n. 917 cit., tenendo conto della natura intrinsecamente onerosa e della configurazione giuridica dell'atto traslativo, e prescindendo da clausole estranee al tipo contrattuale, senza che assuma alcun rilievo il carattere aleatorio della rendita, comunque determinabile sulla base delle tabelle di capitalizzazione risultanti dalla normativa fiscale".

Unico "neo" assolutamente influente tanto sulla *ratio decidendi*, costruita intorno alla corretta individuazione della fattispecie negoziale, quanto sul dispositivo, l'aver trattato (seguendo sul punto l'erronea tesi dell'appellante) in termini di *ultrapetizione* una questione di qualificazione giuridica del rapporto. Sembra allora opportuno ricordare che, secondo giurisprudenza decennale consolidata, giacché la qualificazione giuridica del contratto o del rapporto compete esclusivamente al giudice, non può configurarsi rispetto ad essa un vizio di *extra* o di *ultrapetizione*. Nel caso di cui alla sentenza, rispetto alla qualificazione giuridica come donazione che il primo giudice aveva riconosciuto al contratto non poteva fondatamente dedursi un vizio di *ultrapetizione* con l'argomento che tale qualificazione costituiva "*un dato fattuale non dedotto in giudizio*": allegazione questa due volte erronea, sia perché spettando quel potere di qualificazione giuridica esclusivamente al giudice, "*l'indagine relativa alla qualificazione giuridica del rapporto controverso non può dar luogo al vizio di ultrapetizione*" (Cass. n. 2718 del 1976), sia perché la prospettazione che la parte avanzava circa la qualificazione del rapporto non costituisce certo un "dato fattuale", onde non muta "i fatti" e non incorre nel vizio di *ultrapetizione* il giudice che, nell'esercizio dei suoi poteri di qualificazione giuridica del rapporto, quella prospettazione disattenda.

IRPEF – Cartella di pagamento – Imposte rivenienti da dichiarazione – Impugnazione – Dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma impositiva – Mutamento delle modalità dell'imposizione – Osservanza delle procedure e dei termini previsti dall'art. 2 del d.p.r. n. 322/98 – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 202 del 25 maggio 2010.

La contestazione di un debito tributario per un'imposta che si affermi non dovuta è soggetta alla prescrizione decennale e non al termine di cui all'art. 2 comma 8 del d.p.r. n. 322/98. Ne consegue che entro quel termine di prescrizione e attraverso l'impugnazione della cartella di

pagamento relativa all'iscrizione a ruolo di imposte afferenti ad una plusvalenza conseguita all'atto del conferimento di immobili in una società, il contribuente è legittimato ad avvalersi, nel contestare il debito di imposta, del diverso e più favorevole regime di tassazione che risulti applicabile per effetto della dichiarazione di illegittimità costituzionale della precedente disciplina impositiva, nel frattempo intervenuta.

Nota dell'avv. Luigi Quercia

Il termine per emendare la dichiarazione dei redditi

La sopravvenuta inesistenza di un debito tributario può essere rilevata non necessariamente mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, entro un anno dalla dichiarazione originaria come previsto dall'articolo 2, comma 8, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, ma anche oltre.

È questo il condivisibile principio affermato nella sentenza n. 202/10 dalla XXV sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia, la quale ha affrontato la delicata questione rappresentata dalla riduzione della base imponibile dichiarata a seguito di una successiva pronuncia di incostituzionalità di una norma tributaria.

Il fatto. In sede di modello Unico 2001 presentato per l'anno d'imposta 2000, un contribuente aveva dichiarato di aver percepito una plusvalenza a seguito della cessione di un suolo edificatorio di sua proprietà e l'aveva, pertanto, assoggettata ad Irpef, ai sensi dell'articolo 82 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo all'epoca vigente.

Tale norma, tuttavia, veniva dichiarata incostituzionale, con sentenza n. 328 del 9 luglio 2002, nella parte in cui non prevedeva che il valore di acquisto del suolo, oggetto di cessione, dovesse essere rivalutato in base all'indice dei prezzi al consumo. Il contribuente, tuttavia, non aveva operato tale rivalutazione e, conseguentemente, aveva dichiarato una base imponibile maggiore rispetto al dovuto; di qui, la scelta di ridurre spontaneamente l'imposta ancora da pagare, dell'importo pari alla differenza tra quanto dichiarato e quanto risultante dall'applicazione della sentenza della Consulta.

L'Agenzia delle entrate, tuttavia, in sede di liquidazione delle imposte derivanti dalla dichiarazione, ai sensi dell'articolo 36 *bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, riscontrava il minor versamento Irpef e procedeva, conseguentemente, alla relativa iscrizione a ruolo. La successiva cartella di pagamento veniva impugnata dal contribuente, il quale ne rilevava l'infondatezza, stante la non debenza del tributo, a seguito della ridetta dichiarazione di incostituzionalità. L'ufficio, tuttavia, in sede di costituzione in giudizio, replicava

che la sopravvenuta riduzione della base imponibile avrebbe dovuto necessariamente essere fatta valere con apposita dichiarazione integrativa, da presentarsi nel termine annuale previsto dall'articolo 2, comma 8, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322; il non averlo fatto, rendeva, pertanto, non più contestabile la pretesa, risultando, di conseguenza, dovuta la somma iscritta a ruolo.

L'emendabilità della dichiarazione. Superata definitivamente dalla giurisprudenza di legittimità, prima ancora che dalla dottrina più autorevole, la visione "restrittiva" che vedeva nella dichiarazione dei redditi una dichiarazione di volontà e non di scienza, appare, ormai, acquisito che la stessa, a tutti gli effetti e dopo la sua presentazione, rimane pur sempre ritrattabile, nell'ipotesi in cui il contribuente ritenga di non rivestire più, o di non aver mai rivestito, lo status di debitore dell'erario. Valga, sul punto, l'insegnamento della Suprema Corte, la quale ha, definitivamente, riconosciuto l'emendabilità di ogni dichiarazione *"affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione (...) quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico"* (sent. n. 4776/2011; conforme, sent. n. 2226/2011, sent. SS.UU. n. 15063/2002).

Non essendovi alcun dubbio, dunque, circa l'emendabilità della dichiarazione dei redditi, va ricordato che il contribuente può ritrattarne il contenuto, non solo, in sede – per così dire – amministrativa, ovverosia mediante l'innoltro, nelle forme prescritte, di una dichiarazione successiva a quella originaria, ma anche in sede contenziosa. Valga, ancora una volta, l'insegnamento della Suprema Corte, la quale ha evidenziato che *"la possibilità di emenda a errori di fatto o diritto commessi nella dichiarazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ex art. 38 del d.p.r. n. 602/1973, ma anche nella fase difensiva per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione"*.

Del tutto legittimo, pertanto, risulta il comportamento posto in essere dal contribuente in narrativa, il quale, con l'impugnazione della cartella, dunque in sede contenziosa, ha, di fatto, rettificato la propria dichiarazione dei redditi, avendo rilevato che la pronuncia di incostituzionalità della norma aveva comportato una riduzione della base imponibile dichiarata.

Resta, tuttavia, da domandarsi quale sia il termine entro il quale tale rettifica debba ritenersi ammissibile ed, in particolare, se tale termine vada, o meno, individuato in quello annuale previsto dall'articolo 2, comma 8, del d.p.r. 322/98.

Se è vero che il comma 8 bis dell'articolo 2 in discorso prevede che *"le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere*

errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare... non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo è altresì vero che il precedente comma 8, nel dettare le disposizioni di carattere generale in materia di emendabilità delle dichiarazioni, sancisce che "salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare... non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni."

Ebbene, appare evidente, giusta l'ampiezza dell'espressione "*errori od omissioni*" usata dal legislatore, che anche nell'ipotesi, in cui la dichiarazione integrativa comporti l'emersione di un risultato più favorevole per il contribuente, il termine entro cui presentare la stessa non può che coincidere con quello ordinario di accertamento previsto dall'articolo 43 del d.p.r. 600/73, pacificamente applicabile alle dichiarazioni – per così dire – "peggiorative".

Diversamente opinando, infatti, si perverrebbe ad una inammissibile, quanto illegittima, disparità di trattamento, sotto il profilo temporale, tra due contribuenti, i quali, ancorchè si trovino nella stessa situazione di fatto (ossia la presenza di una dichiarazione erronea) e nonostante, peraltro, l'acclarata emendabilità della stessa, finirebbero con il maturare un risultato, l'uno, più favorevole, l'altro, più sfavorevole.

Del resto, la stessa Avvocatura dello Stato, nel sollecitare l'ennesimo intervento da parte dell'Agenzia (poi avvenuto con la risoluzione n. 459/08), aveva riconosciuto che "*la riduzione ad un anno del termine per presentare la dichiarazione con esiti favorevoli al contribuente... potrebbe far nuovamente dubitare della costituzionalità del sistema per irragionevolezza della diversità dei termini*", il che conferma doversi escludere l'interpretazione più restrittiva sposata dall'ufficio.

Peraltro, l'unitarietà dei termini *de quibus* non priverebbe, comunque, il comma 8 *bis* della sua *ratio* sotto il profilo sistematico, consistente nella disciplina della compensabilità del credito eventualmente risultante dalla nuova dichiarazione. Invero, tale comma prevede espressamente che "*l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997*", il che rende evidente l'aver il legislatore voluto, con essa, limitare la compensabilità dell'eventuale credito alla sola ipotesi della dichiarazione a favore; conclusione, questa, che è pienamente giustificata – essa sì – dalle concrete modalità di utilizzo in compensazione dei crediti fiscali ex articolo 17 d.lgs. 241/97, che,

infatti, risulterebbe – di fatto – preclusa ove il credito dovesse emergere in epoca successiva alla presentazione della dichiarazione per l'anno seguente.

Tale conclusione trova concorde anche la Suprema Corte, la quale ha sottolineato che *“il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione (che deve necessariamente essere fissato, altrimenti resterebbe gravemente violato il principio della certezza dei rapporti giuridici) va individuato, nel silenzio del legislatore sul punto, in quello quadriennale stabilito, per la rettifica della dichiarazione da parte dell'ufficio, dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, termine da considerare, nel contesto del principio di parità e di bilanciamento delle posizioni, validamente operante anche per il contribuente”* Cass. Sent. n. 4236 del 2004). Ancora, in una precedente pronuncia, era stato, altresì, evidenziato che *“il rigoroso regime legale che regola il modo ed il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorchè l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, dovendosi riconoscere al contribuente – in un sistema improntato ormai, per l'effetto dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, ai principi della buona fede e della tutela dell'affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria – la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione”* (sent. 13484/07).

Appare evidente, pertanto, doversi escludere la tesi restrittiva che vede nell'anno il termine ultimo per la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente, dovendosi, viceversa, ammettersi l'esercizio di tale diritto nel più ampio termine previsto per l'esercizio dell'attività accertativa.

IRPEF – Prestazioni erogate agli iscritti dei vecchi fondi di previdenza – Assoggettabilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: E. Ancona). Sent. n.132 del 14 dicembre 2010.

Le prestazioni erogate agli iscritti del fondo pensione in forma di capitali, gestite dai cessati enti di previdenza complementare, non sono soggette a ritenuta fiscale a titolo di Irpef, atteso che i rendimenti originati dai capitali versati dagli iscritti medesimi, sono già assoggettati a tassazione attraverso la ritenuta alla fonte applicata a carico dell'ente erogante all'atto della riscossione dei frutti degli investimenti.

IRPEF – Pensione privilegiata in favore dei militari di leva – Esenzione dall'imposta – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 57 del 10 marzo 2011.

La pensione privilegiata ordinaria tabellare militare è esente dall'Irpef tanto per la sua natura risarcitoria (che la rende assimilabile alle pensioni di guerra) quanto in conseguenza della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 34 comma primo del d.p.r. n. 601/73 nella parte in cui non estende l'esenzione dall'Irpef alle pensioni privilegiate ordinarie tabellari spettanti ai militari di leva (C. Cost. sentenza n. 387 del 1989).

IRPEF – Agevolazioni – Rivalutazione dei suoli edificatori – Art. 7 della legge n. 488/01 – Mancato versamento ultima rata – Condizione ostativa al perfezionamento – Non è tale.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 77, parte I, del 2 luglio 2010.

Ai fini del perfezionamento della procedura di rivalutazione dei suoli edificatori, il mancato versamento dell'ultima rata può comportare la relativa iscrizione a ruolo ma non costituisce condizione ostativa, posto che l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento della prima rata.

Nota del prof. Nicola Fortunato***Considerazioni critiche in tema di rivalutazione delle aree edificabili***

La sentenza in rassegna affronta il tema della rivalutazione facoltativa del costo delle aree fabbricabili ai fini delle imposte sul reddito¹, ed in particolare si sofferma sugli effetti conseguenti al mancato pagamento delle rate dell'imposta sostitutiva successive alla prima.

¹ Per una analisi sistematica della normativa in questione, si rinvia a CASADEI, *Le rivalutazioni di aree e partecipazioni societarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 279.

In merito alla possibilità di rivalutare a fini fiscali i costi storici o i valori di acquisto delle partecipazioni sociali non quotate e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, occorre rilevare che nell'ultimo decennio si sono succeduti, talvolta accavallati, numerosi interventi legislativi in tal senso, tutti propagandati per la convenienza e per la eccezionalità della loro portata.

Già sulla convenienza occorre proporre qualche brevissima considerazione: le predette norme "agevolative", come noto, prevedono la rivalutazione del costo fiscalmente riconosciuto a valore di mercato delle aree fabbricabili a fronte di una imposta sostitutiva pari al 4 per cento di tale valore; ne consegue, pertanto, che la valutazione del vantaggio effettivo per il contribuente non può ridursi al mero confronto tra l'aliquota dell'imposta sostitutiva e quella invece ordinaria, in quanto la base imponibile nei due calcoli dell'imposta non coincide, poiché la prima è commisurata sull'intero valore di mercato dell'area edificabile, mentre la seconda, ovvero l'aliquota ordinaria, sebbene sicuramente sempre più elevata di quella agevolata, colpisce solo la – eventuale – plusvalenza della cessione. La *ratio* pertanto della possibilità di rivalutare le aree edificabili (ma analoghe considerazioni possono essere svolte in tema di partecipazioni sociali) consiste quindi in quella di mettere nel circolo imprenditoriale le aree edificabili che, possedute da tempo – talvolta da generazioni – da persone estranee alla dinamica delle imprese, hanno accumulato ingenti plusvalenze spesso anche solo a causa di una aggiornata destinazione urbanistica delle stesse; il tutto con la speranza che tali interventi possano contribuire a dare nuova linfa al settore edile-immobiliare.

Per quanto attiene all'eccezionalità di tale "agevolazione", basti considerare la carrellata di disposizioni che segue: l'originaria previsione dell'art. 7 della l. n. 448/2001 è stata poi prorogata dall'art. 4, comma 3, del d.l. n. 2009/2002, poi ulteriormente prorogata dalla legge di conversione n. 265/2002; poi è stata riproposta, in termini sostanzialmente identici, dall'art. 2, co.2, del d.l. n. 282/2002, conv. dalla l. n. 27/2003, salvo poi essere prorogata dalle modifiche introdotte dall'art. 39, co. 14-*undicies*, del d.l. n. 269/2003, conv. dalla l. n. 326/2003; poi ripresa ancora dall'art. 6bis del d.l. n. 355/2003, conv. dalla l. n. 47/2004, e successivamente prorogata dall'art. 1, co. 376, della l. 311/2004; e poi riproposta dall'art. 11 *quarterdecies*, co. 4, della d.l. n. 203/2005, conv. dalla l. n. 248/2005; ancora, è stata rinnovata con l'art. 1, co. 91, della l. n. 244/2007, e poi con l'art. 2, co. 229 e 230, l. n. 191/2009; ed infine, recentemente, riproposta dalla lett. dd) dell'art. 7 del d.l. n. 70/2011 (noto come "decreto sviluppo").

Appare ovvio, allora, che la rigorosa logica della tassazione delle plusvalenze "speculative" derivanti dalla cessione di immobili e delineata dall'art. 67 del vigente Tuir (in linea a quanto storicamente previsto in materia di red-

diti diversi) abbia di fatto perso di incisività, atteso le frequenti occasioni offerte per rivalutare con una aliquota particolarmente favorevole il costo di acquisto dei terreni edificabili, nonché la facoltà di una tassazione scontata (stante l'imposta sostitutiva prevista nella misura ora del 20%) per le plusvalenze derivanti da cessioni di fabbricati e di terreni non edificabili introdotta dall'art. 1, co. 496-498, della l. n. 266/2005.

Ciò premesso sotto il profilo della sistematicità della disposizione in questione, la massima in commento affronta un tema di dettaglio ma che assume particolare interesse per i contribuenti: come innanzi accennato, le diverse norme sopra richiamate prevedevano (e prevedono tuttora, con riferimento alle novità introdotte con il decreto sviluppo) che l'imposta sostitutiva potesse essere assolta in unica soluzione, ovvero in tre rate di uguale importo, con la previsione in tal caso di specifici interessi in danno delle rate successive alla prima. La questione affrontata nel caso di specie concerne l'ipotesi che il contribuente abbia regolarmente versato solo la prima rata, e quindi si concentra sul perfezionamento o meno della rivalutazione.

Sul punto occorre accennare come risulti frequente in ambito tributario che l'accesso da parte del contribuente a istituti che a vario titolo prevedono l'esborso di somme non ordinarie sia accompagnato dalla possibilità di dilazionare tale pagamento – per un periodo che varia nelle diverse norme –, ovviamente a fronte della corresponsione di interessi.

E ciò a prescindere dalla tipologia – ed aggiungiamo, dalla meritevolezza sotto il profilo etico – dell'interesse coltivato dal contribuente, che può spaziare ad esempio dalla definizione per adesione di un avviso di accertamento ricevuto, ovvero dalla definizione per condono di una intera annualità, al ravvedimento per imposte non regolarmente versate, al conseguimento di una fattispecie agevolativa, come nel caso di specie; e tralasciando, peraltro, le ipotesi di rateizzazione previste in materia di riscossione, importanti per il loro impatto sociale ed economico, ed attualmente oggetto di diffusi attacchi polemici.

In tutti casi il pagamento della prima rata risulta indispensabile per il perfezionamento della fattispecie: d'altra parte questo primo pagamento rappresenta l'elemento fattuale che meglio manifesta la volontà del contribuente di optare verso una particolare soluzione del proprio rapporto con il fisco, e probabilmente segna quel minimo di "buona fede" che deve regolare – sempre e nei due sensi – il rapporto contribuente-Amministrazione finanziaria.

In merito, invece, all'eventuale inadempimento delle altre rate, le conseguenze sono riconducibili, a seconda delle fattispecie, sostanzialmente a due soluzioni normative: la prima riconosce il perfezionamento della fattispecie già con il solo versamento della prima rata, fermo restando evidentemente la

possibilità per la parte pubblica di attivarsi per la riscossione delle rate non onorate; l'altra soluzione, più rigorosa, condiziona il perfezionamento di cui si discute al pagamento dell'intera somma dovuta.

La distanza tra le due previsioni appare notevole, e denota la diversa valutazione di due esigenze contrastanti: da un lato, infatti, vi è la necessità pratica di consolidare gli effetti della scelta operata dal contribuente senza attendere l'adempimento dell'ultima rata, anche perché talvolta tali effetti sono a loro volta posti a fondamento di altre conseguenze di natura fiscale che altrimenti occorrerebbe in qualche modo sospendere; dall'altro, vi è l'esigenza di non concedere benefici, o più in generale situazioni che possono ridimensionare la pretesa tributaria o limitare l'efficacia del potere di verifica, prima che venga incassato interamente – almeno – quanto la norma agevolativa dispone, nello schema logico secondo il quale si può accettare di concedere al contribuente una riduzione – anche solo potenziale ed ipotetica – del proprio debito ma solo a fronte di una entrata definitiva e tempestiva, ancorché in misura premiale.

In passato la contrapposizione tra le due esigenze di cui sopra è stata risolta con l'obbligo per il contribuente di supportare con una adeguata garanzia bancaria o assicurativa il pagamento delle rate successive, ma tale soluzione ha incontrato difficoltà pratiche connesse con la diffidenza da parte del sistema creditizio a garantire la dilazione di debiti di contribuenti con espliciti problemi di liquidità.

Sotto il profilo sistematico, la soluzione tra le due soluzioni alternative di cui sopra si risolve agevolmente nei casi concreti mediante la mera analisi letterale della norma di volta in volta applicata: in tal senso si è infatti espressa sia la prassi che giurisprudenza, per le quali il perfezionamento della fattispecie è sotteso al pagamento di tutte le rate solo allorquando la norma si esprime espressamente in tal senso.

Così, ad esempio, è stato ritenuto sufficiente il pagamento della sola prima rata per il perfezionamento dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (v. circ. 21/02/2003, n. 12/E), per l'estinzione del giudizio per conciliazione giudiziale (v. risposta min. 14/12/1999), per il perfezionamento dell'accertamento con adesione (circ. 28/06/2001, n. 65/E/2001/120414), per il

² Occorre a tal proposito segnalare incidentalmente il contrasto interpretativo sorto con riferimento alle definizioni agevolate di cui alla legge n. 289/2002: infatti, sebbene nel corpo di tale unico intervento normativo siano stati previsti diversi istituti dalla natura eccezionale, solo per una parte di questi è stato espressamente precisato – in riferimento al meccanismo di rateizzazione – che la definizione viene perfezionata (ed i relativi benefici vengono conseguiti definitivamente dal contribuente) con l'effettuazione degli adempimenti essenziali e con il versa-

perfezionamento delle definizioni agevolate di cui alla legge n. 289/2002².

Alla luce di quanto sopra esposto appare, pertanto, scontata la conclusione raggiunta dalla sentenza in rassegna: mancando, infatti, nell'art. 7 della l. n. 488/2001 (e si aggiunge, anche in tutte le analoghe disposizioni successive) qualsiasi riferimento al versamento dell'intera imposta sostitutiva a pena di inefficacia dell'istanza del contribuente, la rivalutazione al valore di perizia delle aree edificabili si deve intendere perfezionata al pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva³.

In tal senso si era, peraltro, espressa anche la stessa Amministrazione finanziaria, secondo la quale "l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata"⁴.

Strettamente connesso al profilo del perfezionamento della rivalutazione è quello più delicato della definitività (*rectius*, della revocabilità) della stessa: su tale aspetto sono emerse problematiche non ancora definitivamente risolte e che la giurisprudenza di merito sta affrontando non in senso univoco⁵.

Un caso estremo è rappresentato dalla possibilità, o meno, per gli eredi di revocare la rideterminazione del valore di un terreno fabbricabile operata dal

mento delle somme corrispondenti all'ammontare della prima rata; nulla, invece, viene specificato per la procedura relativa agli omessi versamenti contenuta nell'art. 9-bis e definizione agevolata dei carichi di ruolo pregressi ex art. 12.

Sono stati pertanto proposti due scenari interpretativi, come quasi sempre accade quando una formulazione, presente in più disposizioni aventi la stessa finalità, viene invece omessa in una ulteriore disposizione apparentemente regolata dalla stessa logica: da un primo angolo visuale è stato sostenuto che se gli artt. 9-bis e 12 non ripetono la regola, la volontà del legislatore deve essere in senso diverso (*ubi noluit, tacuit; ubi voluit, dixit*). Dall'altro angolo prospettico, esattamente opposto al primo, si è argomentato che l'ininfluenza – al fine della definizione – delle omissioni di versamento delle rate successive alla prima assurge al rango di regola caratterizzante il sistema normativo di tutte le definizioni agevolate proposte dalla l. n. 289/2002, con la conseguenza che detta regola dovrebbe applicarsi sempre e comunque anche nel silenzio della singola disposizione fin quando non venga diversamente stabilito. In senso favorevole a tale ultima impostazione, che si condivide, cfr. Comm. trib. prov. Brindisi, 16 marzo 2007, n. 38/5/07; Comm. trib. prov. Salerno, 26 gennaio 2007, n. 36. In dottrina, v. BASILAVECCHIA, *Il perfezionamento della definizione mediante condono ex art. 9-bis della legge n. 289/2002 in GT*, 2005, 852, GLENDI, *"Non inefficacia" dei condoni per mancato versamento dei ratei*, in *Corr. Trib.*, 2005, 2964.

³ Il perfezionamento è comunque sempre condizionato al versamento nella quantificazione "corretta" della prima rata: In tal senso Comm. trib. prov. Treviso, 6 luglio 2010, n. 59.

⁴ Circ. 4 agosto 2004, n. 35/e. In senso conforme, Direzione regionale dell'Emilia-Romagna, nota 11 maggio 2006.

⁵ Basti accennare alle opposte conclusioni raggiunte da Comm. trib. prov. Brescia 27 novembre 2009, n. 124 e 12 gennaio 2010, n. 2.

de cuius, che aveva versato solo la prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta: nella fattispecie, infatti, il caso ipotizzato si caratterizza per la circostanza che a fronte dei versamenti dell'imposta sostitutiva, parte dei quali a carico degli eredi, vi è la certezza che l'originaria rivalutazione operata dal *de cuius* non potrà riflettersi in alcun effetto positivo né sul *de cuius* né sui suoi eredi, stante la previsione generale secondo la quale il costo storico dei beni ricevuti dagli eredi è allineato al loro valore dichiarato in successione, e ciò a prescindere dal costo storico che gli stessi rilevano in capo al dante causa.

La fattispecie verte in sostanza sulla revocabilità della istanza di rivalutazione fino a quando il bene rivalutato non viene ceduto, almeno in una fattispecie – come quella in questione – nella quale il contribuente ha inutilmente optato – a pagamento – per un regime agevolato di cui non può usufruire. La soluzione che si propone, tuttavia, non sfugge alle considerazioni sopra esposte ed alla ulteriore sottolineatura che l'agevolazione di cui si discute consiste nella rivalutazione del costo storico e non in uno “sconto” sulla tassazione della plusvalenza da cessione, anche se appare evidente che il primo effetto assume interesse per il contribuente solo in quanto strumentale al secondo. In altri termini, si è convinti che chi opta per la rivalutazione deve valutare anche il rischio di non poter usufruire dei vantaggi di tale scelta, rischio che si presenta ad esempio nel caso di specie. In questa ottica, quindi, si condivide la giurisprudenza per la quale gli eredi devono farsi carico delle ultime rate dell'imposta sostitutiva, al pari degli altri debiti del *de cuius*, anche se la rivalutazione “ereditata” non si è tradotta in un beneficio fiscale al momento dell'emersione della plusvalenza⁶.

Un'altra problematica sempre in tema di revocabilità della rivalutazione concerne la possibilità di rinnovare l'opzione della rivalutazione assumendo un valore di perizia inferiore al precedente, e richiedendo quindi il rimborso dell'imposta versata in eccedenza: a tal proposito occorre premettere che per rendere allettante la riapertura delle numerose “finestre” di applicazione della rivalutazione delle aree edificabili, è sempre stata offerta al contribuente la possibilità di proporre una nuova “rivalutazione” a valori più elevati, ovviamente accompagnata dal pagamento dell'imposta sostitutiva raggugliata alla nuova perizia: tale “agevolazione nella agevolazione” è stata da subito sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, anche se il meccanismo di riallinea-

⁶ In tal senso Comm. trib. prov. Torino, 1 giugno 2006, n. 34; contra Comm. trib. prov. Pisa il 2 ottobre 2006, n. 98, poi confermata da Comm. trib. reg. Toscana, 1 ottobre 2007, n. 63, che valorizzano l'assenza nella disposizione *de quo* di qualsiasi previsione nel senso della irrevocabilità.

mento tra la prima imposta sostitutiva e la seconda si è dimostrato non privo di difficoltà ed insidie⁷. Si segnala, altresì, che nell'ultima release della disposizione (decreto sviluppo 2011, art. 7, lett ee) è lo stesso legislatore che ha risolto le perplessità sulle modalità applicative di detta compensazione, prevedendo che “i soggetti che si avvalgono della rideterminazione (...) dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata”.

In altri termini, mentre – si è detto – è da escludersi la revocabilità della opzione, risulta ammessa, dapprima in via interpretativa e di recente anche *ex lege*, la modificabilità della stessa facendo leva su una differenziazione tra revoca e modifica in vero non pienamente coerente e probabilmente piegata ad esigenze di gettito.

In tale contesto resta tuttavia irrisolta la problematica connessa con l'eventuale decremento di valore: la coerenza spinge nel senso di ammettere la revisione al ribasso della prima rivalutazione, in linea con la possibilità riconosciuta perfino dall'Amministrazione di una sua revisione al rialzo: sul punto l'Amministrazione finanziaria aveva aperto uno spiraglio ammettendo incidentalmente l'uniformità di trattamento tra le due ipotesi. Occorre però annotare come l'ultimo intervento normativo in materia (peraltro lo stesso che ha espressamente riconosciuto la possibilità di compensare l'imposta sostitutiva della nuova rivalutazione con quella già versata per quella precedente) rende di fatto inutile la revisione ad un valore inferiore della prima rivalutazione perché assicura il rimborso di quanto versato per la prima rivalutazione esclusivamente nei limiti dell'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata (decreto sviluppo 2011, art. 7, lett ff).

IRPEF – Attività c.d. marginale del soggetto – Esclusione dall'applicazione degli studi di settore – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 87, parte I, del 21 ottobre 2010.

Ai fini della determinazione del reddito soggetto ad Irpef e con riguar-

⁷ V. Comm. trib. reg. Lombardia, 1 dicembre 2010, n. 160; Comm. trib. prov. Torino, 9 novembre 2009, n. 201; Comm. trib. prov. Treviso, 6 luglio 2009, n. 55.

do al disposto dell'art. 10 della legge n. 146 del 1998, il carattere marginale dell'attività svolta né può essere ritenuta necessariamente conseguente alla prestazione di altra attività a titolo di lavoro dipendente, né esclude di per sé l'applicazione degli studi di settore come criterio orientativo e presuntivo.

IRPEF – Incentivo all'esodo – Art. 19, comma 4 bis, del d.p.r. n. 917/1986 – Disparità di trattamento uomo/donna – Contrasto con direttiva comunitaria – Sussiste – Disapplicazione della norma interna.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 84, parte I, del 7 giugno 2010.

In tema di tassazione delle somme percepite a titolo di incentivo all'esodo è da disapplicarsi l'art. 19, comma 4 bis, del d.p.r. n. 917/1986, per contrasto con la direttiva 09.02.76, C- 76/207/CE, relativa all'attuazione del principio di parità di trattamento a tutte le condizioni di lavoro tra uomini e donne, nella parte in cui prevede che il beneficio della tassazione, con aliquota ridotta dell'incentivo all'esodo si applichi ai lavoratori uomini solo al superamento dei 55 anni, perché norma discriminatoria rispetto al trattamento delle lavoratrici donne¹.

IRES – Società di capitali – Operazioni poste in essere dai liquidatori dopo la messa in liquidazione – Imputabilità alla società ai fini della determinazione del reddito – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 235 dell'11 giugno 2010.

Dal divieto che la norma dell'art. 2279 c.c. (nel testo vigente all'epoca del fatto) pone ai liquidatori della società di intraprendere nuove operazioni commerciali e dalla conseguente inefficacia di queste, ove intraprese dai liquidatori, nei confronti della società, deriva che il risultato economico di tali operazioni non può essere imputato alla società ai fini della determinazione del reddito imponibile.

¹ Si veda nota del prof. Nicola Fortunato in *Massimario* n. 1/2 2009, pag. 9 e ss..

IRES – Agevolazioni – Credito d'imposta – L. n. 388 del 2000 – Diritto al contributo – Insussistenza – Attribuzione dell'agevolazione – Modalità e condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: M. Ancona – Relatore: Venneri). Sent. n. 11 del 22 gennaio 2010.

In tema di agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate, il combinato disposto degli artt. 8 della legge n. 388 del 2000 e 62 della legge n. 289 del 2002 non configura un diritto al beneficio fiscale basato sulla fruizione automatica dello stesso atteso che, invece, l'effettiva attribuzione e il consolidamento del credito si verificano all'esito di una pluralità di atti coordinati tra di loro (comunicazione dei dati da parte del contribuente, periodo di sospensione dell'attribuzione del credito d'imposta in vista delle ricognizioni circa gli investimenti produttivi rimesse all'A.f.) costituenti una fattispecie a formazione progressiva.

IRES – Agevolazioni – Credito d'imposta – Trasmissibilità – Trasformazione della società titolare – Irrilevanza – Trasferimento del credito da società di persone ai singoli soci – Ammissibilità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente – Relatore: Leoci). Sent. n. 246 del 30 dicembre 2010.

Il credito d'imposta maturato in capo ad una società di capitali si trasmette, nel caso in cui detta società muti la forma giuridica in società di persone, in proporzione della quota di partecipazione, attesa l'irrelevanza, rispetto alla titolarità del credito, del mutamento formale della società in conseguenza della trasformazione da un tipo ad un altro, e considerata altresì la mancanza di soggettività passiva tributaria delle società di persone ai fini delle imposte sul reddito, sancita dall'art. 5 del Tuir¹.

Nota redazionale

¹ La sentenza ha una duplice *ratio decidendi*: la prima – secondo una priorità logico-giuridica – è basata sul presupposto di fatto che “parte consistente” degli investimenti che diedero luogo al maturare del credito “furono effettuati nel periodo successivo alla trasformazione della originaria società a responsabilità limitata in

*società accomandita semplice, e quindi in un lasso di tempo al riparo da qualsivoglia contestazione” sicché – conclude in diritto la sentenza, sia pure senza dirlo esplicitamente – nulla quaestio per l’ammissibilità del trasferimento del credito d’imposta dalla società in a.s. al socio, essendosi verificata proprio quella situazione che l’ufficio prospettava come condizione per il trasferimento del credito d’imposta: che questo fosse sorto in capo alla società trasferente, secondo il principio che “può essere oggetto del trasferimento soltanto il credito maturato in capo al soggetto che ha effettuato gli investimenti”; la seconda, in termini di puro diritto – che la motivazione rende manifesta all’interprete, senza tuttavia enunciarla o esprimerla – è articolata intorno alla distinzione tra gli aspetti tributari e quelli civilistici della fattispecie, *i primi*, concernenti le condizioni del sorgere e del consolidarsi del credito d’imposta in capo al soggetto d’impresa secondo le indicazioni contenute nell’art. 8 della legge n. 388/2000; *i secondi*, concernenti *a)* la continuità identitaria del soggetto, come centro di imputazione dei rapporti giuridici anche tributari, ad onta della trasformazione (da società di capitali a società di persone) della sua forma giuridica (art. 2498 cod. civ.); *b)* la mancanza di soggettività giuridica della società di persone (artt. 2267, 2291, 2315 e 2320) e la conseguente mancanza di soggettività passiva della stessa ai fini e agli effetti delle imposte sul reddito, sancita proprio dall’art. 5 n. 1 del t.u. n. 917/86, donde, correttamente, è stata tratta la conseguenza che la società personale risultante dalla trasformazione della società di capitali e/o i soci della trasformata, in proporzione delle quote di partecipazione di ciascuno, possono utilizzare direttamente il credito d’imposta atteso che il soggetto risultante dalla trasformazione “*conserva tutti i diritti e gli obblighi che allo stesso facevano capo prima della trasformazione*”.*

Altra argomentazione giuridica la sentenza espone per disattendere la tesi sostenuta dall’ufficio, sulla base della richiamata risoluzione n. 60 del 2005, secondo la quale “in analogia con la disciplina tributaria delle perdite di esercizio, nel caso di trasformazione di società, si sarebbe potuto ammettere soltanto il trasferimento del credito dalla società di capitali alla società di persone ma non l’ulteriore trasferimento da questa ai soci”. La tesi è confutata, negandosi la legittimità del procedimento analogico, con l’argomentazione che “*il credito di imposta è un mero meccanismo di intervento in sede di versamento dell’imposta e non, come nel caso della perdita, di determinazione dell’imponibile*”.

La motivazione della sentenza non fa alcun cenno – verosimilmente perché trattavasi di questione di fatto non controversa o anche soltanto non emersa tra i temi del giudizio – alla condizione alla quale soltanto quel credito d’imposta può essere oggetto del trasferimento, ossia la permanenza di una continuità imprenditoriale, ad onta di ogni trasformazione della forma giuridica d’impresa, rispetto alla struttura produttiva e agli investimenti in funzione dei quali l’agevolazione tributaria, in forma di credito d’imposta, è concessa; in altri termini, che gli investimenti già realizzati siano mantenuti e continuati dal o dai soggetti risultanti dalla trasformazione.

IRES – Agevolazioni – Art. 98 del d.p.r. n. 917/1986 – “Thin Capitalization” – Causa di inapplicabilità – Capacità di ottenere credito - Patrimonio del contribuente – Necessità – Consistenza dei crediti – Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Caporusso). Sent. n. 279 del 24 novembre 2010

In tema di indeducibilità degli interessi passivi in applicazione della “thin capitalization”, per poter rientrare nella causa di inapplicabilità, di cui al comma 2, lett. b) dell’art. 98 del Tuir, è necessario che la capacità di credito debba trovare il proprio fondamento nel patrimonio del contribuente e che la garanzia del credito debba essere basata sulla effettiva consistenza patrimoniale del soggetto che riceve il finanziamento e non sulla consistenza dei crediti.

ONLUS – Iscrizione all’anagrafe – Condizioni – Accertamento.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Barletta). Sent. n. 17 del 18 febbraio 2009.

L’iscrizione all’anagrafe delle Onlus (art. 10 del d.lgs. n. 460/1997) è condizionata alla previsione statutaria di svolgimento delle attività nei confronti di persone svantaggiate nonché della prevalenza dell’aspetto solidaristico¹.

Nota della dott.ssa Alessia delli Carri

Anagrafe unica delle Onlus: questioni di giurisdizione

La sentenza in commento, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, affronta le problematiche attinenti all’acquisizione della qualifica di Onlus da parte di un’associazione di laureati, negata dalla competente Direzione regionale dell’Agenzia delle entrate per mancanza tra i destinatari dell’attività sociale, di soggetti svantaggiati di cui al comma 2 lett. a) dell’art. 10 d.lgs. n. 460/1997, nonché per mancanza nello statuto sociale della previsione, in caso di scioglimento, di devolvere il patrimonio sociale ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità.

Tale pronuncia contiene aspetti di grande interesse soprattutto da un punto di vista processuale in quanto offre lo spunto per affrontare le problematiche attinenti alla giurisdizione, alle quali tuttavia, il giudice adito non mostra attenzione.

L’analisi giuridica delle tematiche legate alla qualifica di Onlus è stata

¹ A commento della sentenza (e benché la stessa risalga all’anno 2009) pubblichiamo la seguente nota che evidenzia interessanti questioni in tema di giurisdizione sul contenzioso relativo all’iscrizione (diniego o revoca) nel registro delle Onlus.

oggetto di diverse pronunce giurisprudenziali, a causa della lacuna presente nel nostro ordinamento con riferimento alla questione della corretta sede giurisdizionale dinanzi alla quale ricorrere nel caso in cui, per le ragioni più svariate, venisse messa in discussione la qualifica di Onlus vantata da un soggetto no-profit².

In particolare, una parte della giurisprudenza ha sostenuto la giurisdizione del giudice amministrativo in tale materia³; altra parte della giurisprudenza, invece, ha affermato la giurisprudenza del giudice tributario⁴.

La giurisdizione del giudice amministrativo sarebbe sorretta dalla circostanza che l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus produce effetti non soltanto dichiarativi ma anche costitutivi e dal fatto che la qualifica di Onlus incide sull'immagine dello stesso ente e permette, inoltre, di godere di benefici previsti dalla legge ad altri fini. Le varie pronunce giurisprudenziali a sostegno della giurisdizione del giudice tributario, invece, sembrano essersi incentrate su quelle che sono le finalità collegate all'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus.

Da questo punto di vista, non pare esserci alcun dubbio sul fatto che tale iscrizione abbia una finalità prettamente fiscale, anche e soprattutto alla luce

² Le pronunce giurisprudenziali sul tema sono state tra loro diverse e contrastanti, e a volte sono addirittura culminate in un conflitto negativo di giurisdizione, in quanto entrambi i giudici aditi sono dichiarati privi di giurisdizione nella materia *de qua*, lasciando nella sostanza, il contribuente privo di giustizia per il caso concreto. Cfr. Comm. trib. prov. Venezia, 30 ottobre 2006, n. 52/12/2006 e T.a.r. Veneto, del 6 dicembre 2007, n. 138.

³ A pronunciarsi per primo sul problema della giurisdizione è stato il Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, il quale, con la nota sentenza n. 13087 del 16 novembre 2004, è giunto ad affermare la giurisdizione del giudice amministrativo in materia. Si veda anche T.a.r. Emilia Romagna, 13 dicembre 2005, n. 552; Commissione tributaria provinciale di Bologna, 8 luglio 2005, n. 112.

⁴ Cfr. T.a.r. Marche, il quale, con sentenza n. 169 del 14 aprile 2004, ha ritenuto che contro il provvedimento di diniego di iscrizione di una Onlus nell'apposita anagrafe tributaria, dovesse essere adita la Commissione tributaria competente, e Commissione tributaria provinciale di Ancona, la quale, con sentenza n. 106 del 27 settembre 2004, ha stabilito che *"nel caso di impugnazione di un provvedimento di diniego di agevolazioni tributarie previste per le Onlus, l'accertamento sulla legittimità dell'attività svolta da parte dell'Amministrazione finanziaria è devoluto alla giurisdizione tributaria"*.

⁵ Un argomento a sostegno della valenza fiscale della qualifica Onlus, si può trarre dalla stessa rubrica del d.lsg. n. 460/1997, intitolata *"riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"*. Il che fa supporre che con tale decreto il legislatore abbia voluto introdurre una normativa di carattere prettamente tributario, coerentemente con le scelte e le indicazioni poste dal legislatore delegante nell'art. 3, commi 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in cui sono presenti principi e criteri di carattere tributario. Non è privo di significato, inoltre, che l'art. 11 del d.lgs. n. 460/1997 abbia istituito l'anagrafe unica delle Onlus presso il Ministero delle finanze e che abbia previ-

di un'attenta lettura del d.lgs. n. 460/1997 che istituisce e disciplina l'iscrizione delle Onlus nella relativa anagrafe unica⁵.

Difatti, l'iscrizione all'anagrafe determina due conseguenze: la possibilità di utilizzare l'acronimo Onlus ed il diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali. Tuttavia, anche senza l'iscrizione il soggetto esiste e può svolgere la propria attività solidaristica secondo le norme previste dal codice civile, senza necessariamente avvalersi delle previsioni contenute nel d.lgs. n. 460/1997. A tal fine, però, sarà necessaria l'iscrizione in appositi registri previsti dal legislatore.

A mettere ordine sull'argomento è di recente intervenuta la Corte di Cassazione, la quale, con la sentenza n. 1625 del 2010, ha affermato la giurisdizione tributaria in materia di Onlus, ritenendo che la disciplina delle Onlus sia di stretta matrice fiscale, come del resto denunciano il titolo del d.lgs. n. 460/1997, nonché i numerosi benefici di carattere tributario previsti dallo stesso decreto, collegati alla iscrizione nell'anagrafe⁶.

In sostanza la Corte afferma che le controversie in materia di Onlus attengono non *“alla individuazione di un presupposto (di accertamento del tributo)”*, ma *“riguardano viceversa direttamente l'esistenza dei requisiti per la concessione di individuati benefici fiscali”*. Inoltre, secondo la stessa pronuncia, depone a favore della giurisdizione tributaria il combinato disposto degli articoli 2 e 19 del decreto legislativo n. 546/1992, dal quale si desumono i limiti della giurisdizione tributaria, tradizionalmente distinti dalla dottrina in esterni ed interni⁷.

L'intervento della Corte di Cassazione non pare possa sopire ogni dubbio

sto che la relativa iscrizione (così come qualsiasi successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di Onlus), debba avvenire tramite comunicazione alla competente direzione regionale dell'Agenzia delle entrate.

⁶ La Suprema Corte ha espressamente riconosciuto un vero e proprio diritto soggettivo dell'ente in possesso dei requisiti previsti dall'art. 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 di accedere all'anagrafe delle Onlus e ad assumere la qualifica di Onlus, ed ha affermato che *“l'iscrizione nel registro delle Onlus spetta alle organizzazioni che presentano i requisiti richiesti dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10, senza alcun margine di discrezionalità in capo alla pubblica amministrazione. L'iscrizione all'anagrafe, in altre parole, ricorrendone i presupposti, è un diritto della organizzazione richiedente ...”*. Da ciò ne discende che, non trattandosi di interesse legittimo, ma di un diritto soggettivo è da escludere la giurisdizione amministrativa. La Corte di Cassazione, con la stessa pronuncia esclude, inoltre, la giurisdizione del giudice ordinario, in quanto l'iscrizione all'Anagrafe non costituisce uno *status* autonomo ovvero una situazione giuridica soggettiva autonoma, risolvendosi tale qualifica semplicemente in un insieme di requisiti per la concessione di determinati benefici fiscali.

⁷ Sull'argomento si veda RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 577. Da ultimo si veda PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 3, 2006, 707 ss.

circa l'attribuzione della giurisdizione al giudice tributario in tale materia. L'iscrizione o la cancellazione dall'anagrafe Onlus attiene ad una situazione giuridica soggettiva dell'ente, costitutiva di un vero e proprio *status* e come tale il relativo provvedimento è di carattere prodromico rispetto alla fruizione del relativo trattamento tributario concernente singole esenzioni od agevolazioni.

Di conseguenza, il provvedimento di diniego di iscrizione o di cancellazione all'anagrafe delle Onlus non è ascrivibile ad alcun rapporto giuridico d'imposta e, più in particolare, non attiene ad alcuno dei tributi oggetto della giurisdizione tributaria, pur secondo l'ampia formulazione di cui all'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 e neanche ad alcuno degli atti normativamente predeterminati come impugnabili dall'art. 19 dello stesso decreto legislativo.

Ed è proprio il difetto della natura tributaria della controversia che determina il venir meno del fondamento della giurisdizione del giudice tributario.

Di conseguenza, l'attribuzione al giudice tributario della giurisdizione riguardante l'impugnazione del provvedimento di diniego o di cancellazione da tale anagrafe, si risolve in uno "*snaturamento*", costituzionalmente vietato, della materia attribuita al giudice tributario.

E a tal proposito, non può essere di nessun aiuto il fatto che dall'iscrizione in tale anagrafe discendono rapporti di natura tributaria (i quali sono connessi principalmente all'attribuzione, e di conseguenza al godimento per le Onlus, di trattamenti tributari di favore), in quanto essi sorgono in un momento successivo alla medesima iscrizione in relazione a quella parte delle attività, che, se ed in quanto presenti aspetti di rilevanza fiscale, può dar luogo a controversie tributarie.

Inoltre, occorre considerare che nessuna menzione di eventuali rapporti tributari è fatta nello stesso provvedimento di diniego o di cancellazione in contestazione.

In sostanza, una cosa è parlare dell'impugnazione del provvedimento di diniego o cancellazione dall'anagrafe delle Onlus; altra cosa è invece parlare, ad esempio, dell'impugnazione di un provvedimento di diniego di un'agevolazione spettante ad una Onlus in seguito all'iscrizione alla stessa anagrafe.

Solo nel secondo caso, e non anche nel primo, è possibile configurare la natura tributaria di una eventuale controversia, in presenza della quale sussisterebbe indiscutibilmente la giurisdizione del giudice tributario.

Nel primo caso, invece, occorrerà tener presente, che resterebbe snaturata la tutela dei diritti soggettivi connessi all'iscrizione (primo fra tutti il diritto all'immagine dell'ente no-profit).

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

IRAP – Presupposto impositivo – Studio professionale “associato” – Fatto in sé dell’associazione – Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese).
Sent. n. 17 del 28 gennaio 2011.

In tema di imposta regionale sulle attività produttive e con riferimento al presupposto dell'imposizione, lo studio associato tra professionisti integra una organizzazione che trascende l'apporto personale dei singoli associati¹.

Nota redazionale

¹ La sentenza si segnala non tanto per le conclusioni, condensate nella massima che ne abbiamo tratto, le quali, del resto ripetono la richiamata pronuncia di legittimità Cass. n. 22212/2010, quanto per avere – sia pure con una proposizione ipotetica intesa comunque a giustificare il giudizio di infondatezza della pretesa di rimborso dell'imposta, avanzata dal contribuente – insinuato il dubbio sulle conclusioni stesse attraverso la considerazione che “anche l'elemento associativo non è *tout court* un fattore organizzativo che supera l'attività personale dei singoli professionisti”, onde, se ciò volesse ammettersi, ogni questione diverrebbe *di fatto* e la soluzione si sposterebbe sul piano della prova circa la provenienza del reddito dalla sola attività dei singoli associati, senza l'apporto di un *quid pluris* derivante dal fatto dell'associazione.

L'argomentazione della richiamata pronuncia di legittimità, probabile frutto di una lettura troppo veloce del dato normativo, è questa:

“Il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, nel primo periodo stabilisce come presupposto dell'Irap l'esercizio “abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”;

l'esercizio di un'attività con siffatti requisiti non è invece richiesta per le società e per gli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, in quanto “l'attività esercitata” da tali soggetti, a mente del secondo periodo dello stesso art. 2, “costituisce in ogni caso presupposto d'imposta”.

Il successivo art. 3, tra i “soggetti passivi dell'imposta”, che “sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2”, individua espressamente, al comma 1, lett. c), le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate a norma del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, comma 3, (Tuir), vale a dire “le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni”.

L'attività esercitata da tali soggetti, strutturalmente "organizzati" per la forma nella quale l'attività stessa è svolta, costituisce pertanto ex lege presupposto d'imposta ("in ogni caso"), prescindendosi dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Di diverso avviso Cass. nn. 24058 del 2009 e nn. 13570 del 2007 (riferite l'una ad uno studio di ingegneria civile, l'altra ad uno studio di commercialisti) entrambe nel senso che: *"L'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio. Ne consegue che legittimamente il reddito dello studio associato viene assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati"*.

IRAP – Requisito dell'autonoma organizzazione – Fonti dell'accertamento – Onere della prova – Incombe al contribuente.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez.VI (Presidente – Relatore: Urbano).
Sent. n. 113 del 15 ottobre 2010.

In tema di Irap, il giudice del merito può rilevare i dati di riscontro del presupposto impositivo tanto dalle dichiarazioni del contribuente riportate nelle sezioni del quadro RE quanto dalle certificazioni dell'anagrafe tributaria, fermo restando che è onere del contribuente dimostrare l'insussistenza in concreto del presupposto (l'autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale.

Nota redazionale

¹ La puntuale, esauriente, motivazione della sentenza, che si diffonde meritevolmente nella ricostruzione tanto del testo normativo e dell'elaborazione giurisprudenziale sul punto concernente il requisito della "autonoma organizzazione" quanto delle particolarità del caso di specie, contrasta con l'inconcepibile "premessa" con la quale la motivazione in diritto si apre: *"Premesso che, per importi di modestissima entità quali quelli in contestazione, due gradi di giudizio comportano uno spreco di risorse umane ed economiche che potrebbero essere meglio impiegate..."*.

Ad un giudice, figura diversa dagli altri soggetti che l'ordinamento a volte chiama all'esercizio di funzioni giurisdizionali – la distinzione non è nostra giacché crediamo di poterla derivare dall'art. 102 della Costituzione e dalle norme degli stessi d.lgs. n. 545 e n. 546 del 1992 – ad un giudice, dicevo, non sarebbe mai sfuggito che l'esercizio della giurisdizione è l'attuazione in concreto della legge, dell'ordinamento giuridico; che esso è anche tutela dei diritti soggettivi onde nell'ambito specifico della

giurisdizione tributaria sono in gioco, attraverso le norme costituzionali degli artt. 24 e 53, l'attuazione della pretesa pubblica alla contribuzione e il corrispondente diritto del privato alla determinazione, secondo legalità e giustizia, della misura della sua contribuzione. Né quel giudice avrebbe dimenticato che la sentenza è l'atto del concreto esercizio della giurisdizione ed è atto di concreta applicazione della legge.

Se questo è vero, è vero anche che il valore economico della controversia è del tutto irrilevante, non meritevole di attenzione alcuna da parte del giudice, atteso che il valore monetario non è misura per l'esercizio dei diritti, che ogni diritto vale di per sé e in assoluto e vale altresì quanto ogni altro, secondo un principio di eguaglianza nella tutela, che in ogni controversia è in gioco il principio della tutelabilità del diritto e dell'attuazione dell'ordinamento.

Onde tirate moralistiche di quel tipo, che mostrano di concepire la tutela giurisdizionale commisurata alla ricchezza economica della posta in gioco, finiscono per disconoscere, negare, l'essenza della Giurisdizione e lo stesso compito istituzionale del giudice, quali il soggetto in nome del quale la giurisdizione è esercitata, e quegli altri che da tale esercizio attendono la tutela dei propri diritti, hanno ragione di pretendere. Ma ben prima finiscono per disconoscere la stessa legge quale fonte di quei diritti e la stessa esistenza nell'ordinamento di un organo quale il giudice di legittimità – sovraordinato a quei due che, nel nostro caso, l'estensore della sentenza ha ritenuto malamente *importunati* dal ricorrente nel caso che segnaliamo – che di quella legge e di quei diritti è il custode.

Affermazioni di quel genere, sono da tenersi per disdicevoli, per inammissibili, tali da gettare discredito su quei soggetti che, investiti della funzione giurisdizionale, finiscono appunto per negarne l'essenza, inscrivendole, per di più, – quasi a manifesto, subito dopo l'intitolazione al "Diritto"! – in apertura della motivazione della sentenza, istituzionalmente destinata alla esplicitazione delle ragioni giuridiche della decisione. Se a questo infortunio della motivazione in questione abbiamo dato rilievo è – a parte le ragioni istituzionali ricordate dinanzi – anche per un'altra considerazione: un giudice che avesse fatto di quelle tirate in una sentenza sarebbe finito immancabilmente dinanzi alla Corte disciplinare.

IRAP – Presupposto dell'imposta – Onere della prova – È a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese).
Sent. n. 26 del 22 gennaio 2010.

In materia di imposta regionale sulle attività produttive, la prova della sussistenza del presupposto impositivo della "autonoma organizzazione" è a carico dell'Amministrazione finanziaria ancorché la controversia insorga in conseguenza del diniego di rimborso dell'imposta richiesto dal contribuente¹.

Nota redazionale

¹ Pronuncia isolata. In senso contrario vedi la consolidata giurisprudenza di legittimità: Cass. n. 3676, n. 3673, n. 3677, n. 3680, n. 3678 tutte del 2007 per il principio che “Il requisito dell’“autonoma organizzazione”, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell’organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l’*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell’imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell’assenza delle condizioni sopraelencate”

IRAP – Attività esercitata da soggetto collettivo (società in nome collettivo) – Soggezione all’imposta – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 13 del 22 gennaio 2010.

L’attività di agente rappresentante di commercio esercitata in forma associata, secondo le norme del codice civile, è soggetta all’imposta regionale sulle attività produttive atteso che in ogni caso ne costituisce il presupposto (art. 2 del d.lgs. n. 446/1997) e dovendo ritenersi ad essa, come ad ogni attività d’impresa, intrinseco il requisito dell’autonoma organizzazione.

IRAP – Requisito dell’autonoma organizzazione – Accertamento – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 87, parte II, del 21 ottobre 2010.

*In tema di imposta regionale sulle attività produttive, il requisito dell’autonoma organizzazione ricorre allorché il soggetto contribuente a) sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell’organizzazione (non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili all’altrui responsabilità e all’altrui interesse), b) impieghi beni strumentali eccedenti, alla stregua dell’“*id quod plerumque accidit*”, la soglia del minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.*

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

IVA – Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Incombe sul contribuente – Sentenza penale di assoluzione – Insufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 80, parte I, del 2 luglio 2010.

In caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'imprenditore deve provare non solo di essere estraneo all'operazione illecita, ma anche di essere ignaro della vicenda ed a tal fine non è sufficiente la produzione in giudizio della sentenza penale di assoluzione, stante l'autonomia dei due giudizi e, comunque, l'assenza di elementi utili atti ad escludere, con assoluta certezza, il coinvolgimento del ricorrente.

Nota dell'avv. Massimiliano Madio

Il “coinvolgimento” dell'imprenditore nelle operazioni soggettivamente inesistenti

La sentenza in esame richiede un momento di riflessione tanto in ordine al concetto sotteso dal verbo “ignorare” (nella sua accezione letterale e giuridica) quanto in merito alla valenza dell'istituto, di natura procedurale, dell'allegazione della sentenza penale nel processo tributario.

Secondo l'estensore della sentenza che qui si commenta, i motivi di ricorso non sono meritevoli di accoglimento in quanto l'imprenditore non ha dimostrato di essere “estraneo” ed “ignaro” all'operazione illecita. Ciò sembra richiamare, in una qualche maniera, il noto (ed abusato) concetto a mente del quale il soggetto che “non poteva non sapere” della vicenda illecita non può, poi, vedere riconosciute le sue ragioni e va, pertanto, dichiarato soccombente nel giudizio. Tuttavia, come noto, il principio richiamato è assai lontano dal rispetto di canoni di ordine giuridico, facendosi apprezzare più come un motto che non come un assunto giurisprudenzialmente riconosciuto¹.

¹ La terminologia è stata utilizzata, ad ogni pie' sospinto, dai nostri politici i quali, in presoché tutte le occasioni, hanno utilizzato il “non poteva non sapere” per screditare il loro avversario, facendolo apparire, quindi, come un soggetto colluso ma che, furbescamente, è riuscito a non far emergere le sue responsabilità.

La massima in esame dà ragionevolmente per scontato che l'appellante/ricorrente nel giudizio tributario sia stato anche imputato in un processo penale e, in conclusione di questo, sia stato assolto². Attraverso l'istituto della produzione ed acquisizione documentale³ (di cui si dirà oltre), il difensore del ricorrente ha legittimamente preteso che la Commissione tributaria regionale fosse messa al corrente della sentenza di assoluzione affinché, preso in esame quel provvedimento, la Commissione medesima potesse ulteriormente ragionare sull'accoglimento dei motivi di gravame redatti in favore del contribuente⁴.

A parere di chi scrive, non è esente da censure affermare, così come ha sentenziato la Ctr nella vicenda che ci interessa, che *“in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'imprenditore deve provare, non solo di essere estraneo all'operazione illecita, ma anche di essere ignaro della vicenda”*.

Invero, la disamina dell'intera sentenza (*rectius* dei motivi della sentenza e non solo della massima che ne è derivata) consente di dire che l'estensore solo nella sua ultima parte pone in risalto una qualche argomentazione che giustifichi il principio estratto e massimato. Ed infatti, solo in conclusione della sentenza si legge che *“In tal senso la Società non ha fornito prova alcuna, né può fare stato la prodotta sentenza penale di assoluzione del Tribunale di Bari, stante l'autonomia dei giudizi e, comunque, l'assenza di elementi utili atti ad escludere, con assoluta certezza, il coinvolgimento fiscale della Società”*.

Pertanto, ciò che viene rimproverato al contribuente-appellante è di non aver dimostrato la sua estraneità rispetto alle operazioni soggettivamente inesistenti, sì che non emergono elementi utili atti ad escludere, con assoluta certezza, un suo coinvolgimento fiscale. Orbene, è evidente che il meccanismo logico-argomentativo utilizzato dai giudici tributari d'appello non può che essere criticato poiché, preliminarmente, si ritiene venga violato il principio dell'onere della prova⁵ laddove viene chiesto all'appellante di dimostrare la sua estraneità ed il suo coinvolgimento rispetto alla vicenda di natura fiscale, per non averla affatto conosciuta.

È appena il caso di domandarsi se, piuttosto, non doveva essere l'amministrazione fiscale a porre in rilievo gli elementi di prova da far valere nel

² Il provvedimento della Ctr non ci dà modo di comprendere se la sentenza penale richiamata sia definitiva o sia ancora *sub iudice*.

³ La prova documentale intesa nella sua accezione più ampia ma pur sempre giuridicamente apprezzabile, ovvero come qualsiasi cosa che rappresenti l'esperienza di un fatto.

⁴ Si rammenta che nel processo tributario vige il principio di *acquisizione probatoria* secondo cui le prove possono concorrere al convincimento giudiziale a prescindere dalla loro provenienza (Cass. 12.11.1998 n. 11420).

⁵ Art. 2697 c.c.

giudizio per giungere ad affermare l'illiceità della condotta della società nell'utilizzare fatture per operazioni inesistenti⁶.

Ed ancora, presta il fianco a critiche il fatto di invocare, come richiesto dalla Commissione tributaria regionale, che il contribuente riesca a provare che non vi sia stato un suo coinvolgimento fiscale "*con assoluta certezza*". In tal senso è interessante domandarsi quali possano mai essere gli elementi probatori "granitici", di segno contrario rispetto a quelli portati dall'ufficio (si da consentire lo svolgimento del processo a parti contrapposte nella sua piena valenza), che l'imprenditore debba far valer onde dimostrare, con assoluta certezza, di essere ignaro e non coinvolto rispetto alle operazioni soggettivamente inesistenti.

Venendo ora al necessario accostamento tra illecito tributario e reato tributario, è principio riconosciuto quello secondo il quale la condotta nell'ambito di tutti i reati disciplinati dal decreto legislativo 74/2000 debba essere sostenuta dal dolo (ovvero dalla coscienza e volontà degli effetti che una determinata azione od omissione produrrà)⁷. Ne discende che l'assoluzione dell'imputato (così come avvenuto per la vicenda penale collegata a quella tributaria qui presa in esame) è stata pronunciata sulla scorta di un'argomentazione che tiene conto o della carenza dell'elemento oggettivo (la condotta) o dell'elemento soggettivo (il dolo).

I dubbi sono molteplici: non conoscendo la sentenza emessa dal giudice penale non si può, in questa sede, approfondire la vicenda della quale è venu-

⁶ Vero è che la distribuzione dell'onere della prova in tema di *accertamenti basati sull'esecuzione di operazioni inesistenti* presenta aspetti peculiari. Al riguardo, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative ad operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni Iva deve essere fornita dal contribuente con la esibizione dei documenti contabili (Cass. 04.12.2006 n. 25672 e Cass. 31.07.2007 n. 16896). È altresì stato evidenziato che l'onere di provare la veridicità delle fatture, per il contribuente, scatta soltanto quando gli organi di controllo adducano elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture (Cass. 21.08.2007 n. 17799). Come rilevato dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 19.10.2007 n. 21953, le pronunce sopra citate potrebbero, a prima vista, lasciare intendere che, sul punto, non vi sia concordia di opinioni. Infatti da una loro prima lettura approssimativa, il lettore potrebbe intendere che l'assetto probatorio in tema di operazioni inesistenti non sia ben delineato. Ciò in quanto la Corte afferma, contemporaneamente, che l'onere della prova spetta sia all'ufficio sia al contribuente. Al fine di superare l'apparente contrasto, i giudici rilevano innanzitutto che "*è assurda la tesi secondo cui le fatture si presumerebbero false sino a prova contraria offerta dal contribuente*" (sentenza 17799/2007, già citata). In ultimo si segnala la recentissima sentenza emessa dalla Suprema Corte (n. 9537 del 29.04.2011) in cui, proprio trattando, tra l'altro, del rapporto tra processo penale e processo tributario, nonché di onere della prova, si è sostenuta la deducibilità dei costi documentati rinvenienti da fatture per operazioni inesistenti.

⁷ Art. 42 c.p.

to a conoscenza il tribunale; tuttavia essere stati assolti (per una delle molteplici ragioni previste dall'art. 530 c.p.p.) non può che indurre a riflettere sul fatto che il tribunale penale, prima di giungere alla predetta conclusione, abbia ragionato proprio intorno ad uno dei due elementi che, secondo la dottrina del compianto prof. Antolisei⁸, sorreggono il reato: la condotta e il dolo.

In altri termini, la sentenza qui commentata rischia di peccare di carenza di concordia⁹ con l'elemento argomentativo del provvedimento penale che, come detto, seppur non conosciuto da chi redige questa nota, avrà certamente evidenziato le ragioni per cui l'imprenditore non era "meritevole" di una censura penale. È come se la sentenza della Ctr intenda valorizzare, in via esclusiva ed assorbente, la circostanza che l'imprenditore abbia comunque tratto giovamento dalla realizzazione di un'operazione soggettivamente inesistente; ovvero abbia avuto, in altri termini, un "interesse fiscale" pur non essendo certo che vi abbia materialmente preso parte.

Sul punto, non può sottacersi che in tema di *res* illecita vi deve pur sempre essere un concorso volontario, ancorché minimo, nella causazione dell'evento; circostanza che è stata del tutto disattesa dalla valutazione dei giudici della Commissione tributaria regionale.

Dei numerosi dubbi (quelli che accrescono la cultura giuridica, giungendo alla forma massima dell'*arte*¹⁰), la sentenza non tiene alcun conto, limitandosi ad osservare che la società non ha fornito elementi da cui far emergere, con assoluta certezza, di non essere stata coinvolta nelle operazioni soggettivamente inesistenti.

Quanto poi al rapporto tra sentenza tributaria e penale, la decisione che qui si commenta pone la sua attenzione sulla circostanza che il processo penale e quello tributario sono autonomi l'uno rispetto all'altro¹¹. È certamente vero, ma la necessità di asserire, ancora una volta, un principio ormai metabolizzato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, sembra dettato unicamente dalla necessità di difendere l'autonomia della magistratura tributaria rispetto a quella ordinaria; dogma che, a dirla tutta, negli ultimi tempi non è mai stato messo in discussione.

⁸ *Manuale di Diritto Penale, Parte Generale*, Giuffrè ed. 2003.

⁹ È auspicabile che il giudice tributario tenga conto delle risultanze penali, particolarmente in vista dell'aspirazione alla coerenza tra gli esiti delle diverse forme di tutela giurisdizionale (Cass. 06.11.2001 n. 13731).

¹⁰ G. Carofiglio, *L'arte del dubbio*, Sellerio ed., 2007.

¹¹ Con la legge 516/82 è stata abolita la *pregiudiziale tributaria* la cui portata era davvero ingombrante in quanto prevedeva che il processo penale non poteva avere inizio se non alla conclusione del contenzioso tributario.

La produzione documentale è uno strumento probatorio che ha finalità certamente utili e, pertanto, è auspicabile che ogni qual volta un illecito tributario sia anche un fatto qualificabile come notizia di reato, si dia modo al giudice penale di conoscere il provvedimento della magistratura tributaria e viceversa¹². Ciò si afferma pur senza invocare interferenze che nuocerebbero ai due distinti giudizi.

Ad ogni buon conto, si ritiene utile che la Ctr conosca la sentenza di assoluzione non come fatto in sé (fatto storico si direbbe) ma soprattutto perché, una volta prodotta ed allegata, detta sentenza dovrà inevitabilmente essere letta, analizzata e compresa a prescindere dall'effetto che avrà sulle coscienze autonome dei membri che compongono l'organo di giudizio tributario¹³.

In altri termini, qui si invoca l'opportunità che un giudice conosca quello che ha scritto il suo collega sulla medesima questione. Ciò è ovviamente accaduto nella vicenda in esame, atteso che la sentenza penale di assoluzione è entrata tra i *documenta*, come richiesto dal ricorrente ma, a dirla tutta, è un ingresso sterile non già perché non ha prodotto il medesimo risultato (assoluzione nel processo penale = accoglimento dei motivi di appello nel giudizio tributario), ma semplicemente perché non ha favorito uno spunto critico diverso da quello che ha condotto a ritenere non meritevoli di accoglimento i motivi di chi non ha saputo dimostrare, con assoluta certezza, il suo mancato coinvolgimento nella vicenda illecita.

IVA – Agevolazioni – Abitazione non di lusso – Qualificazione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Giuri).
Sent. n. 23 del 24 febbraio 2010.

È legittima la revoca del beneficio fiscale dell'aliquota Iva agevolata per l'acquisto della prima casa, qualora l'immobile presenti caratteri-

¹² Invero, il principio qui meramente invocato trova un suo corollario nell'art. 21 del d.lgs. 74/2000 laddove, trattando del *principio di specialità*, impone all'ufficio di sospendere la riscossione della sanzione amministrativa irrogata in attesa dell'esito del giudizio penale. Ne discende che se il procedimento penale sia definito con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto, il principio di specialità non opera. Di conseguenza, le sanzioni non possono essere rimosse in presenza di formule assolutorie che escludono il fatto e, in linea di principio, le formule che escludono il fatto sono quelle "*perché il fatto non sussiste*", "*perché il fatto non è previsto dalla legge come reato*". Ciò si afferma in quanto sono formule maggiormente compatibili con le formule assolutorie insufficientemente e genericamente richiamate dall'art. 538 c.p.p..

¹³ Il giudice tributario può prendere in considerazione la sentenza penale, valutandola come fonte di prova (Cass. 29.01.2008 n. 17799).

stiche di “lussuosità” ai sensi del D.M. del 2/08/1969, sia perché costituito da una superficie superiore al limite in esso stabilito, sia perché realizzato su area destinata dagli strumenti urbanistici approvati esclusivamente a ville o parco privato, a nulla rilevando le componenti oggettive dell’immobile ed il relativo classamento attribuito, per altro fine, dall’Agenzia del territorio.

IVA – Sanzioni – Credito d’imposta non spettante – Equiparazione al tardivo pagamento – Illegittimità – Irrogazione di sanzioni – Violazione del principio di legalità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L’Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 91 del 24 settembre 2010.

In tema di Iva, il provvedimento (atto di contestazione e di irrogazione di sanzione) con il quale l’Agenzia delle entrate, ritenuto indebito un rimborso usufruito dal contribuente, tratti detto rimborso alla stregua di un’anticipata fruizione del credito e lo equipari ad un tardivo pagamento è illegittimo, quand’anche il comportamento del contribuente sia in contrasto con le rituali procedure di rimborso, atteso che detto comportamento non risulta assoggettato, dalla legge d’imposta, ad alcuna sanzione. Conseguentemente, giacché l’irrogazione della sanzione non trova fondamento in nessuna norma di legge, il provvedimento stesso si pone in contrasto con il principio di legalità (nulla poena sine lege).

IVA – Contributo al concessionario di vendita – Bonus – Soggezione all’imposta – Condizioni – Distinzioni secondo la natura e la funzione – Criterio – Riferimento al sinallagma contrattuale – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Colapinto). Sent. n. 11 del 22 gennaio 2010.

Alla stregua del disposto dell’art. 3 primo comma del d.p.r. n. 633 del 1972, un contributo, o bonus, erogato in favore di un soggetto d’imposta assume rilevanza ai fini dell’imposta sul valore aggiunto soltanto allorché, secondo la volontà delle parti qual è resa manifesta dalle

clausole regolatrici del contratto, risulti inserito in un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, come elemento di un “do ut facias”. Il contrario deve ritenersi – nel senso che costituisce un’operazione priva di rilevanza ai fini della suddetta imposta – per il bonus estraneo ad ogni nesso sinallagmatico con le attività del medesimo soggetto. (Nel caso di specie è stato ritenuto come bonus qualitativo, privo di rilevanza ai fini dell’Iva il contributo assicurato al concessionario di vendita per l’attività di promozione, di marketing diretta a soddisfare interessi propri del concessionario medesimo, quali la fidelizzazione e l’ampliamento della clientela).

Nota dell’avv. Paolo Centore

Iva - Irrilevanza dei bonus (o degli incentivi) nel settore auto fra diminuzione del costo ed elargizione di danaro

La qualifica ai fini Iva dei cd. *bonus*, riconosciuti dal produttore di automezzi ai propri concessionari di vendita, merita una considerazione introduttiva, riguardante il comportamento dell’Amministrazione finanziaria su tematiche che si manifestano, ciclicamente, più come puntiglio interpretativo che come effettivo contributo alla costruzione di un rapporto equo nella gestione dei tributi.

Il risultato offerto positivamente dalla sentenza in commento, al di là del suo contenuto, è dimostrazione di una resistenza su un tema che si credeva risolto e che, invece, continua ad affliggere ingiustamente il settore del commercio di autoveicoli.

Non è tanto la evidente assenza di “evasione”, in senso proprio, che contraddistingue la controversia così decisa, quanto la pervicace disattenzione verso il modello impositivo dell’Iva che, alla prova dei fatti, viene applicato e, spesso, interpretato alla stregua di una comune imposta indiretta, quale può essere l’imposta di registro o il bollo.

Eppure sarebbe sufficiente leggere con la dovuta attenzione l’art. 1, par. 2, della dir. 2006/112/CE¹, unitamente al 4° Considerando², per intendere che

¹ Secondo cui: “Il principio del sistema comune d’Iva consiste nell’applicare ai beni ed ai servizi un’imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d’imposizione. A ciascuna operazione, l’Iva, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all’aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell’ammontare dell’imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Il sistema comune d’Iva è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso”.

² Secondo cui: “La realizzazione dell’obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone

il “carico” finale di questa imposta è destinato alla sfera del cd. consumatore finale; in stretta conseguenza, il soggetto passivo, cioè, l’operatore economico incaricato della traslazione dell’imposta sino all’ultimo stadio, non può, o non dovrebbe, almeno in linea di principio, rimanere inciso dall’imposta³.

In linea di principio, cioè, fatti salvi i casi, si può dire, di patologia, come, ad esempio, il consumo personale dell’operatore economico⁴ ovvero il suo coinvolgimento in una acclarata frode fiscale⁵.

Questa “semplice” ma (spesso) ignorata considerazione trova conferma, oltre che nella copiosissima giurisprudenza comunitaria in punto di neutralità dell’imposta⁶, anche nelle norme positivamente calate nel nostro ordinamento: in particolare, gli artt. 18, 1° comma, e 60, 7° comma, d.p.r. 633/1972, stanno ad indicare il precetto del ribaltamento a valle del carico tributario (art. 18), con la sola esclusione dell’ipotesi di sottrazione della materia imponibi-

ne l’applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un’armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d’imposta sul valore aggiunto, al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario”.

³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 15.1.2009, C-502/07, *K1*, ove (punto 17) si precisano con intento didascalico le caratteristiche essenziali dell’Iva. Esse sono quattro: l’Iva si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall’imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell’imposta va a carico del consumatore finale (v. sentenza 3 ottobre 2006, causa C475/03, Banca popolare di Cremona, punto 28).

⁴ Da cui trae giustificazione l’ipotesi di indetraibilità oggettiva prevista dall’art. 176 della dir. 2006/112/CE e, nel sistema normativo nazionale, dall’art. 19bis 1 del D.p.r. 633/1972.

⁵ Sul punto cfr. Corte di Giustizia, sentenza 8.5.2008, cause riunite C- 95/07 e 96/07, ove si osserva (punto 71) che “la buona fede del soggetto passivo è rilevante solo laddove sussista, a seguito del comportamento dello stesso, il rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro interessato”.

⁶ La giurisprudenza comunitaria è unanime nel considerare che, in ipotesi diverse dalle frodi Iva, la detrazione non può essere posta in discussione: si v., in tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 19.9.2000, causa C-454/98 *Schmeink & Cofreth e Strobel*; id., sentenza 6.11.2003, cause riunite C-78/02 e C-80/02 *Karageorgou e a.*; id., sentenza 12.1.2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 *Optigen e a.*; id., sentenza 11.5.2006, causa C-394/06 *Federation of Technological Industries*; id., 14.9.2006, cause riunite C- 181/04 e C-183/04 *Elmeka e a.*; id., sentenza 8.5.2008, cause riunite C-95/07 e 96/07 *Ecotrade*; id., sentenza 15.1.2009, causa C-502/07 *K1cit*; id., sentenza 18.6.2009, causa C-566/07 *Stadeco*; id. sentenza 7.12.2010, causa C-285/09 *R*.

le quando, tecnicamente, la traslazione non sia più possibile (art. 60)⁷.

Tenendo a mente la breve ricostruzione sin qui delineata, occorre domandarsi se davvero abbia senso perseguire la tassazione dei *bonus* elargiti dal produttore-distributore dei veicoli ai propri rivenditori, cioè, in un segmento economico in cui nessuno dei due è ovvero, come si diceva, dovrebbe essere considerato come consumatore finale.

Più chiaramente, non si può dubitare che, ove i *bonus* siano davvero da considerare rilevanti ai fini Iva, il produttore-distributore non avrebbe alcuna difficoltà all'addebito dell'imposta che, nella logica del tributo, risulterebbe perfettamente detraibile nella sfera del concessionario, lasciando così intatto il rapporto di tassazione al consumo dell'automezzo che, di norma, cioè, al di fuori delle ipotesi fraudolente, normalmente avviene.

Certo, se l'Iva viene considerata come una banale tassa indiretta, è corretto che la sua "evasione", anche *in itinere*, sia perseguita. Ma questo non è il caso in esame.

La questione controversa. La comprensione del risultato offerto dalla sentenza in commento è aiutata riassumendo brevemente i fatti di causa riguardanti, in estrema sintesi, la natura delle somme che vengono riconosciute a favore del concessionario di vendita degli automezzi, in aggiunta alla normale provvigione ad esso spettante.

La *causa* di queste elargizioni è variegata: si tratta, in alcuni casi, di maggiori sconti "mirati", per agevolare l'esaurimento di scorte invendute, in altri di contributi per l'organizzazione della vendita, rispetto a *standard* imposti alla rete, con lo scopo di garantire alla clientela un trattamento uniforme che contribuisca a caratterizzare e, dunque, a far riconoscere, la "marca" dell'automezzo, ovvero, ancora di attività di *marketing* e di controllo della qualità del servizio reso.

Se la causa sono molteplici, tuttavia l'effetto è unico ed è rappresentato dall'incremento (o, nelle situazioni di crisi, dal mantenimento) dei volumi di vendita. Insomma, il concessionario non riceve un compenso per qualcosa di diverso da quel che costituisce la sua *mission*, cioè, semplicemente, la vendita, nel migliore dei modi, dei beni ad esso affidati.

Proprio su questo aspetto, se il *bonus* sia da considerare come corrispettivo di una prestazione specifica e, quindi, soggetto ad Iva, ovvero se sia irrilevante, come somma riconosciuta senza una (nuova e diversa) obbligazione si sviluppa la motivazione della sentenza, giungendo alla conferma dell'irrelevanza dell'operazione.

⁷ Sui limiti applicativi dell'art. 60, 7° comma, d.P.R. 633/1972 cfr. la Norma di Comportamento dell'ADC n 179 del dicembre 2010.

L'inquadramento giuridico. Per la valutazione del risultato giurisprudenziale offerto dalla sentenza in commento occorre, innanzitutto, richiamare la Norma di Comportamento dell'ADC n. 163 del marzo 2006, ove si precisa che le diverse e, a volte complesse, tipologie di *bonus* commerciali sono riconducibili a tre ipotesi di base, ossia i *bonus* di tipo:

a) "quantitativo": i quali vanno inquadrati negli incentivi erogati per incentivare il cliente al realizzo di un maggior volume di vendite: essi, in quanto collegati al raggiungimento di risultati in termini di acquisto di prodotti, danno origine ad una riduzione del prezzo originariamente praticato dal venditore all'atto dell'acquisto dei singoli prodotti, dando luogo all'emissione (facoltativa) della nota di variazione (in diminuzione) prevista dall'art. 26, secondo comma, del D.p.r. n. 633/1972.

b) "qualitativo": che sono previsti a fronte dello svolgimento di attività diverse da quella tipicamente svolta dal cliente, ma, comunque, indirizzate allo sviluppo delle vendite, quali attività promozionali, di marketing. In siffatti *bonus* si evidenzia, quindi, una posizione di corrispettività tra la somma erogata dal fornitore dei beni e lo svolgimento, da parte del percettore, di specifiche obbligazioni di fare, riconducibili alla categoria dei servizi, secondo l'ampia definizione dell'art. 3, primo comma del D.p.r. n. 633/1972.

Consegue che tali *bonus* (qualitativi) sono soggetti ad Iva, con emissione di fattura da parte del percettore, in quanto essi rappresentano la remunerazione di specifiche prestazioni di servizio svolte in aggiunta all'attività principale di compravendita.

c) "misti": in quest'ultimi l'erogazione della somma dipende, oltre che dal raggiungimento di una certa quantità di acquisti, anche da un fatto comportamentale dell'acquirente.

In tale ipotesi, la corresponsione del premio è correlata all'esecuzione di due obbligazioni dell'acquirente, di cui l'una è l'acquisto di una certa quantità di beni e l'altra l'esecuzione di altre attività, normalmente connesse alla compravendita, e indirizzate, in ogni caso, allo sviluppo dell'attività commerciale.

Si è, dunque, in presenza di un'ipotesi condizionata, in cui l'oggetto dell'operazione (cioè, il riconoscimento del *bonus*) è collegato inscindibilmente a due obbligazioni che, se assunte singolarmente, danno luogo, la prima, alla variazione in diminuzione dell'acquisto, con o senza recupero dell'imposta (sub a), e la seconda ad un'operazione soggetta ad Iva, come prestazione di servizio, secondo quanto *retro* evidenziato (sub b).

Considerando, poi, che le due obbligazioni sono, di norma, concorrenti fra loro, per la individuazione del regime Iva applicabile occorre valutare se una delle due obbligazioni sia assunta in via principale (nella normalità dei casi, il raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto) e l'altra (riferita al rag-

giungimento dell'obbligo qualitativo) sia meramente strumentale ed incidentale rispetto alla prima, come condizione semplice di perfezionamento del diritto altrimenti acquisito dal cliente.

In questa ipotesi, l'obbligazione di tipo qualitativo rappresenta una condizione necessaria e, di per sé, non sufficiente che rende esigibile il pagamento del *bonus* connesso al raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto.

Ciò comporta che il *bonus* qualitativo non costituisca una prestazione autonoma resa dal concessionario, ma incide sull'ammontare degli acquisti.

Ad esso, quindi, qualora sia possibile stabilire che la volontà contrattuale delle parti è quella di stipulare un accordo principalmente finalizzato alla incentivazione delle vendite, si applica il medesimo trattamento riservato agli abbuoni o sconti previsto dall'art. 26, secondo comma, del d.p.r. 633/1972: in ragione del fatto che, siccome l'obbligo qualitativo perde la sua autonoma fisionomia, il *bonus* misto refluisce nel *bonus* di tipo "quantitativo" (sub a).

Il punto non è sfuggito ai giudici della Commissione tributaria regionale della Puglia ove osservano che *"secondo l'orientamento prevalente sia in dottrina che in giurisprudenza l'elemento della corrispettività del contratto non coincide con quello dell'onerosità. Si afferma, infatti, che se il contratto a prestazioni corrispettive è sempre oneroso, non è vera la proposizione inversa: il contratto a prestazioni corrispettive costituisce, dunque, species di un più ampio genus costituito dai contratti a titolo oneroso. Se infatti, l'onerosità s'individua nel "generico" vantaggio che ciascuna parte riceve in corrispondenza della sua prestazione, la corrispettività, più specificamente, comporta l'interdipendenza delle due prestazioni, tale per cui ciascuna prestazione trova la sua ragion d'essere specifica ed esclusiva nell'altra"*.

Alle conclusioni cui è pervenuta la ricordata Norma di Comportamento dell'ADC si è uniformata l'Agenzia delle entrate⁸ che ha affrontato e risolto, per l'ultima (e definitiva) volta, la *"questione relativa al trattamento ai fini Iva dei c.d. bonus qualitativi erogati dalle case automobilistiche ai propri concessionari"*.

In tale documento si è precisato, innanzitutto, che *"la questione ha dato origine, in particolare a partire dal 2007, ad un diffuso contenzioso con esiti presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali in netta prevalenza sfavorevoli all'Agenzia delle entrate"*.

Riguardo alla natura del rapporto, il documento in esame precisa che *"nella valutazione in fatto inerente l'interpretazione degli accordi non va trascurata la circostanza – ove sussistente – che generalmente il contratto di concessione di vendita stipulato tra la casa madre automobilistica e" i "con-*

⁸ Cfr. Nota ministeriale 14.7.2009, non pubblicata.

cessionari si estrinseca in una complessa e unitaria operazione economica dove scambio (fornitura delle merci) e collaborazione (in particolare, promozione delle vendite e poteri di controllo e di indirizzo gestionale a favore del concedente) sono connessi l'uno con l'altro. È, quindi, "in tale contesto che si inseriscono le clausole concernenti i bonus da erogare ai concessionari che abitualmente risultano caratterizzati da una comune base di calcolo, corrispondente al totale degli importi relativi alle cessioni di beni effettuate dalla casa madre nei confronti dei concessionari. Ciò comporta di fatto la riduzione dei prezzi praticati dalla casa madre e l'assoggettabilità dei bonus al trattamento fiscale riservato agli "abbuoni o sconti" mediante emissione della nota di credito ex art. 26, comma 2, del d.p.r. 633 del 1972 da parte della casa madre".

Riassumendo, alla luce dei principi innanzi espressi, poiché i premi corrisposti in ragione dell'incremento delle vendite di prodotti determinano la riduzione del prezzo di acquisto dei beni stessi in capo alla società distributrice, è certamente corretto l'assoggettamento al medesimo trattamento riservato agli abbuoni o sconti previsti contrattualmente, di cui all'art. 26, secondo comma, del d.p.r. n. 633/1972, in relazione ai quali è ammessa la possibilità (e non l'obbligo) di emissione, da parte del cedente o del prestatore, di note di accredito.

Variazione in diminuzione o elargizione di somma? Dalla ricostruzione sopra offerta si intende che, al di là dell'ipotesi in cui il *bonus* sia veramente espressione del corrispettivo di una prestazione nuova e diversa, rispetto a quelle dipendenti dal contratto di concessione che lega il produttore – distributore di automezzi ai propri concessionari, il rapporto rimane irrilevante ai fini dell'imposta come variazione "in diminuzione" degli acquisti, la cui efficacia contabile, in punto di recupero dell'Iva, è lasciata alla facoltà del cedente – prestatore, fatti salvi i limiti temporali prescritti dal successivo 3° comma dell'art. 26 del decreto Iva.

Tuttavia, il giudice regionale opta conclusivamente per un altro percorso argomentativo che reca alla qualifica dell'operazione come "somma di danaro" elargita senza una reale controprestazione.

Il risultato, cioè l'irrelevanza ai fini del tributo, è all'evidenza uguale. La giustificazione è, invece, diversa, ponendosi l'accento, in questo secondo caso, sull'assenza, si può dire ontologica di una controprestazione, ancorché indiretta⁹.

⁹ In effetti, il ragionamento sviluppato dai giudici di appello sulla non congruità del corrispettivo riconosciuto quale "*bonus*", rispetto all'ammontare dell'investimento effettuato dal concessionario si scontra con il principio stabilito dall'art. 9 della dir. 2006/112/CE, dal quale si intende che l'economicità dell'operazione, ivi richiamata ai fini della qualifica soggettiva

Il punto è delicato, considerando che, sulla base della realtà operativa, il *bonus* di cui si tratta non rappresenta un “dono” gratuito a favore del concessionario, ponendosi, comunque, nell’ottica del rapporto contrattuale, normalmente regolato dal contratto di concessione.

Senza scomodare le tesi sui limiti della gratuità nel rapporto commerciale¹⁰, la diversa qualifica dell’operazione utilizzata dai giudici di appello potrebbe, dunque, costituire motivo di censura in sede di Cassazione. Considerando, però, il contorno puramente formale della questione, essendo la sostanza oramai risolta, non resta che confidare sul buon senso dell’Amministrazione finanziaria e dell’Avvocatura generale¹¹ nell’abbandono di una controversia ormai del tutto inutile e superata.

IVA – Acquisto comunitario di auto usate – Regime del margine – Tenuta del relativo registro ed annotazione delle operazioni – Applicabilità – Sussiste – Indicazione sulle fatture di acquisto – Requisito essenziale – Non è tale.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. V (Presidente: Marsano - Relatore: Gargano). Sent. n. 341 del 19 luglio 2010.

Il regime cosiddetto del margine è applicato correttamente qualora l’importatore italiano di autoveicoli usati acquistati da fornitore comunitario abbia tenuto il registro previsto dall’art. 38, c. 4, d.l. 41/95 ed abbia provveduto ad annotare tutti gli acquisti assoggettati a tale disciplina, nonché le spese di riparazione e per gli accessori ad essi connessi. Al contrario l’apposizione della dizione di appartenenza della merce al regime del margine non costituisce requisito essenziale.

dell’operatore, va rilevata *indipendentemente dallo scopo e dai risultati*. Quindi, senza valutazione di un “lucro” che, in sintesi, sembra posto a fondamento della decisione assunta dalla Corte di Bari.

¹⁰ Si v. le Conclusioni 15.4.2010 dell’Avv. generale nella causa C- 581/08 *Emi Group*, punti 1 e 2.

¹¹ Per un precedente si vedano i pareri formulati dall’Avvocatura generale dello Stato in “ordine alla inopportunità di impugnare per cassazione le sfavorevoli sentenze emesse in materia (note prot. N. 108854 e prot. N. 108858 del 3 aprile 2009)”.

IVA – Accertamento – Sanzioni per indebito rimborso d'imposta – Motivazione del provvedimento – Espresso riconoscimento del credito – Contraddittorietà della motivazione – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: D'Alessandro). Sent. n. 299 del 15 dicembre 2010.

In tema di imposta sul valore aggiunto e di irrogazione della sanzione per l'indebita fruizione di un rimborso d'imposta, è da ritenersi privo di motivazione, per contraddittorietà della stessa, il provvedimento che da un lato non contesti l'esistenza del credito d'imposta e dall'altro, contestualmente, neghi la possibilità di fruirne attraverso la procedura del rimborso.

TRIBUTI INDIRETTI

IMPOSTE INDIRETTE sui consumi di combustibili – C.d. carbon tax – Criteri impositivi – Aliquota applicabile – Determinazione secondo il potere inquinante – Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Corvaglia – Relatore: Marcuccio). Sent. n. 74 del 29 marzo 2011.

La “carbon tax” ha natura di tributo ambientale, onde la necessaria correlazione tra il danno ambientale e il presupposto dell’imposta impone una interpretazione della norma istitutiva dalla quale risulti un criterio impositivo non già rigido ed uniforme, ma rapportato allo specifico potere inquinante del prodotto impiegato e in concreto assoggettato a tassazione.

Nota del prof. avv. Antonio Uricchio

Effetti inquinanti e prelievo sul consumo di combustibile

Con la pronuncia che qui si commenta la Commissione tributaria regionale, sezione di Lecce, affronta la questione del rapporto tra applicazione della carbon tax ed effetti inquinanti. Nel riformare la sentenza di prime cure, il giudice d’appello, nel muovere dalla funzione ambientale del tributo istituito dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, afferma che “*la sussistenza di una relazione giuridicamente delineata tra l’unità fisica che determina il danno ambientale specificamente individuato e specificamente provata*” induce a ritenere che “*il variare delle emissioni di anidride carbonica la cui combustione di un determinato prodotto dà luogo determina conseguenzialmente un’imposta in misura diversa*”. La conclusione raggiunta, che poggia sulla ricostruzione della natura ambientale del prelievo considerato, appare pienamente condivisibile anche in considerazione della trama dei valori che ispirano la normativa in materia, sia in ambito comunitario che interno.

Pur senza richiamare in materia il percorso evolutivo seguito dalla disciplina comunitaria (introduzione del principio di “chi inquina paga”, di prevenzione, di precauzione), va evidenziato che nel Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1° dicembre 2009, lo sviluppo sostenibile viene assunto come principio guida in materia proprio nell’intento di potenziare la tutela dell’am-

biente. L'art. 191 del Trattato stabilisce che "la politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: a) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, b) protezione della salute umana, c) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, d) promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici".

Anche in ambito interno, i principi richiamati hanno ricevuto attuazione attraverso una intensa produzione normativa secondo la tecnica del "comando" e del "controllo" nel quadro di politiche di sistema che non disegnano l'utilizzo della leva fiscale ovvero di quello dell'irrogazione di sanzioni anche di natura penale. La legislazione italiana fa, quindi, ampio ricorso a tributi ambientali in senso stretto (in cui la fattispecie imponibile è costituita da un'unità fisica o un suo sostituto o derivato di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato) e a tributi ambientali in senso lato¹, in cui l'ambiente, inteso come valore, bene, diritto e fine², si colloca all'esterno della fattispecie, rilevando quindi su un piano extrafiscale³.

¹ Cfr. F. GALLO e F. MARCHETTI, *La tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pag. 115 ss. i quali evidenziano come "la tutela dell'ambiente è una finalità – politica, culturale, sociale – per sua natura extrafiscale. Fino a che si ritiene che lo strumento tributario debba essere utilizzato per la tutela dell'ambiente, non si potrà mai avere un tributo ambientale in cui cioè il bene ambientale in cioè il bene ambientale si collochi all'interno della fattispecie tributaria. La tutela ambientale è un effetto, sperato, derivante dall'introduzione di un prelievo, anche fiscale, che, determinando un aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, induca il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minore impatto ambientale". L'aver spostato l'elemento di collegamento tra tributo ed ambiente, dalla tutela dell'ambiente - scopo quest'ultimo extrafiscale - all'unità fisica inquinante, ha consentito alla dottrina di poter elaborare la teoria esposta, in termini di presupposto ambientale, ribaltando la tradizionale teoria sull'extrafiscalità del tributo ambientale.

² Sulla configurazione dell'ambiente, come valore, bene o diritto si vedano, in dottrina, B. CARAVITA, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, pp. 39, 40; G. F. CARTEI, *Paesaggio* (voce), *Enciclopedia giuridica Il Diritto*, X, Milano, 2007, pag. 631; B. CAVALLO, *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, pag. 398 e ss.; S. CIVITARESE, *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in www.aedon.mulino.it, n. 1/2002.

³ Ricorda A. DAGNINO, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale* in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, pag. 329, che la *divisio* tracciata possiede notevoli risvolti di carattere dogmatico, che meritano di essere approfonditi. a) I tributi "con funzione ambientale" (siano essi imposte o tasse) possono assumere due differenti connotazioni. a. 1) In primo luogo, possono assumere funzione ambientale tutti quei tributi "di scopo", il cui gettito sia cioè, per legge, destinato in tutto o in parte alla realizzazione di opere di tutela e/o risanamento ambientale. Potrebbe astrattamente essere il caso di qualunque tributo, diretto o indiretto. La funzione ambientale viene in rilievo, in modo mediato, per effetto della specifi-

Tra i tributi ambientali in senso stretto va certamente annoverato quello oggetto della pronuncia che si annota. Come evidenziato dalla relazione illustrativa della legge 448 citata, la finalità di tassare “*le emissioni di anidride carbonica dei diversi combustibili in relazione al loro contenuto di carbonio con lo scopo di orientare i consumi in senso favorevole all’ambiente contenendo progressivamente la produzione di gas serra*” connota il carattere ambientale del tributo. Nella carbon tax, viene, infatti, tassato il consumo di sostanze inquinanti ad alto contenuto di carbonio nell’intento dichiarato di preservare l’ambiente e impedire i cambiamenti climatici⁴.

Il tributo, quindi, pur non dismettendo il proprio fine “fiscale” (procurare entrate), appare ispirato dal fine (extrafiscale⁵) di disincentivazione di produzioni inquinanti addossando su chi produce tali sostanze i costi delle azioni di eliminazione dei danni all’ambiente.

ca destinazione del gettito, prevista dalla legge a. 2) In secondo luogo, devono essere considerati quei tributi all’interno dei quali vengono introdotti *istituti fiscali penalizzanti*, destinati al perseguimento di obiettivi extrafiscali, di politica, ambientali. I tributi con funzione ambientale dunque tassano tradizionali indici rivelatori di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo, produzione, affari) ma contengono una disciplina che colpisce in modo più gravoso (penalizzazione) le fattispecie in cui si evidenzia un collegamento tra la capacità contributiva manifestata e lo svolgimento di un’attività dannosa per l’ambiente. Tale maggiore imposizione determina una disparità di trattamento fiscale tra fattispecie colpite dal tributo, che presuppone l’adozione di un *tertium comparationis* di natura ambientale. In altri termini, la situazione di chi realizza una determinata quantità di imponibile non inquinando viene valutata come diversa, ai fini della imposizione, da quella di chi produce la stessa quantità di ricchezza danneggiando l’ambiente. La giustificazione teorica di tributi di tal tipo è, dunque, *mutatis mutandis*, la stessa che sta alla base delle agevolazioni con le quali si favoriscono fiscalmente attività oggetto di promozione e/o di tutela in base a principi costituzionalmente rilevanti. Nel caso dei tributi a finalità ambientale il principio che viene in considerazione, per giustificare il trattamento più gravoso, è quello di cui all’art. 32 Cost.

⁴ Secondo una recente indagine dell’ente governativo britannico Met Office se continueremo a immettere nel nostro pianeta la quantità di CO₂ che abbiamo prodotto negli ultimi decenni, entro il 2100 avremo un innalzamento delle temperature medie globali da 5 a 7 gradi centigradi. Per lo stesso studio, l’innalzamento di soli 4 gradi delle temperature porterebbe un quinto delle specie animali a rischio di estinzione e 2 miliardi di persone a soffrire la fame, oltre a gravi disastri naturali. La maggiore consapevolezza dell’urgenza di porre rimedio ai mutamenti climatici e ai disastri causati hanno iniziato a fare breccia anche a livello istituzionale all’interno dei singoli Stati nonché negli organismi internazionali.

⁵ P. SELICATO *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell’ordinamento comunitario* in Riv. dir. trib. intern., 2004, pag. 277; F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l’ambiente*, Milano, 1996; P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale (Milano, 2002), p. 319 ss.; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, p. 1614 ss. I. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1999, pag. 2; F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell’imposizione ambientale* (Napoli, 1993).

Coerentemente con tale funzione, l'art. 8, commi 5 e seguenti, legge 448, citato, modula l'entità del prelievo in funzione degli effetti inquinanti e delle conseguenze rispetto al clima. Senza pretese di approfondimento, va conclusivamente evidenziato che l'apprezzamento degli effetti inquinanti a seconda della natura del combustibile adoperato appare decisiva rispetto alla determinazione della natura del tributo. Non può quindi condividersi l'assunto dell'ufficio, condiviso dalla Commissione tributaria provinciale, secondo cui sarebbero esonerati gli utilizzatori e gli uffici competenti *“dall'effettuare, volta per volta, delle indagini tecniche finalizzate all'individuazione dello specifico potere calorifero di ogni singolo prodotto”*.

Cogliendo appieno la funzione del tributo, la Commissione tributaria regionale ritiene, correttamente, che la modulazione del prelievo non possa prescindere dallo specifico potere inquinante del prodotto assoggettato a tassazione.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Decadenza – Vendita e riacquisto – Nuda proprietà – Perdita delle agevolazioni – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Argentino – Relatore: Marturano). Sent. n. 159 del 24 gennaio 2011.

Non decade dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa (legge n. 549 del 1995, art. 3, comma 131) colui che, entro l'anno dalla vendita del precedente immobile per il quale aveva fruito delle agevolazioni suddette, acquisti anche soltanto la nuda proprietà di altro immobile, ancorché non lo destini ad abitazione propria e/o dei suoi familiari.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Decadenza – Avviso di liquidazione – Proroga biennale dei termini – Art. 11, comma 1, della legge n. 289/2002 - Norma a carattere speciale – Inapplicabilità.

Comm.Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Castellaneta – Relatore: Veneziani). Sent. n. 223 dell'11 ottobre 2010.

L'art. 11, comma 1, della legge n. 289/2002, che prevede la proroga biennale dei termini per l'accertamento, costituisce norma a carattere speciale, non applicabile all'avviso di liquidazione relativo alla revoca delle agevolazioni per la prima casa, disciplinato, invece, dal successivo comma 1 bis, che non stabilisce alcuna proroga.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Vendita dell'immobile e acquisto di altro immobile per donazione entro l'anno – Decadenza dal beneficio – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, sezione IV (Presidente: Morlacco – Relatore: Cataldo). Sent. n. 147 del 30 settembre 2010.

Non decade dal beneficio fiscale di cui all'art. 7 della legge n. 488/98 il soggetto che entro l'anno dalla vendita di un immobile acquistato con il suddetto beneficio riceva per donazione una nuova unità immobiliare, atteso che dell'espressione "a qualsiasi titolo" contenuta nella richiamata disposizione di legge non può darsi un'interpretazione restrittiva tale da escludere dal novero delle fattispecie considerate quella dell'acquisto a titolo gratuito.

Nota dell'avv. Maurizio Villani

Conseguenze della vendita infraquinquennale dell'abitazione acquistata con i benefici "prima casa" tra decadenza del contribuente e dell'ufficio

I giudici pugliesi, chiamati a pronunciarsi in tema di agevolazioni prima casa, con tre differenti sentenze, in parte conformandosi alla più recente giurisprudenza sul tema ed in parte contrastando la prassi dell'Amministrazione finanziaria, hanno disposto interessanti soluzioni.

In discussione, in tutti e tre i casi, è la decadenza dalle agevolazioni prima casa nel caso di vendita infraquinquennale dell'immobile acquistato con i benefici¹.

¹ A riguardo, difatti, la nota II bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, al comma 4, così dispone: «In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di

Orbene, fatta questa breve premessa di carattere generale, occorre a questo punto entrare nel merito della questione, procedendo con l'analisi delle suddette pronunce.

La Sez. III^a della Commissione tributaria provinciale di Taranto è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di un avviso di liquidazione conseguente alla revoca delle agevolazioni "prima casa" operata dall'Amministrazione finanziaria perché il contribuente, pur avendo acquistato un altro immobile entro l'anno dalla vendita del precedente immobile agevolato, tuttavia non lo aveva adibito ad abitazione principale come previsto dalla nota II bis art. 1 della Tariffa del Tu 131/86, avendone acquistata la sola nuda proprietà.

Ebbene, con sentenza n. 159 del 24 gennaio 2011, l'adita Commissione ha disposto che non decade dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa colui che, entro l'anno dalla vendita del precedente immobile per il quale aveva fruito delle agevolazioni suddette, acquisti anche soltanto la nuda proprietà di altro immobile e ancorché non lo destini o utilizzi per abitazione propria e/o dei suoi familiari.

Ciò in quanto, secondo i chiarimenti dello stesso ufficio (circolare, del 02/03/1994, n. 1/E IV-8-480, del 03/05/1996, n. 108, del 12/08/2005, n. 38), l'acquisto della nuda proprietà rientra nelle disposizioni agevolative; mentre, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. Trib. civ., del 30 gennaio 2008, n. 2071), «In tema d'imposta di registro, i benefici per l'acquisto della "prima casa", di cui all'art. 1 sesto comma della legge 22 aprile 1982 n. 168, sono applicabili, nel concorso delle condizioni dalla norma medesima previste, in favore del compratore della nuda proprietà, atteso che l'art. 3, comma n. 131, della legge 28 dicembre 1995 n. 549, pur essendo innovativo nella parte inerente alla determinazione di dette condizioni, ha portata interpretativa della disciplina anteriore, quando, elencando gli atti di trasferimento di case non di lusso, include quelli traslativi della nuda proprietà, nel presupposto della loro pari attitudine (in presenza degli altri requisiti) ad integrare un progetto abitativo meritevole di trattamento agevolato».

registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.»

Con sentenza n. 223 dell'11 ottobre 2010, invece, la Sez. X della Ctp di Bari si è pronunciata in merito ai termini utili all'Amministrazione finanziaria per accertare l'intervenuta decadenza dalle agevolazioni fiscali "prima casa". Nella specie, si tratta di due avvisi di liquidazione scaturiti dalla revoca delle agevolazioni fiscali riguardo a due acquisti prima casa.

Ciò in quanto l'ufficio, facendo ricorso alla proroga biennale dei termini di accertamento, introdotta con il condono tributario di cui alla legge n. 289/2002, revocava la prima agevolazione perché l'immobile agevolato risultava ceduto entro cinque anni dall'acquisto e dopo aver provveduto all'acquisto di altro immobile agevolato; revocava altresì la seconda agevolazione perché il contribuente risultava già possessore di altro immobile acquistato con il beneficio.

Secondo il contribuente, però, l'Amministrazione finanziaria ha agito fuori termine, perché la proroga biennale dei termini di accertamento prevista dalla legge sul condono tributario non è applicabile al caso in questione.

A tal riguardo, innanzitutto, si rende opportuno precisare che ai sensi del comma 2 dell'art. 76 del d.p.r. 26/04/1986, n. 131, «l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica:

- a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale;
- b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare; dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta. Nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all'articolo 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell'atto;
- c) dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta suppletiva».

Chiarito ciò, si rende poi opportuno distinguere il caso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta (art. 11, c. 1, l. 27/12/2002, n. 289) da quello della violazione all'applicazione agevolata delle imposte (art. 11, c. 1-bis, l. 27/12/2002, n. 289), poiché solo nel primo caso la norma prescrive la suddetta proroga dei due anni, mentre, nel secondo il termine triennale di cui all'art. 76 cit. resta invariato.

In ragione di ciò, quindi, nella specie, trattandosi del recupero agevolazioni prima casa per violazioni alla disciplina agevolata, è proprio a questo secondo caso che va ricondotta la fattispecie in questione con conseguente intervenuta decadenza dell'Ufficio per decorrenza del termine triennale di cui all'art. 76 cit., giacché gli acquisti sono stati effettuati nel 2000 (il 03/01/00)

il primo e nel 2003 (14/03/2003) il secondo, mentre gli avvisi di liquidazione sono stati notificati nell'anno 2008.

Del resto, secondo la sentenza n. 133 del 16 novembre 2009 della Comm. trib. regionale di Puglia, sez. VII, la proroga biennale dei termini per la rettifica e la liquidazione delle maggiori imposte dovute, stabilita dall'art. 11, comma 1, della legge n. 289/2002, non può estendersi, in difetto della espressa previsione – necessaria ai sensi dell'art. 3, comma 3, della legge n. 212/2000 – alle violazioni concernenti l'applicazione agevolata delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni previste dal comma 1-bis dello stesso art. 11 citato.

In ragione di ciò, pertanto, l'adita Commissione accoglie la tesi difensiva del contribuente.

Con sentenza n. 147 del 30 settembre 2010, infine, la Sez. IV della Ctp di Foggia si è pronunciata in merito alla legittimità di un avviso di liquidazione scaturito dalla revoca delle agevolazioni "prima casa", per aver venduto la casa acquistata in regime agevolato prima del quinquennio e non aver riacquistato a titolo oneroso, entro un anno dalla vendita, altra casa da adibire a propria abitazione principale. Ciò poiché, secondo il contribuente, l'acquisto a titolo gratuito non può considerarsi idoneo a determinare la decadenza prevista dalla legge e comminata dall'ufficio con l'avviso impugnato.

Difatti, l'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, che riconosce il credito d'imposta, recita testualmente: "Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato. L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso. L'agevolazione si applica a tutti gli acquisti intervenuti successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto."

Ebbene, la norma, nel riconoscere un credito d'imposta in favore del contribuente nel caso di acquisto di altro immobile entro l'anno, parla di acquisto a qualsiasi titolo, senza fare nessuna distinzione tra atti a titolo oneroso e atti a titolo gratuito.

Secondo l'ufficio, invece, è costante prassi dell'Amministrazione finanziaria (circolare, del 26 gennaio 2001, n. 6/E) ravvisare "nel riacquisto non a titolo oneroso una specifica causa di decadenza, che troverebbe una giustificazione nel mancato reinvestimento, con reimpiego del prezzo della vendita, nell'acquisto della nuova abitazione a titolo principale".

Tale tesi, tuttavia, non convince i giudici foggiani che, sulla base dell'art. 7 cit. e della disposizione di cui al comma 4, ultimo periodo, della nota II-bis, alla Tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986, secondo cui "Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale", hanno ritenuto che, per l'acquisto a titolo non oneroso, come nel caso in trattazione, dove il ricorrente riceve a titolo gratuito un immobile da destinare a propria abitazione con un atto di donazione, è applicabile la normativa che prevede le agevolazioni per la prima casa.

Difatti, le richiamate norme a riguardo non danno alcun chiarimento e, del resto, non si può, con un'interpretazione di parte, ovvero della sola Amministrazione finanziaria, negare che un trasferimento a titolo gratuito non costituisca anch'esso ipotesi di acquisizione della proprietà dell'unità immobiliare.

In definitiva, dunque, le conclusioni che si possono trarre dalle enunciate pronunce sono le seguenti: l'Amministrazione finanziaria, nel caso di violazioni alla disciplina agevolata, decade dal potere di accertamento nel termine triennale di cui all'art. 76 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131; mentre, il contribuente, nel caso di vendita infraquinquennale dell'abitazione acquistata con i benefici "prima casa", non decade dal regime agevolato se provvede entro l'anno dalla vendita all'acquisto anche della sola nuda proprietà di altro immobile ed anche se a titolo gratuito.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33 della legge n. 388 del 2000 – Fruizione – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 65 del 28 maggio 2010.

Ai fini dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 33 della legge n. 388 del 2000 (imposta di registro all'1% e imposte ipotecaria e catastale in misura fissa), non integra la fattispecie legale agevolativa la realizzazione sull'area oggetto della compravendita di un campo di calcetto, essendo la disposizione agevolativa intesa ad incentivare e a promuo-

vere lo sviluppo del comparto edilizio per le finalità ultime di favorire l'accesso del cittadino al bene casa.

Allorché sia lo strumento urbanistico ad escludere per il suolo di che trattasi l'edificazione abitativa, viene in rilievo l'insussistenza "ab origine" del presupposto dell'agevolazione tributaria, onde può legittimamente disconoscersene il diritto in capo all'acquirente del suolo, senza necessità di attendere l'avverarsi della condizione risolutiva della mancata edificazione nel quinquennio.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33, comma 3 della legge n. 388/00 – Utilizzazione edificatoria – Inizio dei lavori – Sufficienza – Necessità del completamento – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 49 del 23 luglio 2010.

In tema di imposta di registro, il requisito della "utilizzazione edificatoria" previsto per l'applicabilità dell'agevolazione relativa ai trasferimenti di immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati prevista dall'art. 33, comma 3 della legge n. 388/00, deve ritenersi configurato con l'avvenuto avvio dei lavori nel termine e all'esito delle autorizzazioni previste dalla legge e non con il completamento dei lavori stessi.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33, comma 3, della legge n. 388/00 – Utilizzazione edificatoria – Esistenza di un piano particolareggiato – Non necessità – Possibilità edificatoria – Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ligorio – Relatore: Venneri). Sent. n. 59, parte I, del 22 aprile 2010.

In tema di agevolazioni fiscali rivenienti dall'art. 33, comma 3, della legge n. 388/00, ciò che rileva non è il riscontro formale dell'esistenza dell'immobile in un'area soggetta a piano particolareggiato, quanto la circostanza che esso si trovi in un'area in cui sia possibile edificare e, quindi, anche nel caso della esistenza di un accordo di programma che a tutti gli effetti costituisce piano esecutivo di secondo livello nel rispetto dello strumento urbanistico generale vigente.

IMPOSTA DI REGISTRO – Avviso di liquidazione – Interpretazione degli atti – Recupero dell'imposta – Natura di imposta suppletiva – Esclusione – Natura di imposta complementare – Sussistenza – Applicazione del termine biennale di decadenza dell'azione di cui al secondo comma dell'art. 76 del d.p.r. n. 131/1986 – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente: Mangione – Relatore: Carlucci). Sent. n. 32 del 15 marzo 2010.

In tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, secondo il criterio fissato dall'art. 20 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131 della intrinseca natura e degli effetti giuridici degli stessi, la pretesa impositiva non è riconducibile nell'ambito previsionale di cui all'art. 42 del suddetto decreto, degli errori correggibili mediante l'emissione dell'avviso di liquidazione. Avendo l'imposta accertata natura complementare, l'ufficio deve procedere ad emettere avviso di rettifica ex art. 52 del d.p.r. n. 131/1986, con la conseguenza che trova applicazione il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale, previsto dal secondo comma dell'art. 76 dello stesso decreto.

IMPOSTA DI REGISTRO – Avviso di rettifica e liquidazione – Motivazione – Stima Ute – Attendibilità – Insufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese - Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 124 del 26 marzo 2010.

Se è sufficientemente idonea quella motivazione in cui sia indicato il criterio in base al quale l'Amministrazione finanziaria ritenga di determinare un nuovo valore di un immobile oggetto di compravendita, rimane pur sempre suo onere dimostrarne in sede contenziosa l'attendibilità. In particolare, la stima Ute, richiamata dall'Ufficio per la rettifica del valore, già di ridotta attendibilità essendo un atto di parte in quanto proveniente pur sempre dalla stessa Amministrazione, contiene, a sua volta, il richiamo a criteri assolutamente generici e privi di riscontri oggettivi e come tali del tutto inattendibili.

IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Compravendita di immobile – Fabbricato in corso di costruzione al momento del rogito di compravendita – Registrazione a taxa fissa – Applicabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Rosato). Sent. n. 100 del 30 giugno 2010.

In tema di imposte ipotecarie e catastali, ad un atto di compravendita di un bene immobile strumentale all'attività di impresa si applica la tassazione in misura fissa se il fabbricato è in costruzione al momento della stipula dell'atto, in deroga al principio della tassazione in via proporzionale di cui agli artt. 1-bis e 10 del d.lgs. n. 347/1990. In tal caso, infatti, l'immobile non può essere qualificato come bene strumentale in quanto ancora inserito nel circuito produttivo.

IMPOSTA DI SUCCESSIONE – Potere del contribuente di emendare la dichiarazione – Limiti – Rettifiche successive alla notifica dell'atto impositivo – Onere del contribuente di provare la correttezza delle rettifiche – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII, (Presidente: Mangione – Relatore: Bruni). Sent. n. 89 del 31 maggio 2010.

In tema di imposta di successione il potere del contribuente di correggere ed emendare gli errori contenuti nella dichiarazione di successione vincola l'ufficio solo se le rettifiche intervengono prima della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta. Solo in tal caso, infatti, potrà sostenersi che l'ufficio deve rispettare le risultanze della rettifica, con salvezza dei suoi poteri in ordine ai valori emendati dalla parte privata e con onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Ne consegue che il contribuente, in sede contenziosa, ha l'onere di provare e dimostrare la correttezza delle rettifiche effettuate attraverso una dichiarazione di successione presentata successivamente alla notifica dell'atto impositivo.

Nota dell'avv. Antonio Lattanzio

Brevi note in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria

La sentenza che qui si annota, avente ad oggetto l'emendabilità della dichiarazione tributaria, merita di essere segnalata in quanto affronta diverse questioni giuridiche: la configurabilità del potere del contribuente di correggere ed emendare gli errori contenuti nella dichiarazione originaria, l'obbligo dell'ufficio di rispettare le risultanze della rettifica se questa interviene priva della notifica dell'avviso di rettifica o di liquidazione, il potere del contribuente di emendare la dichiarazione tributaria anche dopo la notifica del suddetto avviso. Si tratta di una *vexata questio* non tanto in relazione all'eventuale rettifica della dichiarazione in senso favorevole al fisco, quanto piuttosto riguardo all'ipotesi di emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente.

Con la sentenza in esame, i giudici regionali confermano l'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato in base al quale la dichiarazione è ritratlabile e che tale modifica può avvenire addirittura in sede contenziosa.

Procedendo con ordine, occorre evidenziare che, nel caso di specie, la contribuente aveva emendato due volte la dichiarazione di successione originaria e l'ultima dichiarazione era stata presentata presso l'Ufficio competente contestualmente alla presentazione del ricorso avverso l'avviso di liquidazione.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'emendabilità della dichiarazione tributaria, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione, si fonda sull'impossibilità di assoggettare il contribuente ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

La dichiarazione tributaria è un atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e giudizio, come tale emendabile¹.

La Suprema Corte di Cassazione ha precisato che la sua presentazione, quindi, non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria ma un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria;

¹ Cfr. *ex multis* F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 191 ss.; S. SEBASTIANI, *La ritrattabilità della dichiarazione tributaria tra giurisprudenza innovativa e jus superveniens*, in "Boll. trib.", n. 13/2004, p. 976 ss; R. BAGGIO, *Nuovi sviluppi in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria*, in "G.T. Riv. giur. trib.", n. 11/2004, p. 634 ss.; P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, p. 197 ss..

essa rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente – in conformità al principio di capacità contributiva – di dimostrare l'inesistenza del presupposto d'imposta erroneamente dichiarati².

Con riferimento alla dichiarazione di successione, i giudici regionali confermano l'orientamento dei giudici di legittimità³, secondo il quale la dichiarazione è emendabile anche dopo la scadenza del termine di cui all'art. 31 del d.lgs. n. 346/1990, ma con effetti diversi a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, l'ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a suo carico, nella seconda ipotesi (verificatasi nel caso di specie), pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, *“il contribuente in sede contenziosa ha l'onere di provare e dimostrare la correttezza delle rettifiche effettuate successivamente alla notifica dell'atto impositivo da parte dell'Ufficio”*. Sotto questo profilo, l'onere probatorio si pone in funzione del vantaggio che il contribuente ricava, alla stregua del diritto sostanziale, dalla dimostrazione dei fatti dedotti in giudizio⁴.

Nel caso di specie, i giudici regionali, constatando che la contribuente non aveva prodotto alcuna documentazione con riferimento ai valori rettificati con la seconda dichiarazione rettificativa (terza dichiarazione di successione presentata), hanno confermato i valori di alcuni degli immobili indicati nell'avviso di liquidazione.

Non può sfuggire, infatti, che l'onere della prova era strettamente connesso con l'onere dell'allegazione dei fatti da provare.

La rettifica della dichiarazione è disciplinata dall'art. 2, commi 8 e 8-bis, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322.

Il comma 8 di tale articolo prevede che *“salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi... possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3... non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600....”*.

² Cass., Sez. trib., 1 dicembre 2004, n. 22567; Id. Sez. trib., 5 ottobre 2007, n. 20852.

³ Cass., Sez. trib., 10 marzo 2006, n. 5361; Id., Sez. trib., 5 ottobre 2007, n. 20852.

⁴ Si consenta il rinvio a A. LATTANZIO, *Manuale del processo tributario*, II Ed. (aggiornata alla L. n. 69/2009), Editrice Ad Maiora, Trani, 2009, p. 176 ss.

Tale norma, che non distingue tra rettifica a favore o sfavore del contribuente, consente quindi di correggere la dichiarazione precedentemente presentata, “*non oltre i termini stabiliti dall’art. 43 del d.p.r. n. 600/1973*”, cioè “*entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*”.

Il comma 8-*bis* prevede poi la possibilità del contribuente di correggere errori od omissioni non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, al fine di utilizzare in compensazione l’eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni.

La dottrina e la giurisprudenza attribuiscono a tale disciplina la finalità di assicurare un pronto e sollecito recupero del credito d’imposta vantato dal contribuente dichiarante, consentendo il ricorso all’istituto della compensazione purché il contribuente si affretti a correggere una dichiarazione precedente errata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo. Ciò non esclude in ogni caso, che il contribuente possa rettificare a proprio favore la dichiarazione originaria entro il più ampio termine dei cui all’art. 2, comma 8, del d.p.r. n. 322/1998, senza tuttavia potersi avvalere dell’istituto della compensazione, ma optando per il rimborso o per il riporto a nuovo dell’eventuale credito emergente dalla dichiarazione integrativa (secondo la tesi dell’ufficio il contribuente può chiedere solo il rimborso). Tale conclusione trova fondamento nella generica formulazione del citato art. 2, comma 8, che non distingue tra rettifica a favore o sfavore del contribuente.

In questa prospettiva, le Sezioni Unite della Cassazione hanno sancito il principio della ritrattabilità della dichiarazione dei redditi in base alla natura giuridica della stessa, ma soprattutto in base ai principi costituzionali contenuti negli artt. 53 e 97 della Costituzione. In particolare, alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva, di buona amministrazione e di legalità dell’amministrazione, sarebbe intollerabile un sistema che impedisse al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l’inesistenza dei fatti giustificativi del prelievo⁵. Inoltre, all’imposizione tributaria sarebbe immanente il principio della collaborazione e della buona fede, che deve improntare i rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, di cui all’art. 10 della legge n. 212/2000.

Giova evidenziare che, prima delle modifiche apportate dal d.p.r. n. 435/2001, il comma 8 dell’art. 2 del d.p.r. n. 322/1998 si riferiva – allora come oggi – ad “*errori od omissioni*”, senza specificare se a favore del contribuente o dell’erario, tanto da ritenersi applicabile in ambo i casi. Invero, secondo

⁵ Cass., SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063

un'autorevole dottrina, sarebbe paradossale un'interpretazione del d.p.r. n. 435/2001 che segni un arretramento della tutela, già ammessa dall'ordinamento⁶. Non va neppure trascurato che il comma 8-*bis* è in un rapporto di *species ad genus* col comma 8, nel senso che al contribuente, che si affretta a correggere a proprio favore una dichiarazione precedente, è consentita la compensazione, in luogo del non sempre tempestivo rimborso.

Da ciò discende che il breve termine per la rettifica della dichiarazione di cui al comma 8-*bis* citato, non deve ritenersi previsto a pena di decadenza, ma troverebbe giustificazione nel fatto che la compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva, che i crediti e i debiti dei medesimi soggetti possono essere compensati solo se dello stesso periodo e solo se risultanti dalle dichiarazioni.

La Corte di Cassazione ha affermato che *“il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione va individuato in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte dell'ufficio”*, termine da considerare nel contesto del principio di buona fede, affidamento e parità tra le parti, definitivamente affermati dallo Statuto dei diritti del contribuente⁷.

Con la recentissima sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011, la Corte di Cassazione ha obliterato il principio secondo cui il contribuente può sempre emendare, per errori di fatto o di diritto, la dichiarazione dei redditi. La possibilità di rettifica, secondo la Suprema Corte, non può che discendere direttamente dai precetti contenuti nelle disposizioni costituzionali in tema di uguaglianza e di capacità contributiva: quest'ultimo deve, per un verso, ispirarsi a principi di giustizia tributaria e, per altro verso, rappresentare un limite sostanziale alla discrezionalità legislativa in materia tributaria.

Logico corollario di siffatto principio, aggiungono i giudici di legittimità, è che *“la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria”*.

Tali principi sono certamente applicabili in molte circostanze (si pensi alla possibilità del contribuente di ritrattare la dichiarazione dell'Irap, qualora il contribuente abbia dichiarato l'imposta ma abbia poi omesso i versamenti).

⁶ E. DE MITA, *Un passo avanti verso la codificazione*, in “Il Sole 24 Ore” del 30 ottobre 2002, p. 25; in questo senso anche M. LOGOZZO, *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in “Corr. trib.”, n. 1/2003, p. 55 ss.

⁷ Cass., Sez. trib., 2 luglio 2008, n. 18076, conforme a Cass., Sez. trib., n. 4236/2004.

Emerge *ictu oculi*, che sarebbe assurdo dal punto di vista logico-giuridico che il contribuente debba prima pagare la cartella di pagamento (frutto di una dichiarazione errata) e successivamente presentare istanza di rimborso al fine di recuperare quanto indebitamente versato in conseguenza dell'inesistenza *ab origine* del presupposto impositivo ai fini Irap. Un meccanismo del genere darebbe luogo ad un prelievo fiscale indebito e non compatibile con i principi della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).



DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

ICI – Deliberazione comunale resa pubblica – Mancata allegazione all'avviso di accertamento – Illegittimità dell'avviso – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Morgese). Sent. 24 dell'11 gennaio 2011.

In tema di Ici, la deliberazione comunale che fissa il valore delle aree sottoposte a tassazione e stabilisce le aliquote e le detrazioni, resa pubblica mediante affissione e, pertanto, assistita da una presunzione legale di conoscenza, non deve necessariamente essere allegata all'avviso di accertamento per integrarne la motivazione. Ne deriva che l'avviso non possa essere ritenuto illegittimo e di conseguenza annullato per difetto di motivazione, soprattutto allorché detto avviso rechi la contestazione della violazione per l'accertata duplice inosservanza dell'obbligo di denuncia e del versamento della relativa imposta.

ICI – Attribuzione di valore – Determinazione dirigenziale – Comunicazione al contribuente – Necessità – Omissione – Nullità dell'avviso di accertamento – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Argentino – Relatore: Marturano). Sent. n. 1007 dell'8 novembre 2010.

In tema di imposta comunale sugli immobili e con riferimento al procedimento di attribuzione di valore, la c.d. determinazione dirigenziale, che è atto equiparato alla deliberazione dell'organo del Comune, consegue la sua efficacia secondo le disposizioni del d.lgs. n. 26 del 2000 e della legge n. 127 del 1997 e, nel caso in cui apporti una rettifica al valore dell'immobile già in precedenza attribuito, dev'essere portato a conoscenza del contribuente interessato, a pena di nullità (per difetto di motivazione) del successivo avviso di accertamento.

ICI – Art. 8 del d.lgs. n. 504/92 – Aliquota e detrazione per l’abitazione principale – Condizioni applicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 101 del 2 marzo 2010.

In tema di imposta comunale sugli immobili, l’aliquota inferiore e la detrazione per l’abitazione principale previste possono essere applicate soltanto allorché la dimora abituale e la residenza anagrafica siano coincidenti ed altresì qualora vi sia identità tra il soggetto obbligato al pagamento dell’imposta e il soggetto abitualmente dimorante nella medesima unità immobiliare. Tali identità non possono desumersi dalla produzione in giudizio delle ricevute di pagamento delle utenze, atteso che queste ultime sono idonee a dimostrare semplicemente e non decisamente l’utilizzo dell’immobile e non la condizione di stabilità e continuità della dimora abituale. (Fattispecie in cui il contribuente risultava residente in altro comune).

ICI – Presupposto di imposta – Ambito.**IDEM – Accertamento – Motivazione – Valore delle aree stabilito con delibera comunale – Legittimità.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Pellerino - Relatore: Di Mattina). Sent. n. 119 del 19 marzo 2010.

L’astratta edificabilità del suolo giustifica di per sé la valutazione del terreno secondo il suo valore venale e differenzia questo tipo di suoli da quelli agricoli non edificabili.

Il valore delle aree stabilito dal Comune in delibera si atteggia quale elemento e substrato motivazionale e probatorio dell’atto impositivo, come tale assoggettabile in sede contenziosa alle critiche e alle censure del contribuente.

ICI – Area fabbricabile – Terreno pertinenziale – Non è tale – Sussistenza di una diversa classificazione catastale e di una distinta rendita catastale – Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. III (Presidente: Buffa – Relatore: Carra). Sent. n. 699 del 3 dicembre 2010.

Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, le pertinenze non assumono rilievo anche qualora si tratti di aree fabbricabili e l'esistenza del vincolo pertinenziale si renda manifesta sia sulla base dell'elemento oggettivo della durevole destinazione della cosa accessoria a servizio od ornamento della cosa principale, che dell'elemento soggettivo della volontà dell'avente diritto di creare la suddetta destinazione. Pertanto, è irrilevante che l'area pertinenziale e la costruzione principale siano censite catastalmente in modo distinto e con distinta rendita catastale.

ICI – Fabbricati rurali – Automatica non assoggettabilità – Non sussiste – Diversa iscrizione nei registri catastali – Impugnativa – Necessità – Strumentalità all'attività agricola – Istanza per il riconoscimento della ruralità – Prova documentale della sussistenza dei requisiti – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Morgese). Sent. n. 198 del 16 novembre 2010.

Il requisito della ruralità del fabbricato, pur producendo effetti ai fini dell'accatastamento e della eventuale attribuzione della rendita, non può determinare automaticamente l'esonero dall'Ici. Tuttavia, il fabbricato deve ritenersi strumentale all'attività agricola qualora il contribuente abbia prodotto formale istanza al competente ufficio erariale per il dovuto riconoscimento della ruralità, senza conseguire l'invocato risultato per motivi estranei al merito della richiesta ed abbia provato, documentalmente ed esaurientemente, la sussistenza di tutti i requisiti per il riconoscimento della ruralità e la insussistenza di modificazioni successive.

DIRITTI CAMERALI – Natura – Collegamento al fatto dell'iscrizione – Cessazione dell'attività del soggetto iscritto – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Gualione). Sent. n. 12 del 9 febbraio 2010.

Il “diritto annuale” dovuto per l’iscrizione alla Camera di Commercio si configura come diritto di iscrizione e va, pertanto, corrisposto per l’intero periodo nel quale il soggetto rimane iscritto, indipendentemente dal permanere o dalla cessazione dell’attività dell’impresa.

TAR SU – Ingunzione fiscale.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Petrucci – Relatore: Marturano). Sent. n. 146 del 12 gennaio 2011.

Il r.d. del 1910 è tornato di attualità¹

Nota redazionale

¹ Tornano alla mente le nozioni generali sulla composizione di un testo e le altre sulla distinzione tra *parola* e *discorso*. La motivazione della sentenza richiede, innanzitutto, come ogni altro testo in cui sia resa manifesta una volontà, sia formulata una tesi o un’ipotesi o sia espresso un giudizio, che un insieme di segni grafici (le parole) assuma il senso di discorso compiuto. Dalle prescrizioni degli artt. 132 c.p.c. 118 delle relative disposizioni di attuazione e dell’art. 36 del d.lgs. n. 546/92, che le ripete e sostanzialmente le richiama – norme assolutamente snobbate e tradite, nel caso di specie, dall’estensore della sentenza – si ricava il concetto di *autonomia* e *compiutezza* del discorso motivazionale, il quale non deve rinviare ad altro da sé (atti interni del processo, del giudice o delle parti, enunciazioni giurisprudenziali etc.) per risultare non soltanto verificabile dal giudice dell’impugnazione ma altresì comprensibile dal lettore interprete.

La sentenza non può essere un metatesto, ossia il risultato di un assemblaggio di una composizione di testi diversi, e se a questi vuol far riferimento o se da questi vuol trarre fondamento (come accade per le massime del giudice di legittimità) deve espressamente incorporarli e riproporli o esprimerne il contenuto.

A meno che... come scriveva Molière in “*Le medecin malgré lui*” (atto II sc. 4): Sganarello: “*Oui, cela était autrefois ainsi; mais nous avons changé tout cela, et nous faisons maintenant la médecine d’une méthode tout nouvelle.*”.

È per questo che la motivazione della sentenza in questione è inaccettabile.

Sotto altro profilo, non strettamente giuridico bensì per così dire “di costume”, lo è – inaccettabile – perché proveniente da giudici tributari di solito assai sensibili ad ogni eccesso della motivazione *per relationem* e pronti a sanzionarlo con l’annullamento dell’atto.

Si legge nella sentenza in questione:

1) “*Il ricorrente non ha ritenuto di replicare alle controdeduzioni dei convenuti, in ossequio al principio della ripartizione dell’onere della prova, nel sostenere le ragioni di diritto rese nel gravame in quanto il provvedimento di accoglimento/rigetto del-*

l'istanza di sospensione non riveste natura decisoria (ex pluribus Cass. 16601/2005 in connessione con l'art.1 del d.lgs. n. 546/92"):

qui, il principio regolatore (art. 2697 c.c.) dell'onere della prova, che riguarda i fatti, viene ... esteso alle ragioni di diritto.

Ricordiamo che gli uni non si confondono con le altre e che la distinzione tra gli uni e gli altri risulta anche dall'art. 132 c.p.c.

Non si diceva una volta – molto tempo fa, è vero – *da mihi factum dabo tibi ius?*

b) a quale proposito venga richiamata, in quel contesto sintattico, la Cass. n. 16601/2005 – il cui testo recita “il provvedimento di sospensione o di rigetto dell'istanza di sospensione dell'esecuzione forzata non riveste natura decisoria, è revocabile e modificabile dallo stesso giudice che lo ha emesso ai sensi dell'art. 487 cod. proc. civ. ed è impugnabile con il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi, e non con quello dell'opposizione all'esecuzione, con la conseguenza che, contro lo stesso, è inammissibile il ricorso per cassazione.” – e quale possa essere la “connessione” (*sic!*) della pronuncia con l'art. 1 del d. lgs. n. 546/92, non è dato né di sapere né di intuire.

c) incomprensibile è la relazione che, nel medesimo contesto sintattico, è stabilita, proprio sul piano logico-giuridico e attraverso l'espressione “*in quanto*”, tra il suddetto rilievo, che il ricorrente s'era voluto trincerare dietro al principio di ripartizione dell'onere della prova e non replicare alle controdeduzioni dei convenuti, e la natura non decisoria del provvedimento di accoglimento/rigetto dell'istanza di sospensione.

2) “*Lo stesso ricorrente specifica di aver impugnato una ordinanza-ingiunzione e non una cartella esattoriale per cui sono condivisibili le deduzioni dei convenuti attraverso i riferimenti normativi che hanno portato di attualità il r.d. del 1910 (cfr. Cass. ord. n. 10958/2005) secondo le quali è inconferente il richiamo alla normativa citata dallo stesso contribuente*”.

Quale sia stato il dibattito giuridico tra le parti, quali disposizioni di legge queste abbiano richiamato e, soprattutto, quale siano state le norme di legge poste a fondamento della decisione e del dispositivo di rigetto del ricorso, ancora non è dato comprendere; occorrerà poi anche sciogliere l'enigma concernente il *ritorno di attualità* del r.d. del 1910 e l'altro della rilevanza sul caso di specie della richiamata Cass. n. 10958/2005 che statuisce in tema di giurisdizione.

3) “*L'atto di ingiunzione (ex r.d. 14 aprile 1910 n. 639) “è un titolo speciale che accompagnato da un titolo esecutivo (cartella di pagamento) conserva la natura di quest'ultimo ma non diviene atto di precetto, per cui non è necessaria la produzione della cartella medesima*”: incomprensibile il riferimento, attraverso il richiamo, a Cass. n. 19669 del 2006 del seguente tenore “Costituisce credito certo e liquido, che l'Amministrazione può pretendere con l'ingiunzione di cui al r.d.14 aprile 1910 n. 639, quello fissato con atto amministrativo meramente ricognitivo di tariffe prestabilite in conformità delle norme legislative statali e regionali vigenti”.

4) “*Equitalia ha agito correttamente secondo la normativa ad essa applicabile e che, in maniera conferente, è stata ricordata e specificata nelle controdeduzioni prodotte dalla stessa s.p.a.*”: viene mantenuto il mistero sulla normativa che assicurava *correttezza* all'agire di Equitalia: nessun commento!

5) “Spese compensate perché la controversa questione sarà oggetto delle giurisdizioni superiori” dove la prevedibilità delle impugnazioni, stante la *controversa questione* – dunque c’era una questione, forse di diritto, controversa! – assurge a motivo di compensazione delle spese del grado.

TARSU – Ingiunzione fiscale – Firma del funzionario responsabile dell’imposta – Mancanza – Nullità.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. V (Presidente Petrucci – Relatore: Gargano). Sent. n. 1052 del 3 gennaio 2010.

L’ingiunzione di pagamento emessa dai concessionari per la riscossione dei tributi locali è nulla se manca la sottoscrizione del funzionario responsabile dell’imposta.

Nota dell’avv. Luca Lubelli

La mancata sottoscrizione da parte del funzionario responsabile rende nulla l’ingiunzione fiscale?

L’interessante pronuncia in commento offre lo spunto, tra i molteplici motivi trattati, per approfondire il tema dell’efficacia dell’ingiunzione fiscale quale ulteriore titolo esecutivo, alternativo al ruolo di pagamento, all’indomani delle importanti modifiche legislative che hanno coinvolto il procedimento della riscossione esattoriale.

Introdotta con il r.d. 639 del 14 aprile 1910 per consentire agli enti pubblici una più rapida riscossione coattiva delle proprie entrate tributarie e patrimoniali, l’ingiunzione fiscale, consistente nell’ordine del creditore al debitore di adempiere entro 30 giorni sotto pena di atti esecutivi, ha avuto, nel tempo, al pari del ruolo esattoriale, un utilizzo alterno, ovvero in alcuni momenti largamente adoperata (si pensi alle imposte indirette e ai tributi doganali) e finendo, in altri, per essere utilizzata solo in casi limitati e in via residuale.

Rispetto al ruolo esattoriale, che appare ancora, nonostante l’introduzione da parte del legislatore dell’accertamento “auto-esecutivo”¹, il modello gene-

¹ Si fa riferimento alle novità introdotte dall’art. 29 d.l. 31 maggio 2010, n. 78; per i primi commenti cfr. *d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito - Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici* di C. ATTARDI in “Il Fisco” n. 39 del 25 ottobre 2010, 1-6323; *L’attuazione delle misure della Finanziaria 2010 sull’accertamento e sulla riscossione di tributi* di A. PARASCANDOLO in “Il Fisco” n. 47 del 20 dicembre 2010 pag. 1-7642.

rale di riscossione dei tributi erariali, tuttora l'ingiunzione è consentita soltanto, sia pure in alternativa al ruolo, per i tributi degli enti locali e per le entrate patrimoniali degli enti pubblici.

Nel passato, il d.p.r. n. 43/1988 conferì esclusiva rilevanza al ruolo, che divenne lo strumento privilegiato per la riscossione di tutti i tributi, disponendo l'abrogazione di *“tutte le disposizioni che regolano, mediante rinvio al r.d. n. 639/1910, la riscossione coattiva delle imposte, dei diritti doganali, delle tasse sulle concessioni governative e di ogni altra entrata, diritto e accessorio di cui agli artt. 67 e 68, comma 1 e 69, commi 1 e 2, ed ogni altra norma incompatibile con la riscossione disciplinata dal presente decreto”*².

Successivamente il legislatore ha reintrodotto la possibilità di utilizzo dell'ingiunzione fiscale per i tributi e le entrate patrimoniali degli enti locali, attraverso la previsione dell'art. 52, comma quinto e sesto, del d.lgs. 446 del 1997, sia pure lasciando la facoltà di scelta del suo utilizzo agli enti territoriali, da esercitare attraverso la propria autonomia regolamentare, disponendo che l'ente locale possa gestire in proprio o affidare a terzi, anche disgiuntamente, le attività di accertamento, liquidazione e riscossione delle proprie entrate, tributarie e patrimoniali.

In ragione di questi interventi normativi sono state manifestate perplessità sulla coesistenza dei due strumenti di riscossione, sino a quando l'art. 17 del d.lgs. 46/99 ha disposto chiaramente che i tributi e le entrate dello Stato devono essere riscosse mediante ruolo, mentre quelle degli enti locali sono riscosse, mediante ruolo, solo se affidate all'Agente della riscossione, potendo essere riscosse con ingiunzione fiscale, ai sensi dell'art. 2 del r.d. 639/1910, nel caso in cui la riscossione è effettuata in proprio dall'ente o tramite soggetti terzi diversi dall'agente della riscossione.

Vi è da ricordare inoltre che il decreto legge n. 203 del 30 settembre 2005, convertito nella legge n. 248 del 2005, ha modificato il sistema di riscossione in Italia, comportando, a decorrere dal 1 ottobre 2006, la soppressione dell'allora vigente sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione, disponendo che l'attribuzione delle funzioni all'Agenzia delle entrate, attraverso l'affidamento del servizio ad un nuovo organismo di diritto privato – Riscossione SpA (oggi Equitalia SpA) – interamente partecipato dall'Agenzia delle entrate (51%) e dall'Inps (49%).

Tale società ha acquisito successivamente le partecipazioni di tutte le precedenti società concessionarie, svolgendo la propria attività quale holding delle stesse. La medesima legge ha imposto agli enti locali il divieto, a parti-

² Cfr. Cass. sez. trib. sent. 8 giugno 2000 n. 7801; Cass. sent. 23 giugno 1998 n. 6242 che aveva interpretato la norma come abrogazione, pur se implicita, del regio decreto 639/1910.

re dal 1 gennaio 2006, di svolgere l'attività di riscossione a mezzo ruoli ai sensi del d.p.r. 602/73, riservando tale strumento, per i carichi successivi, soltanto a Equitalia spa.

Per effetto di queste modifiche, il sistema di riscossione coattiva presentava un solo interlocutore per gli enti locali, Equitalia spa, rimasto l'unico legittimato a procedere coattivamente attraverso la notifica della cartella esattoriale, con il risultato di una forte limitazione dell'autonomia decisionale degli enti locali nella scelta della modalità di riscossione coattiva delle proprie entrate, oltre ad una effettiva soppressione, di fatto, dell'attività di quei soggetti, anche essi terzi rispetto all'ente, abilitati alla riscossione coattiva.

Per questi motivi, con una norma di interpretazione autentica, il legislatore è intervenuto nuovamente per eliminare questa stortura, approvando l'art. 36, comma 2 del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito nella legge 28 febbraio 2008, n. 31, con il quale ha chiarito che *"la riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a poter essere effettuata con: a) la procedura dell'ingiunzione di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446; b) la procedura del ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione di cui all'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248"*.

In questo dinamico contesto normativo, la pronuncia si inserisce in perfetta sintonia, respingendo la tesi del ricorrente e ritenendo conforme alle attuali disposizioni di legge l'ingiunzione fiscale, adoperata dal Comune per la riscossione del tributo Tarsu.

Meno convincente appare invece la posizione che il collegio assume in merito alla mancata sottoscrizione dell'atto da parte del funzionario responsabile dell'imposta. La mancanza della sottoscrizione del funzionario comporta, a parere dei giudici, la nullità della stessa ingiunzione, poiché la rende priva di valenza giuridica.

È necessario precisare che il requisito della sottoscrizione ha sempre assunto questa duplice rilevanza: far assumere la paternità dell'atto al suo autore, rappresentando al tempo stesso l'elemento essenziale per il perfezionamento del titolo esecutivo tributario.

Pertanto, correttamente nella sentenza si è inteso ricondurre l'esecutorietà dell'ingiunzione al momento della sua sottoscrizione.

Si segnala, però, che sul tema della esecutorietà del titolo esecutivo esattoriale, mentre la disciplina relativa al ruolo ha avuto una evoluzione significativa, anche sul piano delle maggiori garanzie apprestate per il contribuente (basti accennare alle modifiche introdotte all'art. 25 del d.p.r. n. 602/73 sui termini per la notifica della cartella esattoriale), simile percorso non si è manifestato per l'ingiunzione, legata sempre ad una disciplina che il legislatore non ha adeguato al costante miglioramento normativo, per cui necessita, in sede applicativa di una interpretazione che *“valga a raccordare le norme emanate in un tempo molto lontano ed in un contesto storico e giuridico molto diverso ai principi fondamentali nuovi, espressi soprattutto con riferimento a strumenti di tutela prima non previsti”*.³

In realtà su alcuni aspetti evidentemente anacronistici, il legislatore è intervenuto sulle regole di questo istituto, così da adeguarlo alla disciplina positiva. Si segnala, ad esempio, l'art. 229 del d.lgs. 19 febbraio 1998, n. 51, che ha abolito la vidimazione pretorile, con la conseguenza dell'esecutività immediata e di diritto dell'atto.

Successivamente la l. n. 22 novembre 2002 n. 265, all'art. 4, comma 2 *sexies* ha previsto un generico ed espresso rinvio, per riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione, alle disposizioni contenute nel titolo I del d.p.r. n. 602/73, ossia quelle del ruolo esattoriale, che si devono intendere applicabili in via analogica, in quanto compatibili. Pertanto, in virtù del richiamo, fermo restando la valutazione di conciliabilità tra i due istituti, possono trovare applicazione anche per l'ingiunzione le norme del decreto sulla riscossione esattoriale.

E sul tema della rilevanza esecutiva del titolo esattoriale, recentemente l'art. 1, comma 5 ter del d.l. 17 giugno 2005 n. 106, convertito in l. 31 luglio 2005 n. 156, ne ha differito gli effetti, introducendo dei termini perentori, a pena di decadenza, per la notifica della cartella esattoriale, abrogando invece quelli, altrettanto perentori, per la formazione e l'attribuzione di esecutività ai ruoli, che restano così soltanto degli atti interni, di natura endo-procedimentale, senza rilevanza per il contribuente, nei confronti del quale l'ente impositore e l'agente della riscossione sono obbligati a notificare, entro un determinato termine previsto dalla legge, la successiva cartella esattoriale, pena l'innammissibilità della richiesta.

Si ricorda che l'art. 12, comma 4, del d.p.r. n. 602/73 abilita a che il ruolo sia *“sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo”*.

³ Così Corte Cass SS.UU. Ord. n. 10958 del 25 maggio 2005.

La sentenza in commento appare non conforme al contesto normativo sintetizzato in precedenza, nella misura in cui considera la sottoscrizione dell'ingiunzione una condizione essenziale di esistenza dell'ingiunzione, tanto da considerarla *“definitivamente nulla e senza alcun valore giuridico”*.

L'orientamento della sezione trova conforto in un proprio convincimento, già espresso in altra pronuncia, per cui l'ingiunzione priva di questo elemento sarebbe *“affetta da vizio grave ed insanabile ... ciò a mente di quanto previsto dal comma 5) punto 2) dell'art. 52 d.lgs. 446 del 1997”*.⁴

Questa disposizione in realtà si limita a precisare che il visto di esecutività deve essere apposto dal funzionario, intervenendo in un quadro normativo che prevedeva ancora l'obbligo della vidimazione pretorile, eliminata soltanto con il successivo art. 229 del d.lgs. n. 51/98. Cosicché, per il principio di tassatività, si deve ritenere che l'atto privo di questo requisito, non essendo contrario a una disposizione di legge ed essendo comunque esecutivo di diritto, potrebbe al massimo essere dichiarato annullabile, degradando il difetto a semplice irregolarità.

D'altra parte l'art. 3 del d.lgs. 12 febbraio 1993 n. 39 permette, per gli atti amministrativi la cui predisposizione deriva da una completa ed automatica elaborazione informatica, come nel caso dell'ingiunzione fiscale, che al posto della sottoscrizione, vi sia l'indicazione a stampa del nominativo del funzionario responsabile.

La stessa Suprema Corte di Cassazione ha precisato che *“costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità la sufficienza dell'indicazione a stampa del funzionario responsabile – il luogo della firma autografa – allorquando si ricorra all'emissione degli avvisi di accertamento per il tramite di sistemi informativi automatizzati.”*⁵

Certo l'utilizzo di strumenti informatici e la trasmissione del ruolo attraverso strumenti telematici, non dispensa dall'apporvi una firma elettronica, nel rispetto di regole tecniche idonee a garantire l'integrità dell'atto e l'identificabilità del suo autore.

De iure condendo, per una maggior salvaguardia degli interessi del contribuente,⁶ sarebbe auspicabile un intervento del legislatore che obblighi a

⁴ Ctp Taranto, sent. n. 671/03/2009. L'art. 52 comma 5 punto n. 2 del D.lgs. n. 446/97, richiamato dalla sentenza n. 671/03/2009 a sostegno della propria tesi, stabilisce che *“il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione”*.

⁵ Cass. Ord. 23/09/2008 n. 23976.

⁶ Anche ai sensi dell'art. 7 l. 212/2000 interpretato secondo Corte Costituzionale, con ordinanza 377/2007, in questi termini: *“lunghi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione al cittadino e la*

indicare il responsabile dell'imposta in seno all'ingiunzione fiscale, come accaduto di recente per la cartella esattoriale.

Infatti il legislatore ha imposto l'obbligo della indicazione del soggetto responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notifica della cartella, attraverso l'approvazione della legge 28 febbraio 2008 n. 31 (che ha convertito il decreto "mille proroghe", d.l. 248/2007).⁷

TARSU – Presupposto – Potenzialità di rifiuti – Tariffa – Art. 68 d.lgs. n. 507/93.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Esposito - Relatore: Calò). Sent. n. 45 del 15 febbraio 2010.

Secondo l'art. 68, comma 1 lett a), del d.lgs. n. 507/93, il criterio che i Comuni sono tenuti ad adottare per l'applicazione della Tarsu è dato dalla classificazione di locali ed aree in categorie aventi omogenea potenzialità di rifiuti, quindi tassabili con la medesima misura tariffaria.

TARSU – Regolamenti – Principi direttivi – Equiparazioni di categorie – Criteri interpretativi.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Merico). Sent. n. 686 del 23 dicembre 2010.

L'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993 accomuna in un'unica categoria gli esercizi alberghieri e le abitazioni sicché impone gli stessi criteri di tassazione per aree che presentino la medesima potenzialità di rifiuti, salvo che in concreto non risultino differenze in relazione a particolari attività o a particolari condizioni o modalità di svolgimento della medesima attività. Nel caso delle attività alberghiere, una diversa po-

garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanto aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della Pubblica amministrazione".

⁷ L'art. 36 comma 4 ter del d.l. n. 248/2007 prevede tale obbligo a partire per quelle cartelle i cui ruoli sarebbero stati consegnati all'agente della riscossione a partire dal 1 Giugno 2008, pena la nullità della cartella stessa. Cfr. Ord. n. 126 dell'11 aprile 2011 della Corte Cost. che indica come "è manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, sollevata, in riferimento agli artt. 2, 3, 24, 29 (recte: 28), 97, 113, 134 e 136 della Costituzione".

tenzialità produttiva di rifiuti può essere ritenuta secondo il seguente criterio: maggiore per le aree destinate a ristorazione, cucine ed altre simili, minore per le aree destinate alle unità abitative.

TARSU – Regolamento comunale – Fissazione delle tariffe – Disapplicazione – Possibilità – Sussistenza – Condizioni.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 441 del 16 settembre 2010.

In tema di Tarsu, è da disapplicarsi per illegittimità (tipo di eccesso di potere sub specie di irragionevolezza) il regolamento comunale se, stabilendo una riduzione della tariffa, produce una ingiustificata disparità di trattamento in base alla natura del reddito prodotto, anche se non superiore al limite massimo previsto.

TARSU – Natura tributaria – Principio del “chi inquina paga”.

Comm. Trib. Reg Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese). Sent. n. 121 del 13 maggio 2011.

Il principio del “chi inquina paga” di cui all’art. 15 della direttiva Cee n. 75/442, non impone la qualificazione privatistica del rapporto fra utente e smaltitore – che ben può rimanere nell’alveo dell’imposizione tributaria, come nel caso della Tarsu e della controversa Tia –, ma implica solo che il costo del servizio sia coperto in maniera rilevante dal gettito che da tale rapporto derivi.

Nota del dott. Flavio Ficara

Chi inquina paga

La pronuncia in oggetto, rassegnata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia – sezione di Lecce, offre l’occasione per tornare sulla complessa situazione in cui versa la tassazione locale sui rifiuti.

La decisione è stata resa a seguito di appello presentato da una società che aveva visti rigettati dalla Commissione provinciale tre ricorsi avverso altrettanti avvisi di accertamento Tarsu. Fra i motivi di gravame la società ha sostenuto la non debenza dell’imposta argomentando sulla base dell’art. 15 della

direttiva Cee n. 75/442 (così come modificato dall'art. 1 della direttiva n. 91/156) il quale, avendo introdotto nell'ordinamento europeo il principio del "chi inquina paga", avrebbe finito per qualificare il costo dello smaltimento dei rifiuti come un corrispettivo e non come un tributo, e avrebbe reso impossibile la tassazione da parte del Comune.

La Commissione regionale ha respinto la ricostruzione del contribuente, ricordando che la Tarsu è una "*prestazione pacificamente di natura fiscale*", a differenza della Tia sulla quale invece sembra ancora incerta la natura di tributo.

Infatti la Tia nasce con il decreto legislativo n. 22 del 5 febbraio 1997 (c.d. decreto Ronchi) al fine di sostituire la *tassa* per la rimozione e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, con una *tariffa* di igiene ambientale¹; l'intento dichiarato del legislatore è quello di tramutare un'entrata di carattere eminentemente tributario in un corrispettivo per un servizio reso a cittadini e imprese.

Tuttavia, nonostante porti il nome di tariffa, la Tia è stata disegnata in tutto come un tributo², a partire dai presupposti: è infatti tenuto al pagamento della Tia "*chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti*" (art. 49, d.lgs. 22/97) senza che abbia alcuna rilevanza l'effettiva fruizione del servizio, proprio come avviene nel caso della Tarsu³. La differenza più significativa è costituita dall'espressione "conduca" in luogo di "detenga"⁴.

E non sfuma l'analogia fra i due istituti nemmeno la novità più rilevante della Tia, vale a dire la determinazione dell'importo della "tariffa" in relazione all'effettiva produzione dei rifiuti; se anche l'importo di questa è infatti composto da due voci: una fissa – che il decreto chiama "tariffa di riferimen-

¹ L'entrata in vigore della Tia con il connesso regime transitorio è un problema complesso. La disposizione del 1997 prevede(va) un graduale passaggio dalla Tarsu alla Tia in relazione alla percentuale di copertura dei costi di smaltimento dei rifiuti da parte del Comune. Ma il decreto del '97 è stato formalmente abrogato dal d.lgs. n. 152 del 2006 (c.d. Codice dell'Ambiente) che ha di fatto bloccato il passaggio generalizzato alla Tia introducendo contemporaneamente la c.d. "nuova Tia" o "Tia 2" (art. 238: tariffa per la gestione dei rifiuti urbani). L'intricato gioco di rimandi e di entrate in vigore differite risultante dalla disciplina transitoria dei due decreti ha reso facoltativo dal 2010 il passaggio alla Tia 2 fino all'emanazione del regolamento di attuazione, lasciando contemporaneamente ai comuni la possibilità di mantenere in vigore sia la Tarsu che – a quelli che l'hanno già adottata – la Tia.

² In questa sede si assume come definizione di tributo quella di A. VIOTTO, *Tributo*, Dig. Comm., XII, 1995.

³ Così come avviene per la Tarsu: cfr. *ex plur.* Cass. 23 marzo 2005, n. 6312

⁴ Il che fa supporre che il contribuente sia obbligato al pagamento anche ove fosse conduttore di un immobile vuoto.

to” – determinata dal Ministro dell’Ambiente sulla base del metodo normalizzato elaborato dall’Osservatorio nazionale sui rifiuti –, e l’altra variabile determinata dagli enti locali in relazione al tipo e alla misura dei rifiuti⁵, al contribuente non è stata lasciata la possibilità di avvalersi di un’organizzazione alternativa a quella pubblica, anche autonoma, per il trasporto e lo smaltimento delle scorie. E tale mancanza allontana ancora lo schema della Tia da quello del rapporto privatistico.

Ciò nondimeno la natura tributaria della Tia è stata per lungo tempo discussa, sia in dottrina⁶ che in giurisprudenza⁷, dando luogo a frequenti incertezze in relazione all’impugnabilità della fattura emessa a seguito della prestazione di raccolta e smaltimento⁸ e all’applicabilità o meno dell’Iva sul gettito derivante dall’imposizione.

Su quest’ultimo aspetto in particolare sono intervenuti di recente il Ministero delle finanze e le Sezioni Unite della Corte di Cassazione: il primo per ribadire che la Tia ha natura di corrispettivo ed è quindi necessario applicare l’Iva sul gettito derivante⁹, mentre le seconde per affermare che le liti di rimborso per la stessa Iva, quando il soggetto non sia anche impositore, sono di competenza del giudice ordinario¹⁰. Nella circolare del Ministero si afferma che non hanno natura tributaria né la Tia del 1997, né la nuova tariffa di ge-

⁵ Con l’introduzione della c.d. nuova Tia nella determinazione della quota variabile è stato inserito anche il riferimento ad “*indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali*”.

⁶ Per la natura non tributaria ha concluso l’autorevole P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 26; al contrario sostengono la natura tributaria della Tia F. PODDIGHE, *La giurisdizione tributaria e l’evoluzione della Tarsu*, in Riv. Dir. Trib., 2003, p. 519; M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, in Il fisco, 2005, 14, p. 2051; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, Rass. Trib., 2003, p. 122.; F. FICHERA, *L’oggetto della giurisdizione tributaria*, Rass. Trib., 2007, p. 1094. Sui generis è la posizione di F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, Rass. Trib., 2007, 2, 372 ss., che ha concluso per la natura mista – tributaria e privatistica – della Tia.

⁷ L’isolata Cass. ord. 15 febbraio 2006, n. 3274 ha concluso per la natura privatistica della Tia, mentre già Cass. sent. 8 marzo 2006, n. 4895 ha optato per l’orientamento (che sarebbe poi divenuto costante, v. oltre) della natura tributaria.

⁸ Il convincimento in ordine alla natura privatistica della Tia ha fatto sì che il pagamento del debito sia stato richiesto anche mediante fattura, ponendo di conseguenza il problema dell’impugnabilità di tale fattura in commissione tributaria. Sia la giurisprudenza (cfr. Cass. 9 agosto 2007, n. 17526) che la dottrina (R. LUPI, *La fattura Tia come atto impositivo*, in Riv. Giur. Trib., 2008, n. 1, p. 66) avevano ipotizzato che la fattura potesse essere considerata un atto impositivo e come tale ricorribile in Commissione. La Corte di Cassazione ha recentemente avallato tale ricostruzione pervenendo alla conclusione esplicita che la fattura Tia è impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie, in quanto atto assimilabile ad un avviso di accertamento (Cass. ord. 3 novembre 2010, n. 22377).

⁹ Circolare n.3 dell’11 novembre 2010.

¹⁰ Cass. 28 gennaio 2011, n. 2064.

stione dei rifiuti (c.d. Tia 2) prevista all'art. 238 del Codice dell'Ambiente – quest'ultima per l'effetto dell'interpretazione autentica datane dal comma 33 dell'art. 14 del d.l. n. 78 del 2010 – e che si rende conseguentemente necessaria l'applicazione dell'Iva sul gettito derivante da entrambe; al contrario le Sezioni Unite non sollevano dubbi sull'idea che la Tia sia un tributo, in conformità all'orientamento espresso sino a questo momento anche dalla Corte Costituzionale¹¹.

In questo quadro complesso e di difficile interpretazione molti Comuni hanno preferito restare ancorati alla Tarsu, sulla cui natura e modalità applicative non sussistono dubbi; tuttavia se è vero la tassa non si pone in contrasto con il principio comunitario del “chi inquina paga”, come rilevato dal giudice di merito nella sentenza che si commenta e dalla Corte di Cassazione¹², è altrettanto vero che una contribuzione differenziata in ragione dell'effettiva produzione dei rifiuti, come la Tia e la nuova tariffa di gestione dei rifiuti di prossima applicazione, sarebbe certamente più vicino allo spirito della normativa comunitaria.

TARSU – Attività di affittacamere – Assimilabilità alle civili abitazioni – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. V (Presidente – Relatore: Fanizza). Sent. n. 334 del 13 luglio 2010.

L'attività di affittacamere, descritta dall'art. 46 della legge Regione Puglia n. 11/2009 e dichiarata “non classificabile” dal precedente art. 43 tra quelle alberghiere, è soggetta a tariffa identica a quella per le normali civili abitazioni.

TASSE AUTOMOBILISTICHE – Natura erariale – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 251, parte I, del 27 ottobre 2010.

La tassa automobilistica regionale ha natura di tributo erariale, essendo demandata alle regioni la sola attività accertativa.

¹¹ Cfr. C. Cost. sent. 24 luglio 2009, n. 238.

¹² Cass. 31 gennaio 2011, n. 2202.

TASSE AUTOMOBILISTICHE – Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica – Termine – Decorrenza – Dalla definitività dell'atto prodromico.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 251, parte II, del 27 ottobre 2010.

In materia di tassa automobilistica il termine triennale di prescrizione per la notifica della cartella di pagamento decorre dalla data in cui l'accertamento ad essa prodromico è divenuto definitivo per omessa impugnazione, non già dalla data di notifica dello stesso, atteso che soltanto per effetto della suddetta definitività l'Amministrazione è posta in grado di procedere all'iscrizione a ruolo del tributo.

PROCEDIMENTO E CONTENZIOSO

ACCERTAMENTO – Avviso – Motivazione – Art. 42 del d.p.r. n. 600/73 – Rinvio per relationem ad un processo verbale di constatazione emesso nei confronti di un soggetto terzo – Notifica e/o allegazione – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Esposito – Relatore: Calò). Sent. n. 243 del 28 giugno 2010.

È privo di motivazione l'avviso di accertamento che faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione redatto nei confronti di un soggetto terzo e non notificato al contribuente destinatario dell'avviso di accertamento, né allegato a tale atto.

ACCERTAMENTO – Poteri degli uffici – Invio di questionario e richiesta di documenti – Mancata risposta del contribuente e mancata esibizione di documenti – Preclusione alla produzione dei documenti in sede contenziosa – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 77, parte II, del 2 luglio 2010.

La mancata risposta al questionario e la mancata esibizione dei documenti richiesti dall'ufficio non comporta alcuna preclusione, nella successiva sede contenziosa, alla prova documentale idonea a contrastare la pretesa fiscale, atteso che, nel processo tributario (artt. 24 e 58 del d.lgs. n. 546/92) il contribuente non incontra preclusione alla facoltà di allegare e produrre documenti, anche nuovi¹.

Nota redazionale

¹ Constano pochi precedenti, nella giurisprudenza di legittimità, tutti sulla norma dell'art. 52 del d.p.r. n. 633/72. Li riportiamo qui di seguito, facendoli precedere dal testo della norma: art. 52 comma 5° del d.p.r. n. 633/72: “i libri, registri, scritture, e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono an-

che la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di atti all'ispezione". Donde:

Cass. n. 7269 del 2009: "In tema di accertamento dell'Iva, il divieto, previsto dal quinto comma dell'art. 52 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, di prendere in considerazione, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, i libri, le scritture e i documenti di cui si è rifiutata l'esibizione, opera non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "doloso") dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa.

Cass. SS.UU. n. 45 del 2000: "A norma dell'articolo 52, quinto comma del d.p.r. n. 633 del 1972, perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi – in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento – in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se la questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione.

Altri precedenti conformi: n. 7804 del 1990, n. 480 del 1995, n. 4058 del 1997.

Il testo del comma 3° dell'art. 32 del d.p.r. n. 600/73 è il seguente (diverso dall'altro):

"Le notizie e i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta"

Quanto al rapporto (conflitto o contrasto apparente) tra quest'ultima norma (ma la questione si pone negli stessi termini anche per l'art. 52 del decreto n. 633/72) e gli artt. 24 e 58 del decreto n. 546/92, non sembra dubbio che debba essere risolto secondo il criterio della specialità, così che l'ampia facoltà di prova documentale che le norme (generali) sul processo garantiscono al contribuente non può non trovare quelle limitazioni (preclusione alla produzione dei documenti) che le norme (speciali) espressamente stabiliscono per quei casi in cui atti, libri, documenti, scritture siano state rifiutate, o semplicemente non esibite, all'ufficio.

ACCERTAMENTO – Inosservanza del termine di sessanta giorni in esito alle operazioni di controllo – Motivazione – Ragioni dell'inosservanza del termine – Fattispecie.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Barletta). Sent. n. 20 del 12 gennaio 2011.

È nullo, per violazione dell'art. 12 settimo comma della legge n. 212/00, l'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla conclusione della verifica da parte degli organi di controllo allorché la motivazione datane dall'ufficio sia riferita esclusivamente alla imminente scadenza dei termini per l'accertamento.

ACCERTAMENTO – Acquisizione di dati presso gli istituti bancari o le Poste s.p.a. – Autorizzazione – Competenza a concederla – Difetto di autorizzazione – Illegittimità degli atti conseguenti che utilizzino i dati – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 137 del 25 novembre 2010.

L'autorizzazione a richiedere dati, notizie e documenti alle banche e agli altri enti indicati nell'art. 32 comma primo n. 7) del d.p.r. n. 600/73 è di stretta competenza dei soggetti indicati nella norma di legge (il direttore, il comandante regionale...) non già dell'ufficio cui i medesimi sono preposti. Il difetto di autorizzazione, ovvero il provenire la stessa da soggetti non abilitati, inficia il procedimento di acquisizione dei dati e travolge irrimediabilmente tutti gli atti conseguenti, in particolare rende illegittimi gli accertamenti basati sui dati illegittimamente acquisiti.

Nota del gen. Michele Carbone

La competenza a concedere l'autorizzazione all'acquisizione di dati presso gli istituti bancari

Con la sentenza n. 137 del 25 novembre 2010, la Commissione tributaria regionale della Puglia ha rigettato l'impugnazione proposta dall'Agenzia delle entrate di Barletta della sentenza della Commissione provinciale di Bari, che accoglieva i ricorsi presentati da una società avverso gli avvisi di accertamento emessi dal predetto ufficio.

Il contribuente eccepiva, tra l'altro, l'illegittimità degli atti per “...l'assenza di motivazione e di autorizzazione del direttore centrale o del direttore regionale dell'Agenzia delle entrate all'accesso ai dati bancari in violazione dell'articolo 32, comma 1, n. 7), del d.p.r. n. 600/1973...” con conseguente vio-

lazione degli artt. 7 della legge n. 212/2000 e 3 della legge n. 241/1990, a causa dell'assenza della motivazione degli avvisi di accertamento nei quali non erano specificate le ragioni giustificative dell'avvio di indagini finanziarie.

Con particolare riguardo al punto in questione, l'ufficio deduceva, da un lato, che l'autorizzazione era stata regolarmente concessa dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, mentre, dall'altro, che i presupposti legittimanti le indagini bancarie erano compiutamente descritti nel processo verbale, redatto in contraddittorio con la parte.

Rigettando le motivazioni proposte dall'Agenzia delle entrate – la quale, peraltro, non ha mai prodotto in giudizio l'autorizzazione degli accertamenti finanziari, inducendo il giudice a ritenere la stessa inesistente *ab origine* – la Commissione regionale ha affermato due importanti principi.

In primo luogo, viene sostenuto che l'autorizzazione della Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate è un atto amministrativo presupposto, non accessibile dal contribuente nel procedimento di accertamento dell'imposta dovuta.

In tal senso, occorre evidenziare che già l'Agenzia delle entrate, con la circolare 32/E del 19 ottobre 2006, aveva puntualizzato che l'autorizzazione in questione era da intendersi quale “...atto preparatorio allo svolgimento della fase endo-procedimentale dell'istruttoria, il quale non assume rilevanza esterna”.

In effetti, tale documento costituisce un atto non immediatamente lesivo del contribuente (atteso che questi potrebbe anche non essere destinatario di alcun successivo avviso di accertamento) e, dunque, esso rappresenta un atto istruttorio non impugnabile autonomamente. Lo stesso Consiglio di Stato, con decisione n. 264 del 19 aprile 1995, nel definire la natura e la valenza dell'autorizzazione di cui all'art 32 del d.p.r. 600/73, aveva evidenziato che tale documento è da inserirsi nell'ambito di un *sub* procedimento interno che produce effetti solo con l'avviso di accertamento “...e solo da tale momento il contribuente può prendere visione dell'atto autorizzativo”.

In tal senso, sia l'Agenzia fiscale che il giudice tributario pugliese risultano concordi nel ritenere che l'atto che dispone l'esecuzione degli accertamenti bancari debba far parte della documentazione da esibire, eventualmente, in sede di contenzioso: pertanto, solo l'omessa produzione in questa fase può indurre il giudice a ritenere il documento in questione inesistente.

Ciononostante, si deve considerare che, secondo consolidata giurisprudenza (cfr., tra le altre, Cass. nn. 18836/2006 e 16874/2009), la mancata esibizione dell'autorizzazione non costituisce di per sé stessa motivo di illegittimità dell'accertamento, in quanto occorre necessariamente dimostrare che tale condotta abbia creato un pregiudizio al contribuente.

Dunque, viene inficiato il procedimento di ottenimento dei dati bancari e finanziari, nonché tutti gli atti che scaturiscono dall'acquisizione ritenuta illegittima, solo qualora il provvedimento autorizzativo, non esibito in giudizio, sia ritenuto dal giudice materialmente inesistente (carenza di motivazione) e, contestualmente, tale mancanza non abbia consentito una difesa adeguata del convenuto (concreto pregiudizio del contribuente)¹.

In seconda istanza, la Commissione regionale ha precisato che il legislatore, tenuto conto del carattere di eccezionalità rivestito delle indagini in rassegna, conferisce tale potere a precise figure individuate nella norma (Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di finanza, del Comandante regionale) e non alla struttura pubblica in cui queste sono inserite.

È di tutta evidenza, quindi, che, benché la mancata esibizione dell'autorizzazione non costituisca di per se stessa motivo di illegittimità dell'accertamento, viceversa, non può essere obiettato – innanzi al giudice – che l'atto sia stato conferito da uno dei pubblici uffici sopracitati e che dello stesso sia stato fatto esplicito richiamo nei processi verbali redatti.

La Corte di Cassazione, peraltro, con sentenza n. 4001/2009, ha superato anche tali dubbi interpretativi, andando oltre e ritenendo irrilevante la stessa mancata autorizzazione alle indagini finanziarie ai fini del successivo avviso di accertamento, atteso che tale autorizzazione attiene ai rapporti interni ed in considerazione del fatto che in materia tributaria non vige il principio (presente nel codice di procedura penale) della inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita, salvi i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Art. 35, c. 23 bis, del n. d.l. 223/2006 – Retroattività – Sussiste – Violazione dell'art. 3 della legge n. 212/00 – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Liuzzi – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 875, parte I, del 9 settembre 2010.

¹ A tal riguardo, va sottolineato che, oltre che sulla natura e funzione, non vi sono unanimi convincimenti neppure sulla "forma" che l'atto autorizzativo in questione debba avere: la norma, difatti, non dispone che la richiesta di questo provvedimento debba essere operata necessariamente per iscritto (o trasfusa in atto scritto) da parte delle Autorità legittimate.

L'art. 35, c. 23 bis, del d.l. n. 223/2006 è una “norma di azione”, ossia una disposizione sul procedimento diretta a regolare il comportamento dell'Amministrazione finanziaria, l'estrinsecazione della sua volontà e il contenuto dell'atto che la manifesta. Per tali norme vale il principio del “tempus regit actum”, per cui tali attività devono essere riportate al contesto temporale nel quale hanno avuto espressione.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Art. 35, c. 23 bis, del d.l. 223/2006 – Differenza tra mutuo e corrispettivo denunciato in atti – Valore probatorio – Esclusione – Valore indiziario – È tale – Ulteriori elementi a carico dell'A.f. – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Liuzzi – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 875, parte II, del 9 settembre 2010.

In virtù dell'art. 35, c. 23 bis, del d.l. n. 223/06, la differenza tra l'importo del mutuo e quello del corrispettivo dichiarato ha valore meramente indiziario, non vincolante né per l'ufficio né per la parte. Ne deriva che il valore del bene non può essere desunto semplicemente dall'importo del mutuo, ma dovrà essere suffragato da altri indizi ed elementi con onere a carico dell'Amministrazione finanziaria.

ACCERTAMENTO – Controllo formale della dichiarazione - Art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 – Cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione di irregolarità – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Occhionegro – Relatore: Marturano). Sent. n. 538 dell'11 novembre 2009.

All'esito del controllo della dichiarazione del contribuente deve emettersi la prevista “comunicazione di irregolarità”, omessa la quale non può procedersi ad iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 e 54 bis del d.p.r. n. 633/72¹.

Nota redazionale

¹ La massima ripercorre la motivazione e il dispositivo della sentenza. Né l'una né l'altro esplicitano la conclusione in diritto. Sappiamo che:

– la contribuente aveva impugnato la cartella di pagamento notificata il 13.12.2007 chiedendo che ne fosse dichiarata la nullità; a motivi deduceva, tra l'altro, la *“omessa notifica della comunicazione di irregolarità – esiti del controllo automatizzato ex art.36 bis del d.p.r. n. 600/73 e 54 bis del d.p.r. n. 633/72”*;

– l'ufficio, contrastando l'impugnazione sul punto, aveva dedotto che *“sono state iscritte a ruolo somme dovute a seguito dell'omesso versamento di acconti e.... (parola incomprensibile) a debito dichiarati dalla stessa contribuente per cui l'esito della dichiarazione automatica non ha evidenziato irregolarità della dichiarazione originaria per cui non sussiste l'obbligo della comunicazione preventiva da art. 6 comma 5° della legge n. 212/2000; l'art.13 del d. lgs. 241/97- con effetto dal 01.01.1999 - ha in tal senso sostituito gli artt. 36 e 54 citati dalla ricorrente”*.

La motivazione della sentenza, senza richiamare l'unica norma (l'art. 6 comma 5° della legge n. 212 del 2000) che sanziona di nullità il mancato “invito a chiarimenti”, senza riferimento alcuno alle deduzioni dell'ufficio e senza distinguere fra tributi ed altre somme (contributi Inps e canone TV) dovute per titoli estranei alla dichiarazione e al procedimento di rettifica ex art. 36 bis cit., spiega che *“sono meritevoli di accoglimento le contestazioni relative alla “mera comunicazione informale” la quale aveva la funzione di rendere edotto il contribuente dell'esito della liquidazione della dichiarazione in quanto le doveva consentire di regolarizzare la sua posizione fiscale, giustificare il suo comportamento e godere conseguentemente della riduzione delle sanzioni. La cartella di pagamento si riferisce.... ad Irap, Iva, Irpef, contributi Inps e canone di abbonamento TV per cui non si doveva procedere secondo l'art. 36 bis e 54 bis ma seguire la metodologia connessa all'attività interpretativa della dichiarazione”*.

Il dispositivo è : *“accoglie il ricorso”*.

Lasciamo al giudice dell'eventuale impugnazione l'interpretazione della sentenza e il rilievo circa l'osservanza dell'art. 112 c.p.c. e la soluzione della questione – quando gli fosse prospettata – di come debba intendersi il dispositivo di accoglimento del ricorso se le ragioni dell'accoglimento stanno tutte e soltanto nel rilevato vizio connesso al procedimento di “liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni” (art. 6 cit.). Ci limitiamo a segnalare, ancora una volta, l'improprietà di quel tipo di dispositivo che si esaurisce nella formula “accoglie il ricorso”, a proposito della quale va ricordato che il ricorso non è che il mezzo processuale dato (art. 18 del decreto n. 546/92) per introdurre la controversia, e che questa si svolge, nel processo, intorno ai motivi (la *causa petendi*) e all'oggetto della domanda (il *petitum*) onde il giudice *deve* pronunciare sul contenuto sostanziale della pretesa fatta valere, secondo la connessione esistente – palesata dai termini della domanda e che il giudice ricava dalla lettura e dalla interpretazione del ricorso – tra la *causa petendi* e il *petitum*.

ACCERTAMENTO – Controllo formale – Art. 36 bis del d.p.r. n. 600/1973 – Cartella di pagamento non preceduta dall'avviso bonario – Sanzioni in misura piena – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Ventura). Sent. n. 52 dell'8 luglio 2010.

È illegittima l'irrogazione delle sanzioni nella misura piena, pari al 30% dell'imposta non versata, nel caso in cui la cartella di pagamento, emessa a seguito di accertamento ex articolo 36 bis del d.p.r. n. 600/73, non sia stata preceduta dall'avviso bonario, dovendosi, in tal caso, applicare la misura ridotta del 10%.

ACCERTAMENTO – Controllo formale della dichiarazione – Art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 – Cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione di irregolarità – Illegittimità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 5 del 14 gennaio 2011.

La mera discordanza, rilevabile “ictu oculi” in sede di verifica contabile, tra imposte a credito e imposte compensate (senza che l'ufficio disconosca il credito) non dà luogo ad una “incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione” tale da richiedere, ai sensi dell'art. 6 quinto comma della legge n. 212/00, che l'iscrizione a ruolo sia preceduta dall'invito al contribuente previsto dalla citata disposizione di legge. La comunicazione di cui all'art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 (che non è prescritta a pena di nullità) allorché sia riprodotta, nel suo contenuto, nella stessa cartella di pagamento soddisfa le prescrizioni della norma.

Nota del dott. Marco Ligriani

Avviso bonario: obbligo o facoltà?

Anche nell'ipotesi accertativa prevista dagli articoli 36 bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e 54 bis del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ossia nel caso di liquidazione delle imposte derivanti dalle dichiarazioni annuali (ai fini, rispettivamente, delle imposte sui redditi e dell'Iva), dev'essere riconosciuta al contribuente la facoltà di usufruire del pagamento della sanzione in misura ridotta.

Tale beneficio, tuttavia, rischia di essere vanificato nell'eventualità in cui il contribuente non riceva il c.d. “avviso bonario”, dal momento che la cartella di pagamento con l'esito della liquidazione conterrebbe l'iscrizione a ruolo della sanzione già in misura piena.

La questione ha formato oggetto della sentenza n. 5 della sezione ottava della Commissione tributaria regionale della Puglia, con la quale i giudici di appello, pur accogliendo la tesi del fisco, favorevole alla non necessarietà dell'“avviso bonario”, hanno, tuttavia, evidenziato che non può essere negata al contribuente l'opportunità di godere del pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

Il quadro normativo. L'obbligo dell'invio preventivo del c.d. “avviso bonario” è stato previsto, per la prima volta, dalle stesse norme che disciplinano la liquidazione delle dichiarazioni annuali, ossia i già citati articoli 36 *bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e 54 *bis* del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ai quali, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, è stato aggiunto il terzo comma, secondo cui *“quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali[...] Qualeora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”*¹.

A tali disposizioni ha fatto seguito l'articolo 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, il quale ha fissato in un terzo l'ammontare della sanzione ridotta applicabile a coloro che provvedano a pagare le somme indicate nell'avviso entro trenta giorni dal ricevimento dello stesso (*“l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione”*).

¹ Così l'articolo 36 *bis*. *Idem* per l'articolo 54 *bis*, con l'unica differenza rappresentata dall'assenza della dicitura *“o al sostituto d'imposta”*.

Ma è stato con l'entrata in vigore dello "Statuto dei diritti del contribuente" (legge 27 luglio 2000, n. 212) che il legislatore ha comminato la nullità espressa a quelle iscrizioni a ruolo che vengano effettuate senza il preventivo invio dell'"avviso bonario", specificando, tuttavia, che tale obbligo sussiste nella sola ipotesi in cui vi sia incertezza rispetto ad alcuni dei dati indicati in dichiarazione. In particolare, l'articolo 6, quinto comma, dello "Statuto" prevede, espressamente, 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 entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma."*

Obbligo o facoltà? Dal contenuto della norma statutaria sembra doversi escludere che l'invio della prescritta comunicazione rappresenti una mera facoltà lasciata alla discrezionalità degli uffici, in ragione del fatto che il mancato invio è sanzionato, espressamente, con la nullità dell'iscrizione a ruolo. Tuttavia, la stessa norma esclude che l'invio vada effettuato in ogni caso, essendone stata limitata l'operatività alla sola ipotesi di *"incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*.

Quest'ultima espressione, però, resta suscettibile di interpretazione.

Infatti, restano indefiniti i confini dell'incertezza che determina la necessità, da parte dell'ufficio, dell'invio dell'"avviso bonario", ma, soprattutto, occorre stabilire cosa debba intendersi per aspetti rilevanti della dichiarazione, o, ciò che è lo stesso, quali aspetti della dichiarazione possano essere ritenuti tali. Ne è riprova la sentenza della Suprema Corte n. 795 depositata il 14 gennaio 2011, con cui i giudici di legittimità hanno dovuto chiarire che non vi è alcuna incertezza, tale da comportare l'invio dell'"avviso bonario", nella presenza di imposte liquidate in dichiarazione, ma non versate (*"la lettera della norma è chiara nel richiedere, per il sorgere dell'obbligo dell'invito del contribuente, la sussistenza non solo di profili di incertezza ma anche di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Deve pertanto affermarsi che, a norma della l. n. 212 del 2000, art. 6, l'avviso, previa iscrizione a ruolo di un tributo dopo la liquidazione di una dichiarazione, deve essere inviato a pena di nullità nei soli casi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti"*).

della dichiarazione e non anche se non risulti l'esistenza di incerte e rilevanti questioni interpretative. Tanto nel caso di specie manca totalmente: come emerge dall'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito, e non impugnato, l'ufficio con l'atto impositivo controverso, ha soltanto richiesto che venisse corrisposta l'imposta esposta nel Modello Unico e non versata").

Se è vero, dunque, che, nell'ipotesi prevista dalla norma, l'invio della comunicazione preventiva rappresenta un obbligo (e non una mera facoltà) a carico degli uffici, gli stessi dovranno provvedervi con strumenti in grado di provarne la legale conoscibilità da parte del contribuente, sì da poter dimostrare che a quell'obbligo è stato adempiuto. La disposizione statutaria, a riguardo, prevede espressamente che l'invio debba avvenire *"a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici"*; ciò significa, pertanto, che l'ufficio dovrà utilizzare la raccomandata con avviso di ricevimento², o, in alternativa, avvalersi, ove possibile, della posta elettronica certificata (p.e.c.), unici strumenti in grado di garantire la legale conoscibilità dell'atto.

L'autonoma impugnabilità. La natura obbligatoria dell'"avviso bonario" va letta anche alla luce della recente giurisprudenza di legittimità che ne ha ammesso l'autonoma impugnabilità.

A tal riguardo, va ricordato che la tesi "restrittiva", che limitava il novero degli atti impugnabili a quelli indicati nell'elenco contenuto nell'articolo 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha lasciato il campo a quella "estensiva", che ha dato priorità alla natura sostanziale della pretesa formalizzata dal fisco³.

Ebbene, secondo tale giurisprudenza, nell'ipotesi in cui con l'"avviso bonario" venga rettificata, di fatto, la base imponibile e non si evidenzino esclusivamente imposte non pagate⁴, l'avviso medesimo risulta, a tutti gli effetti, autonomamente impugnabile, trattandosi di un atto *"con cui l'Ammini-*

² È da escludersi, pertanto, l'utilizzo della posta semplice.

³ *"In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nel d.lgs. n. 546, del 1992, art. 19 pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001. Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è "naturaliter" preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato"* (Cass. civ. Sez. 5 Sent. 25.02.2009, n. 4513; v. anche Cass. civ., Sez. Unite, 24.07.2007, n. 16293).

strazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o della forma da osservare per l'impugnazione o della Commissione tributaria competente" (sentenza n. 25699 del 9 dicembre 2009).

ACCERTAMENTO – Maggiori redditi per investimenti patrimoniali – Prova contraria (provenienza del danaro da terzi) – Prova – Dichiarazioni del terzo – Genericità – Insufficienza della prova.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Ligorio – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 23, parte I, del 28 febbraio 2011.

In tema di accertamento di maggiori redditi imputabili al contribuente per effetto di eseguiti investimenti immobiliari, l'allegazione del contribuente medesimo circa la provenienza dei mezzi finanziari da terzi deve ritenersi non sostenuta da prova idonea, allorché la dichiarazione del terzo (nel caso di specie il genitore) sia del tutto generica, priva di ogni riferimento concreto all'entità delle somme corrisposte e alle modalità della corresponsione.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Inosservanza degli obblighi contabili – Necessità – Applicazione di una percentuale di ricarico – Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. III (Presidente: Buffa – Relatore: Carra). Sent. n. 712 del 3 dicembre 2010.

Il ricorso all'accertamento induttivo è consentito soltanto in presenza di una riscontrata puntuale inosservanza degli obblighi contabili, ovvero della mancata registrazione di operazioni idonee a fornire il qua-

⁴ Il che riporta a quanto osservato in merito all'espressione "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

dro di presunzioni semplici previsto dall'art. 2729 c.c. e non in presenza di contabilità analitica regolarmente tenuta e sulla base della difformità della percentuale di ricarico che non integra un fatto noto e non può, da sola, senza il conforto di ulteriori elementi, sia pure indiziari, configurare una prova per presunzione.

Nota del prof. avv. Gianluca Selicato

La ricostruzione induttiva del reddito d'impresa in presenza di contabilità regolarmente tenuta

1. La questione affrontata dai giudici salentini s'inserisce nel ricco filone giurisprudenziale della ricostruzione induttiva del reddito d'impresa in presenza di contabilità regolarmente tenuta. Si tratta di un profilo dell'azione accertatrice di grande attualità che vede impegnate le Commissioni tributarie e i Supremi giudici nel contemperamento dei contrapposti interessi alla certezza del diritto e al contrasto all'evasione fiscale mediante schemi presuntivi sorretti da ragionevolezza, prima ancora che dal dato normativo.

La sentenza che ci si accinge a commentare non indugia sul meccanismo inferenziale poiché la questione viene risolta sulla base di gravi limiti di ordine logico del ragionamento dell'ufficio. Gli insanabili profili di criticità attengono principalmente il calcolo della percentuale di ricarico sulle vendite al dettaglio effettuate dalla società ricorrente: anziché avvalersi del consolidato criterio della "*media ponderata*" – cui la motivazione dell'atto fa pretestuosamente riferimento – l'Agenzia delle entrate ricava detta percentuale dal mero raffronto tra "*i prezzi di acquisto e quelli di vendita senza tener conto delle rispettive quantità*". Non prendendo in considerazione le quantità effettivamente cedute di ciascun articolo, l'ufficio sembrerebbe avvalersi di una semplice media aritmetica incapace, ad avviso dei giudici, di offrire un parametro attendibile nel processo di ricostruzione induttiva del reddito.

Ulteriori conferme all'irrazionalità della tesi dei verificatori provengono dalla disamina dei motivi di ricorso che evidenziano l'inattendibilità di una stima basata su di un campione limitato di operazioni aziendali (le percentuali di ricarico sono sviluppate su 246 articoli anziché sugli oltre 3.000 recensiti in contabilità). L'omessa valutazione delle vendite "*in outlet*" e del ricarico applicato durante i saldi gettano ulteriori ombre sul meccanismo presuntivo. La stima dell'Agenzia delle entrate, secondo cui il ricarico medio nel periodo di svendite non supererebbe il 35% del fatturato, viene poi avversata da una perizia giurata depositata dalla ricorrente, che attesta percentuali differenti (40,35%).

Anche sotto il profilo giuridico il ragionamento dell'ufficio non convince

il collegio di prime cure, il quale ritiene sufficientemente acclarati dalla giurisprudenza di legittimità i presupposti che consentirebbero di disattendere la regola della ricostruzione analitica del reddito. Il ricorso ad un ragionamento inferenziale palesemente incompatibile con la norma d'azione contenuta nell'art. 39, comma 1, del d.p.r. n. 600/73 (c.d. accertamento "*contabile*"), avrebbe infatti preteso l'accertamento dell'inattendibilità della contabilità nel suo complesso, sia pure attraverso difformità "*abnormi*" e "*irragionevoli*" delle percentuali di ricarico rispetto a quelle mediamente riscontrate nel settore di appartenenza.

Il mancato raggiungimento della prova in ordine a tali elementi, ritenuti decisivi della controversia, costituisce ad avviso dell'organo giudicante il principale limite dell'atto impugnato, il cui annullamento travolge anche l'acquiescenza formatasi sull'eccepita ineducibilità di taluni costi, mai contestata dal contribuente.

Soffermandosi sulle conseguenze invalidanti dell'errore di calcolo da cui muove il ragionamento presuntivo la sentenza approda a conclusioni condivisibili che non esimono, però, da un esame più accurato della tecnica di accertamento in questione. Il sempre più frequente ricorso all'utilizzo delle c.d. "*percentuali di ricarico*" da parte dell'Amministrazione finanziaria alimenta, infatti, alcune perplessità sulla legittimità e sui limiti di un metodo d'accertamento che, svalutando la regolare tenuta della contabilità appannaggio di una ricostruzione inferenziale del reddito, continua a generare forti contrapposizioni tra fisco e contribuenti.

2. Conviene preliminarmente collegare la fattispecie dedotta in giudizio all'ampio tema dell'*antieconomicità* della condotta imprenditoriale, frequentemente avversata dall'Agenzia delle entrate attraverso ragionamenti inferenziali validati da alcune sentenze di legittimità¹.

Tra le più interessanti pronunce si segnalano le sentt. nn. 2876 del 6 febbraio 2009 e 25129 del 30 novembre 2009, nonché le sentt. nn. 1409 del 23 gennaio 2008, 9497 dell'11 aprile 2008 e 23635 del 15 settembre 2008². Una lettura coordinata di queste decisioni consente di escludere, da un lato, che al sindacato dell'Amministrazione finanziaria sul comportamento antieconomico del contribuente possa opporsi la libertà d'iniziativa economica sancita dall'art. 41 Cost.; dall'altro, che la regolare tenuta delle scritture contabili

¹ Che R. LUPI tenta di ricondurre a sistema in *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, 258, ss..

² La questione è tuttavia risalente e per coglierne gli sviluppi può farsi riferimento a M. GREGGI, *Il requisito dell' "obiettiva economicità" dell'attività d'impresa nell'accertamento "contabile induttivo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 507, ss..

possa costituire un serio argine alle deduzioni dell'ufficio. Una condotta non ispirata ai normali criteri di economicità, in contrasto con le scelte del buon senso e priva di razionale motivazione, secondo i Supremi giudici può ben assumere valenza di "*indizio fornito dei requisiti di gravità, precisione e concordanza*" che legittima, ad esempio, il disconoscimento della deducibilità dei costi (sia pure esposti all'interno di una contabilità formalmente ineccepibile) sulla base del loro valore normale.

Già la sentenza 6 maggio 1998, n. 4555, del resto, aveva escluso che la contabilità formalmente regolare impedisse all'ufficio di "*procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi, senza riscontro analitico, della documentazione, secondo il metodo cosiddetto "induttivo" (art. 39, lettera d, del d.p.r. n. 600 del 1973)*", a condizione, però, che l'accertamento in rettifica risultasse fondato su presunzioni assistite dai requisiti previsti dall'art. 2729 del codice civile e desunte da dati di comune esperienza "*oltre che da concreti e significativi elementi offerti dalle singole fattispecie*". E proprio la necessità che l'iter logico-giuridico esposto negli atti dell'accertamento conduca a risultati compatibili con l'*id quod plerumque accidit* costituisce, probabilmente, un punto fermo in uno sviluppo giurisprudenziale che, con un approccio di carattere "*sostanzialistico*", non sembra nemmeno dubitare della possibilità di disattendere le norme che individuano i presupposti di ciascun metodo di accertamento.

Conferendo massima rilevanza al canone della ragionevolezza, che dovrebbe impedire di giungere a soluzioni arbitrarie, i giudici tendono, quindi ad ammettere l'impiego delle presunzioni in siffatte ipotesi, previa verifica, però, di condizioni legittimanti che solo in parte possono ricavarsi dalla lettura della sentenza leccese.

Sul piano degli effetti, non v'è dubbio che l'Amministrazione finanziaria tragga beneficio da un meccanismo volto a realizzare un'inversione dell'onere della prova. Al punto che, negli anni, sono proliferati i comportamenti "sospetti" dei quali il contribuente, tanto nella fase procedimentale quanto in quella processuale, deve dimostrare la corrispondenza ad un credibile programma imprenditoriale. L'esiguità degli utili dell'impresa o le sue perdite sistematiche, l'eccessiva onerosità di costi infragruppo o dei compensi agli amministratori, la mancata applicazione di penali contrattualmente stabilite costituiscono i principali fattori d'innescio della presunzione d'irragionevolezza della condotta imprenditoriale. E per quanto non possa in alcun caso precludersi al contribuente il diritto di opporre proprie argomentazioni alle risultanze del ragionamento induttivo non v'è dubbio che dimostrare l'assenza di patologie correlate a tali fenomeni può rivelarsi assai difficoltoso, anche per un imprenditore accorto e onesto.

3. Dal canto suo, l'ufficio non sempre dimostra di tenere nella dovuta considerazione le indicazioni del giudice supremo. Molte volte, infatti, l'Agenzia delle entrate ha provato ad avvalersi di singolari indici medi di redditività aziendale – di discutibile attendibilità scientifica – per contestare finanche la congruità dei contribuenti agli studi di settore. Si sono manifestate, in tal modo, prassi operative che vanno ben oltre le statuizioni della Cassazione e che sono incorse in opportuni arresti giurisprudenziali cui va riconosciuto il merito di circoscrivere le deroghe ai modelli procedurali dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva.

Non può che apprezzarsi, in questa prospettiva, la recente sentenza n. 24957 del 10 dicembre 2010, sempre della sezione tributaria della Cassazione che, nel riconoscere la piena ed incondizionata deducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di capitali, ha assestato un duro colpo alle valutazioni d'inerenza quantitativa dei costi (ovvero al loro “*sindacato di congruità*”) di cui talvolta si avvale l'Amministrazione finanziaria per dimostrare l'antieconomicità della condotta di imprese con i conti in ordine. Statuendo che nella disciplina dell'inerenza rileva, ai fini impositivi, il profilo della “qualità” (anziché della “quantità”) del costo, i giudici supremi hanno finanche riconosciuto la libertà dell'imprenditore di impostare la sua strategia d'impresa e l'impossibilità, per l'ufficio, di sindacarne i costi in punto di congruità.

Anche la fattispecie di cui si è occupato il collegio pugliese conferma, del resto, che alla consapevolezza di muoversi sul terreno minato di un meccanismo di conio giurisprudenziale – e dunque privo di riscontri normativi diretti – non sempre corrisponde l'opportuna cautela dei verificatori. Ed invece, come insegna l'esito del giudizio, non andrebbero mai trascurate le condizioni cui la stessa Cassazione ha subordinato il ricorso alle presunzioni nei confronti dei titolari di scritture contabili formalmente regolari.

La pronuncia in rassegna ne ricorda solo alcune, richiamando quanto statuito dalle sentenze n. 15310/2000 (la difformità della percentuale di ricarico, senza il conforto di altri elementi, non può *ex se* configurare una prova per presunzione), n. 979/2002 (la ricostruzione induttiva del reddito in presenza di scritture contabili formalmente corrette passa attraverso il disconoscimento dell'attendibilità della contabilità ove confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza) e n. 26388/2005 (la percentuale effettiva di ricarico deve comunque essere calcolata attraverso il sistema della media ponderata e non già della media semplice). L'argomento, invero, è stato affrontato anche sotto numerosi altri profili che consentono di chiarire ulteriormente la valenza delle medie di ricarico del comparto sviluppate dall'ufficio e di escludere la possibilità di disapplicazione delle risultanze contabili sulla base delle sole analisi statistiche.

La sentenza 20 giugno 2008, n. 16862, ad esempio, ha ritenuto del tutto insufficiente il ricorso alle “*medie del settore*” a sostegno di un accertamento induttivo “... *in quanto tali “medie” non integrano un “fatto noto” e storicamente provato, dal quale argomentare quello “ignoto”, ma il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati*”. Andrebbe aggiunto che non esiste nemmeno un metodo uniforme di calcolo delle medie in questione dal momento che non di rado si assiste a campionamenti di quantità talmente esigue di aziende (le cui generalità, dimensioni e caratteristiche restano peraltro ignote al contribuente) da non poter nemmeno invocare il concetto di media “*di settore*” o “*del comparto*”.

La sentenza 2 ottobre 2008, n. 24436³, ha poi enfatizzato la necessità di individuare “*gravi incongruenze fra i valori dichiarati e quelli ragionevolmente attesi in base alle caratteristiche dell’attività svolta od agli studi di settore*”, con ciò indicando nel meccanismo presuntivo ex art. 62 *bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, un possibile parametro di raffronto con l’esito delle elaborazioni statistiche di natura “*artigianale*” dell’ufficio.

Fa riferimento alle “*gravi incongruenze*” anche la sentenza 19 gennaio 2009, n. 1136, esigendo che “*la valutazione di complessiva ed essenziale inattendibilità delle scritture sia fondata sulla violazione di canoni di ragionevolezza e sulla sostanziale abnormità delle risultanze finali*”.

Orbene, l’insieme di queste (ed altre) decisioni descrive la necessità di sostenere il percorso argomentativo con una verifica di irragionevolezza della condotta *complessiva* dell’imprenditore, di accertare risultanze finali di gestione “*abnormi*” o di individuare elementi gravi precisi e concordanti che devono poter resistere alla prova contraria eventualmente fornita dal contribuente. E dunque, pur ammettendosi il ricorso all’accertamento induttivo anche in presenza di un solo parametro “*sospetto*” (nel senso indicato dalle sentt. nn. 2876 del 6 febbraio 2009 e 25129 del 30 novembre 2009), non può certamente reperirsi nella giurisprudenza di legittimità l’avallo di un metodo che consenta ai verificatori di apprezzare quello e soltanto quell’elemento, senza tener conto di tutti gli altri – anche se a favore del contribuente – emersi nel corso della verifica e/o da lui documentati. In difetto, verrebbero immesse nel nostro sistema tecniche d’indagine pretestuose ed autoreferenziali (oltre che prive di riscontro normativo), basate su presunzioni insensibili alla prova contraria fornita dal contribuente.

Le deduzioni dell’ufficio, invece, devono fondarsi – ancora adesso – su

³ Commentata criticamente da A. SALVATI, *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell’accertamento induttivo*, in Banca dati fisconline.

una valutazione d'insieme suscettibile di far ritenere ragionevolmente inaffidabili gli elementi e le risultanze della contabilità. La valenza probatoria del dato relativo alla regolarità formale della contabilità, in altri termini, sebbene non considerata come ostacolo all'attività di accertamento da parte dell'erario, può ritenersi superata soltanto all'esito di una qualificazione di *"inattendibilità complessiva"* delle scritture medesime. Ma vi è di più. Tale qualificazione non deve limitarsi al mero esame della contabilità in sé, dovendosi comunque dimostrare l'attitudine della ricostruzione induttiva del reddito all'emersione di materia imponibile sottratta all'imposizione, in ossequio al principio fondamentale sancito all'art. 53 della Carta costituzionale. Tal'è l'avvertenza, del resto, che in tema di accertamento basato sull'assenza di valide ragioni economiche rivolge la prevalente dottrina, contraria ad obliterare, nell'ordinamento tributario contemporaneo, modelli di determinazione del reddito insensibili all'adeguata valorizzazione del contraddittorio⁴.

Anche all'interno del perimetro appena tracciato, infine, le presunzioni dell'ufficio dovrebbero pur sempre essere improntate a ragionevolezza (del tutto assente nel caso qui deciso) dal momento che tale qualità del ragionamento inferenziale costituisce il suo elemento legittimante. Così come la correttezza formale non può costituire un uno "scudo" per il contribuente la cui attività risulti priva di connotati di normalità, l'isolato scostamento da una media di discutibile attendibilità non deve poter costituire il "pretesto" per una rettifica diretta dei suoi redditi.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Non disponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 40 del 25 maggio 2010.

Ai fini della legittimazione dell'ufficio finanziario all'accertamento induttivo ex art. 39 secondo comma lett. c), d.p.r. n. 600/1973, non può distinguersi tra caso fortuito e forza maggiore.

In tema di accertamento induttivo, l'improvviso allagamento di una intercapedine nella quale era conservata la contabilità aziendale costituisce causa di forza maggiore ex art. 39, secondo comma lett. c) del

⁴ In tal senso, tra gli altri, M. BEGHIN, *Atti di gestione "anomali" o "antieconomici" e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in Riv. dir. trib., 1996, I, 413 e ss.

d.p.r. n. 600/1973. (In presenza di un evento siffatto è legittimo il ricorso all'accertamento induttivo)¹.

Nota redazionale

¹ La massima, che strettamente si attiene al testo letterale della motivazione, segue la sentenza anche nella omessa esplicitazione delle conseguenze – quelle che abbiamo aggiunto tra parentesi – che derivavano, in termini di legittimità dell'accertamento extracontabile quanto al suo presupposto, dall'aver ritenuto provocata da forza maggiore l'indisponibilità delle scritture contabili.

Sia pure con una formula in verità non poco "criptica" (*"il collegio ritiene di condividere l'orientamento della consolidata giurisprudenza tributaria vigente sull'argomento, secondo la quale l'assenza di forza maggiore, ai fini del mancato ricorso all'accertamento induttivo ex art. 39 suindicato trova giustificazione nei casi di mancata diligente vigilanza sulle scritture"*), la sentenza respinge correttamente il tentativo dell'appellante di insinuare una distinzione tra il caso fortuito e la forza maggiore per farne discendere, attraverso la riconduzione al di fuori dell'area della *vis maior* dell'evento verificatosi riguardo alle sue scritture contabili, la dedotta illegittimità del ricorso all'accertamento induttivo (extracontabile).

La pronuncia offre il destro non soltanto – come si vedrà – per ricapitolare alcune nozioni circa il ruolo della *forza maggiore* – riguardo alla indisponibilità delle scritture contabili, in tema di accertamento extracontabile.

Siamo usi a concepire la *f. m.* come esimente (v. ad esempio nell'art. 1218 c.c. in tema di inadempimento dell'obbligazione; v. l'art. 45 c.p.) ma nell'art. 39 II comma lett. c) la forza maggiore svolge tutt'altro ruolo.

Agli effetti della legittimità del ricorso all'accertamento extracontabile non si fa distinzione alcuna tra i comportamenti del contribuente, se volutamente contrari (*"non ha tenuto"*) agli obblighi di legge quali sono imposti dall'art. 14 del d.p.r. n. 600/73, dolosi (*"ha comunque sottratto all'ispezione"*) colposi (perdita per negligente custodia) o incolpevoli (indisponibilità per causa di forza maggiore), nel senso che – come è detto nella norma – l'ufficio può far luogo all'accertamento extracontabile quale che sia la ragione, tra quelle indicate dalla norma, per la quale le scritture contabili obbligatorie non possano essere prese in esame dall'ufficio medesimo.

Ecco dunque:

– che l'accertamento extracontabile non è punitivo o sanzionatorio di un qualche fatto del contribuente, atteso che *"il presupposto dell'accertamento concerne esclusivamente tale condotta negativa (omette di conservare le scritture contabili), sul piano fattuale; è indifferente, in quanto non richiesto dalla norma, che la omissione di conservazione da parte dell'onerato sia conseguenza di una azione dello stesso cosciente e volontaria, prima ancora che colposa o dolosa, nel senso quindi che l'evento non fosse da lui evitabile anche con la massima diligenza... Ciò che rileva ai fini della ricorrenza del requisito è quindi il fatto materiale della omessa conservazione, a prescindere dalla sussistenza di una responsabilità a qualunque titolo dell'obbligato in ordine al verificarsi dell'evento.* (Cass. n. 20025 del 2010);

– che la norma del 39 comma 2° lett. c) contiene un ampliamento o estensione dei poteri dell'ufficio il quale ha facoltà di procedere in tal modo anche quando l'indisponibilità delle scritture è dovuta a forza maggiore, onde per contestarlo il contribuente opporrà inutilmente l'assenza di colpa per l'indisponibilità delle scritture, atteso che si tratta di circostanza irri-

vante. Con l'ausilio della richiamata giurisprudenza, interpretiamo in questo senso la formula di un Autore (R. LUPI: Metodi induttivi nell'accertamento tributario - Giuffrè 1988) secondo il quale *“l'ipotesi della forza maggiore si spiega con finalità di cautela fiscale”*;

Altra opportunità offre la pronuncia ed è quella di rimarcare – con una notazione generale di metodo che soltanto prende spunto dal caso di specie – l'improprietà dei dispositivi - come quello formulato per il caso di specie, che si risolvono nella formula *“accoglie l'appello”* soprattutto allorché la formula stessa non è coerente con tutti i punti della decisione.

Il motivo di gravame denunciava la *“violazione e falsa applicazione dell'art. 39 secondo comma lett c) del d.p.r. n. 600/73”* sotto due profili concernenti l'uno la legittimità dell'accertamento induttivo con riguardo al presupposto indicato nel testo della suindicata *lett. c)*, l'altro la determinazione quantitativa del reddito di impresa (mancata valutazione dei componenti negativi del reddito e delle risultanze di alcuni documenti di contabilità – fatture relative a costi e spese – comunque disponibili). Ebbene tale motivo è stato respinto sotto il primo profilo e accolto per il secondo sicché è solo rispetto a quest'ultima parte della decisione che quel dispositivo appare coerente.

E dunque, accertata, *recte*, ritenuta l'esistenza di una causa di forza maggiore per la verificata indisponibilità delle scritture, quella parte del motivo di gravame che appunto denunciava l'illegittimità dell'accertamento extracontabile avrebbe dovuto essere fatta oggetto, nel corpo della motivazione, di una esplicita pronuncia di rigetto per infondatezza atteso che la materia di tale specifica doglianza costituiva un punto autonomo della decisione, passibile tanto di ulteriore impugnazione quanto di giudicato. Che sia stata respinta per tale ragione lo si comprende dalla motivazione, ma ciò non toglie l'incoerenza, rispetto a tale giudizio, del dispositivo di accoglimento del gravame.

Ma anche per un altro aspetto – rilevante in misura maggiore – quei dispositivi sono impropri: perché non pronunciano nel merito, mentre proprio una tal pronuncia è dovuta dal giudice dell'appello. Ciò che l'appellante si attendeva da quel giudice era una pronuncia appunto sul merito della controversia il cui oggetto era costituito dalla erroneità della determinazione del reddito operata dall'ufficio. Ebbene, alla puntuale disamina eseguita dal collegio conclusasi con una ben argomentata verifica degli errori compiuti dall'ufficio, e della quale la sentenza dà atto, avrebbe dovuto seguire la pronuncia sull'accertamento e sul suo contenuto di erronea e scorretta determinazione del reddito imponibile.

ACCERTAMENTO – Risultanze di indagini ed accertamenti bancari – Utilizzazione per gli accertamenti e le rettifiche dei redditi – Prova contraria a carico del contribuente – Contenuto.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 401 del 3 novembre 2010.

I dati e gli elementi acquisiti dall'ufficio finanziario ai sensi dell'art. 32 n. 2 e 7 del d.p.r. n. 600/73 e delle analoghe disposizioni del d.p.r. n. 633/72 legittimamente sono posti a fondamento degli accertamenti anche in rettifica previsti dagli artt. da 38 a 41 dello stesso decreto n.

600/73, restando a carico del contribuente la prova contraria. Tale prova dev'essere piena, idonea a contrastare la pretesa fiscale, e non meramente indiziaria (tale – indiziaria, appunto – è stata ritenuta una dichiarazione proveniente da un terzo formata in sede extraprocessuale).

Nota della dott.ssa Marta Basile e del dott. Claudio Sciancalepore¹

***Accertamento derivante da indagini bancarie: è sufficiente la dichiarazione di terzi per assolvere l'onere della prova?*¹**

1. Il caso. Con la sentenza in commento i giudici della Commissione tributaria regionale hanno risolto una interessante questione relativa alle prove da opporre all'Amministrazione finanziaria negli accertamenti derivanti dalle indagini bancarie.

La vicenda trae spunto dalle indagini condotte dalla Guardia di finanza sul conto corrente del contribuente dalle quali emergevano maggiori ricavi non dichiarati al fisco. L'Agenzia delle entrate, pertanto, riconduceva a tassazione tali proventi ai fini Irap, Iva, Irpef e relativa addizionale comunale e regionale, per gli anni d'imposta 1999 e 2000, classificandoli come redditi di impresa. Venivano, inoltre, irrogate le sanzioni amministrative per la mancata tenuta delle scritture contabili obbligatorie di cui agli artt. 14 del d.p.r. n. 600/1973 e 21 del d.p.r. n. 633/1973.

Il ricorrente impugnava innanzi ai giudici tributari gli atti di accertamento emessi dall'agenzia fiscale sostenendo che il conto corrente bancario, sebbene fosse a se intestato, era di fatto utilizzato da una società di capitali. A conferma di tale tesi il contribuente presentava una dichiarazione dell'amministratore e socio della suddetta società con la quale si affermava che le movimentazioni intervenute erano riconducibili alla stessa. Ad esito del processo, i giudici di prime cure accoglievano il ricorso presentato dal ricorrente e l'Agenzia delle entrate ricorreva in appello difendendo la legittimità del proprio operato. I giudici della Commissione tributaria regionale, accogliendo le tesi dell'appellante, ribaltavano la sentenza di primo grado condannando il ricorrente a versare tributo e sanzioni. I magistrati di seconde cure, infatti, hanno ritenuto non assolto l'onere della prova in capo al contribuente: la dichiarazione dallo stesso prodotta in giudizio non assume valore di prova, bensì di mero indizio utilizzabile solo al fine del libero convincimento dei giu-

¹ Le opinioni espresse sono personali, frutto di una ricerca svolta su fonti pubbliche e non vincolano in alcun modo l'ente di appartenenza. Sebbene il contributo sia frutto del lavoro comune dei due Autori, i paragrafi 1 e 3 sono da attribuire al dott.ssa Marta Basile; i paragrafi 2 e 4 al dott. Claudio Sciancalepore.

dici. Il ricorrente, dunque, è risultato soccombente in quanto non ha prodotto in giudizio una valida prova da opporre alla presunzione legale secondo cui le rimesse sul conto corrente bancario costituiscono ricavi.

2. Natura presuntiva delle indagini finanziarie. Le indagini finanziarie costituiscono un forte strumento di contrasto all'evasione fiscale in virtù della presunzione legale relativa (*praesumptiones iuris tantum*) per cui i versamenti effettuati sul conto corrente vengono considerati dal fisco *sic et simpliciter* come ricavi². Tanto sulla base dell'*id quod plerumque accidit* secondo cui il contribuente utilizza il rapporto bancario per i pagamenti e gli incassi della propria attività. L'art. 32, comma 1, numero 2 del d.p.r. 600/1973, infatti, stabilisce che "*I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'art. 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine*". Analoga previsione è contenuta, in materia di Iva, nell'art. 51, comma 2, numero 2 del d.p.r. 633/1972. Ricadrà, dunque, sul contribuente l'onere di provare che i versamenti in conto corrente siano stati tenuti in considerazione per la determinazione del reddito soggetto alle imposte ovvero che non siano imponibili. A riguardo la Cassazione ha precisato che le prove per ciascuna rimessa dovranno essere analitiche, in modo, cioè, da giustificare ciascun movimento bancario.

L'esistenza di tale presunzione legale relativa è sostenuta da parte della dottrina⁴, dalla prassi⁵ e dalla giurisprudenza consolidata⁶ secondo cui la struttura della norma richiama una *praesumptiones iuris tantum* visto che contiene una clausola di salvezza della prova contraria da parte del contribuente. Quest'ultimo, infatti, potrà opporsi alla presunzione legale relativa dimostrando che il reddito accertato sia stato dichiarato ovvero non sia imponibile.

² Secondo tuttavia R. LUPI, *Diritto tributario. Parta generale*, Milano, 2005, 143-144 tale modalità accertativa è ormai anacronistica.

³ Cfr. B. AIUDI, *Rilevanza presuntiva delle movimentazioni bancarie ed interpello del contribuente*. Art. 51 del d.p.r. n. 633/1972 e art. 32 del d.p.r. n. 600/1973: quale presunzione?, in *Boll. trib.*, 2000, 3, 166; G. TABET, *Fisco e segreto bancario: profili procedurali*, in *Boll. trib.*, 1986, 1110 e seguenti.

⁴ Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 32/E del 19 ottobre 2006.

⁵ Si vedano, *ex multis*, Cass. Civ., 6 maggio 2011, n. 10036; Cass. Civ., 21 marzo 2011, n. 6425; Cass. Civ., 29 dicembre 2010, n. 26260; Cass. Civ., 27 ottobre 2010, n. 21943.

Non manca, però, chi osteggia tale ricostruzione sostenendo che la presunzione assume natura semplice (*hominis*) e che, dunque, le risultanze bancarie rappresentino soltanto degli indizi. Alcuni Autori⁶ hanno, infatti, osservato che l'utilizzo delle risultanze delle indagini finanziarie non configura un procedimento di accertamento diverso da quello ordinario che, invece, si basa su presunzioni semplici: la disciplina di tali indagini è opportunamente collocata nell'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973 che si limita a dettare disposizioni in merito ai poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria e non a creare un nuovo tipo di accertamento fondato sulla presunzione legale relativa. Inoltre la norma in esame non utilizza mai il termine "presunzione", spesso usato in ambito tributario per individuare presunzioni legali relative.

In aggiunta all'equivalenza tra rimesse sul conto corrente e ricavi, l'art. 32, comma 1, numero 2 del d.p.r. 600/1973 prevede che sono considerati come ricavi o compensi, i prelevamenti o gli importi riscossi dal conto corrente salvo che il contribuente indichi il soggetto beneficiario di tali movimentazioni od esse risultino dalle scritture contabili. Anche in tal caso, dunque, i prelevamenti dal conto corrente sono considerati dal fisco come ricavi imponibili tramite una presunzione legale relativa.

La dottrina maggioritaria⁷ ha criticato tale disposizione in quanto qualora la *ratio* sottostante fosse quella di colpire un ricavo pregresso, si incorrerebbe in una doppia tassazione sulla stessa ricchezza che grava dapprima al momento del versamento e successivamente a quello del prelievo. Se, invece, la norma intendesse colpire un ricavo futuro conseguito grazie all'utile investimento del denaro prelevato, vi sarebbe, ancora una volta, da un lato il rischio di una doppia imposizione (dapprima sul prelievo e poi sull'eventuale versamento successivo), dall'altro un effetto impositivo nullo in quanto il ricavo futuro si ritiene pari al costo/prelievo. Tuttavia, nonostante tali criticità logico-inferenziali, la Corte Costituzionale⁸, ha dichiarato la legittimità costituzionale della disposizione consentendo all'Amministrazione finanziaria di considerare ricavi anche i prelievi in conto corrente.

Nella sentenza in commento i giudici della Commissione tributaria regionale hanno ritenuto che l'*onus probandi* gravi in capo al contribuente: costi-

⁶ Cfr. L. TOSI, *Segreto bancario: irretroattività e portata dell'art. 18 della Legge n. 413 del 1991*, in Rass. trib., 1995, 9, 1395 e seguenti.

⁷ Si veda R. CORDEIRO GUERRA, *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su conti correnti bancari*, in Rass. trib., 1998, 2, 563; G. INGRAO – R. LUPI, *Ancora sull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari*, in Dialoghi tributari, 2005, 11, 1455 e seguenti.

⁸ Si veda Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225.

tuisce, infatti, *jus receptum* nella giurisprudenza di legittimità che i magistrati pugliesi richiamano, il principio secondo cui gli accertamenti derivanti da indagini bancarie si basano su una presunzione legale relativa. Come specificato dal Supremo Consesso, spetterà al contribuente fornire una prova contraria rigorosa, precisa e circostanziata⁹ fino a dover dimostrare la non imponibilità di ogni singola movimentazione¹⁰. Alla presunzione *iuris tantum*, dunque, “*va contrapposta una prova, non un'altra presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale, né è possibile ricorrere all'equità*”.

3. La deduzione dei costi occulti negli accertamenti induttivi basati sulle indagini finanziarie. Tale natura presuntiva parrebbe sussistere anche nel caso in cui, come quello in esame, le indagini bancarie vengano poste a base di accertamenti induttivi puri. Come precisato dall'Agenzia delle entrate l'equivalenza versamenti-ricavi può essere posta “*a base delle rettifiche e degli accertamenti di tipo analitico, analitico-induttivo, induttivo e sintetico, laddove la locuzione “posto a base” va intesa come il riconoscimento legale dell'attitudine probatoria che tali movimentazioni assumono ai fini dell'efficacia presuntiva che l'organo procedente intende utilizzare per assolvere il proprio onere dimostrativo*”. I giudici tributari pugliesi, infatti, hanno riconosciuto alle risultanze delle indagini bancarie su cui si fonda l'accertamento induttivo (il contribuente non teneva le scritture contabili obbligatorie) la valenza di presunzione legale relativa *ex art. 32 del d.p.r. 600/1973*.

Tale tesi tuttavia non pare essere pacifica: parte della dottrina¹¹, infatti, ritiene che la presunzione legale non potrebbe essere applicata qualora l'accertamento derivante da indagini bancarie fosse di tipo induttivo od extracontabile per cui l'unica procedura nella quale l'Agenzia delle entrate si potrebbe servire delle risultanze delle movimentazioni bancarie è quella di natura analitica ovvero analitica-induttiva. È stato, inoltre, osservato che l'Amministrazione finanziaria potrebbe avvalersi delle risultanze delle indagini bancarie in riferimento a singole e specifiche operazioni e non alla loro totalità come accadrebbe negli accertamenti induttivi (cd. contestazione per masse)¹².

⁹ Si veda Cass. Civ., 14 gennaio 2011, n. 767; Cass. Civ., 22 ottobre 2010, n. 21695 con nota di A. MARCHESELLI, *Ancora fraintendimenti sull'onere della prova negli accertamenti bancari*, in *Corriere Tributario*, 2011, 1, 24 e seguenti; Cass. Civ., 17 agosto 2009, n. 18339.

¹⁰ In tal senso Cass. Civ., 19 marzo 2009, n. 6617. Secondo F. AMATUCCI, *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, 11, 1028 il principio della specificità del dato bancario deve valere anche per il Fisco.

¹¹ Cfr. V. FICARI, *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1275-1276.

¹² Cfr. L. MASSIMINO, *Presunzioni e assimilazioni nella disciplina dell'accertamento deri-*

La stessa dottrina ha, inoltre, evidenziato che l'utilizzo delle indagini bancarie negli accertamenti extracontabili potrebbe violare il diritto di difesa del contribuente. Altri Autori¹³, invece, ritengono che i dati e gli elementi probatori bancari debbano essere posti in relazione alle disposizioni tributarie che disciplinano ogni singolo tipo di accertamento.

Considerando la natura induttiva pura dell'accertamento, l'ufficio fiscale ha dedotto i costi occulti in via presuntiva, a fronte dei maggiori ricavi accertati. Tanto in ottemperanza alla sentenza della Corte Costituzionale 8 giugno 2005, n. 225 ed alla prassi¹⁴. La *ratio* di tale deduzione risiede nel principio di uguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost. secondo cui a fronte di un reddito occulto esiste altresì un costo occulto a cui corrisponde l'investimento che ha generato il ricavo¹⁵. Viceversa, in caso di accertamento analitico o analitico-induttivo spetta al contribuente fornire la prova del sostenimento di detti costi. Recentemente, tuttavia, la Cassazione con un *revirement* della propria posizione¹⁶ ha stabilito che è posto in capo ai contribuenti l'onere di provare eventuali specifici costi deducibili anche nel caso di accertamento induttivo o d'ufficio basato sulle movimentazioni bancarie.

4. Conclusioni. Nel caso in esame il contribuente contestava gli avvisi di accertamento asserendo una interposizione personale nella titolarità del conto corrente: sebbene fosse a lui intestato, il conto, in realtà, era utilizzato esclusivamente da una società di capitali. A dimostrazione di tanto presentava una dichiarazione dell'amministratore e socio della suddetta società.

I giudici tributari, tuttavia, hanno ritenuto non assolto l'onere della prova ricadente sul contribuente accogliendo le ragioni dell'Amministrazione finanziaria. Tanto perché la dichiarazione resa da terzi in sede extraprocessuale assume nel processo tributario, come precisato dalla giurisprudenza consolidata¹⁷, un carattere meramente indiziario e, in quanto tale, inidoneo a contra-

vante da indagini bancarie, in Riv. dir. trib., 2009, 2, 259 e seguenti. In tal senso A. DELLA CARITÀ, *Ampliati i poteri di accertamento*, in Fisco, 2006, 28, fasc. 1, 10433.

¹³ Cfr. G. D. TOMA, *Indagini finanziarie: modalità di svolgimento e ruolo della Guardia di finanza*, in Fisco, 2009, 5, fasc. 1, 690.

¹⁴ Circolare Agenzia delle entrate n. 32/E del 19 ottobre 2006.

¹⁵ Si veda G. FERRANTI, *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in Corr. trib., 2010, 41, 3363-3365.

¹⁶ Cfr. Cass. Civ., 24 novembre 2010, n. 23873.

¹⁷ Si veda Corte Cost., 21 gennaio 2001, n. 18 a cui si richiama la giurisprudenza di legittimità: Cass. Civ., 15 ottobre 2010, n. 21318; Cass. Civ., 19 giugno 2009, n. 14290 con nota di A. IORIO – S. SERENI, *Le dichiarazioni rese da terzi nel corso dell'accertamento*, in Fisco, 2009, 27, fasc. 2, 4479 e seguenti; Cass. Civ., 17 giugno 2008, n. 16348 con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in Rass. trib., 2008, 6.

stare una presunzione legale relativa¹⁸. Essa, dunque, rappresenta solo un elemento in grado di concorrere a formare il convincimento del giudice ma non a costituire, da sola, il fondamento della sua decisione¹⁹. La dichiarazione di terzi è, però, utilizzabile con valenza probatoria solo in circostanze estreme e marginali, come, ad esempio, nel caso di furto od incendio della contabilità²⁰.

I giudici pugliesi, dunque, hanno correttamente riformato la sentenza di primo grado condannando il contribuente che, di fatto, non è stato in grado di offrire una prova da opporre alla presunzione *iuris tantum*. È opportuno osservare, tuttavia, che la prova che il contribuente deve fornire non deve trasformarsi in una *probatio diabolica* che violerebbe il diritto di difesa: in tal caso la presunzione legale da relativa diventerebbe assoluta (presunzione *iuris et de iure*). A riguardo, recentemente è stata rimessa al giudice delle leggi una questione di legittimità costituzionale della legge finanziaria del 2005 che modificava l'art. 32 del d.p.r. 600/1973: una sua applicazione retroattiva costringerebbe il professionista a fornire una prova puntuale e documentale circa la provenienza o la destinazione di ciascun movimento finanziario in un periodo temporale in cui la presunzione legale relativa delle indagini bancarie ancora non esisteva per tale categoria di soggetti. L'applicazione *ex tunc* di tale norma, infatti, lederebbe il diritto alla difesa del contribuente rendendo troppo complesso, se non impossibile, fornire la prova contraria.

Nel caso in commento, la qualificazione delle movimentazioni bancarie effettuata dall'Agenzia delle entrate come redditi d'impresa, deriva dalla considerazione che tali rimesse altro non sono che il frutto di operazioni commerciali intercorse tra il contribuente intestatario del conto e la società di capitali. Ad ogni modo la Cassazione²¹ ha avuto modo di precisare che sono utilizzabili le risultanze delle indagini finanziarie anche senza dover dimostrare l'esercizio dell'attività di impresa da parte del contribuente in caso di mancata contestazione dello stesso. La giurisprudenza²² ha, inoltre, precisato che l'u-

¹⁸ Ampia casistica giurisprudenziale circa la prova contraria da opporre all'Amministrazione finanziaria nei cd. accertamenti bancari è offerta da G. FERRANTI, *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in Corr. trib., 2010, 41, 3361-3362.

¹⁹ Cfr. Corte Cost., 21 gennaio 2000, n. 18; Cass. Civ., 22 giugno 2010, n. 14960.

²⁰ Si veda Cass. Civ., 15 gennaio 2010, n. 587 e Cass. Civ., 27 gennaio 2010, n. 1650 con nota di S. MULEO, *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in Corriere tributario, 2010, 10, 745 e seguenti.

²¹ Cass. Civ., 23 aprile 2007, n. 9570.

²² Cass. Civ., 11 novembre 2009, n. 23852. Si veda anche Ctp Bari, 21 febbraio 2009, n. 172. Osserva G. FERRANTI, *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in Corr. trib., 2010, 41, 3358-3359 che il Supremo consesso ha superato il precedente orientamento secondo cui l'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo poteva essere ricavato dai rapporti finanziari intrattenuti dal contribuente con terzi (Cass. Civ., 3 febbraio 2001, n. 1569).

utilizzo di tale presunzione è utile esclusivamente ai fini della determinazione del *quantum debeatur*, ma non sufficiente a dimostrare l'esistenza di attività occulte del contribuente come fonte del reddito evaso. Tale orientamento, dunque, impedisce un utilizzo improprio delle indagini finanziarie che non possono estendersi alla qualificazione del reddito evaso.

ACCERTAMENTO – Iva – Ires – Evasione ed elusione – Operazioni commerciali intese ad illecito risparmio di imposta – Abuso del diritto – Configurabilità – Recupero a tassazione – Legittimità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente: Napoleone – Relatore: Caroppo). Sent. n. 171 del 15 dicembre 2010.

Integra una fattispecie di “abuso del diritto” e dà luogo ad un legittimo recupero a tassazione dei relativi e corrispondenti valori economico-monetari a titolo di proventi non dichiarati quella in cui vengono formalmente posti in essere più contratti di compravendita di un bene finalizzati non già all’effettivo trasferimento del bene stesso bensì al conseguimento di un risparmio d’imposta attraverso operazioni fruenti di un trattamento fiscale agevolato e l’occultamento di proventi mediante la fatturazione a titolo di spese.

Nota redazionale

Extrapetizione e ultrapetizione in tema di abuso del diritto

Rinviamo all'esposizione che puntualmente ne fa la sentenza ogni delucidazione circa il davvero fantasioso marchingegno elusivo che ha dato luogo alla controversia: un “*carosello di vendite e contemporanei acquisti*” attraverso il quale un trattore agricolo, invero *immobile* nella sua situazione di fatto, viene fatto uscire e rientrare nella disponibilità del proprietario venditore, accompagnato da un finanziamento fiscalmente agevolato la cui acquisizione è il vero obiettivo dell'operazione.

Non si deve qui indagare se la sentenza abbia dato al caso di specie una soluzione “giusta” sotto il profilo della tassabilità, ossia in una prospettiva per così dire sostanzialistica. Interessa invece dar conto di alcuni interrogativi che il caso di specie solleva dal punto di vista del processo e definire i termini di una possibile risposta agli stessi. Di questo aspetto intendiamo qui occuparci in termini assai generali, come si vedrà, sollecitati da quella parte della motivazione in cui, dandosi atto del carattere *simulato* dei contratti di compravendita e del difetto di ogni ragione economicamente apprezzabile che le giustificasse, è detto che “*mentre l’Agenzia delle entrate aveva ritenuto che le fatture relative alle suddette compravendite fossero riferite ad operazioni inesistenti, questo giudice riscontra nella fattispecie in esame un tipico caso di abuso del diritto, con operazioni formalmente corrette ma poste in essere per eludere obblighi*

fiscali”, restando proprio con questa motivazione confermata la legittimità dell’accertamento sul punto della ripresa a tassazione di compensi non dichiarati.

La pratica dell’elusione fiscale, una volta venuta ad oggetto di un atto di imposizione tributaria, che lo contrasti attraverso specifiche ragioni giuridiche nonché attraverso l’applicazione di precisi strumenti normativi (es. l’art. 37 bis del d.p.r. n. 600/73) o istituti di generale applicazione quali l’*abuso del diritto*, assunto a specifico strumento di contrasto dell’elusione fiscale (v. da ultimo Cass. n. 30055, n. 30056 e n. 30057 tutte del 2008, che, senza pretesa di compiutezza definitoria, possiamo qui spiegare come il ricorso a forme e strumenti giuridici - uno o anche più, funzionalmente collegati tra di loro - impiegati al solo fine, e dunque con difetto della causalità tipica dei negozi, - di ottenere un vantaggio fiscale sotto forma di aggiramento di una norma sfavorevole o applicazione di una norma agevolativa), e una volta che sia divenuta materia di una controversia giudiziale, per la contestazione che il contribuente accertato ne faccia sulla base di specifici motivi, non può non essere riguardato secondo le categorie giuridiche processuali e non può non essere ricondotto alle regole del processo circa i poteri del giudice. I quali, nel caso delle controversie tributarie, debbono conformarsi al principio secondo il quale *“il giudice non può esercitare un potere amministrativo sostanziale mutando le ragioni di fatto e di diritto sulle quali l’atto impositivo è fondato atteso che il suo compito è limitato alla verifica della legittimità dell’operato dell’ufficio secondo le ragioni (i motivi) per le quali è stato contestato dal contribuente con il suo ricorso”* (Cass. n. 5929 del 2010, n. 2531 del 2002, n. 2340 del 2001).

Occorre spingersi ancora oltre e dare un preciso contenuto alla “formula” attraverso la quale è espresso il richiamato principio di diritto circa il divieto del giudice (pena il configurarsi concreto del vizio di extra o ultrapetizione) di superare o mutare i termini *“di fatto e di diritto”* della fattispecie tributaria secondo i quali l’Amministrazione ha formulato la sua pretesa. Ci sembra, infatti, di poter precisare e distinguere ancora a proposito dei poteri del giudice, se è vero che qualificare giuridicamente e ricondurre la fattispecie alle norme (cioè che istituzionalmente al giudice compete come contenuto proprio ed essenziale dello *jus dicere*) è operazione diversa dal mutare quelle componenti anche *“di diritto”* che intervengono a caratterizzare la fattispecie tributaria sostanziale in relazione alle quali l’Amministrazione ha articolato la sua pretesa fiscale e ad esse si è riferita nel concreto esercizio del suo potere amministrativo tributario sostanziale.

E dunque:

a) non diversamente da quanto accade a proposito degli elementi di una domanda giudiziale, quel potere amministrativo tributario sostanziale l’Amministrazione esercita in relazione ad una pretesa fiscale attraverso l’esplicitazione, nell’atto impositivo, delle ragioni di fatto e di diritto che sono chiamate a sostenere la pretesa stessa e l’oggetto di questa. Nella sede contenziosa (prescindendo dai motivi a mezzo dei quali l’atto impositivo è impugnato e rispetto ai quali anche possono configurarsi i vizi di extra o ultrapetizione qualora l’atto medesimo sia annullato per motivi o ragioni non dedotte dal ricorrente) non sembra dubbio che, come accade per la domanda giudiziale, i termini della pretesa fiscale debbano essere intesi (interpretati) con riguardo alla effettiva volontà dell’Amministrazione non meno che alle finalità cui l’atto impositivo tende, anche prescindendo dalle formulazioni letterali nelle quali quest’ultimo si compendia. Entro questi limiti, il giudice tributario esercita il potere di interpretare e qualificare giuridicamente il concreto esercizio del potere amministrativo tributario sostanziale dell’Amministrazione.

b) muovendo dal fondamentale rilievo che la fattispecie tributaria sostanziale si risolve non

sempre soltanto in un dato di fatto, giacché, altre volte, ha struttura complessa ed è caratterizzata e qualificata da elementi tanto di fatto che “di diritto” (es. lavoro autonomo, esercizio di attività agricole, rispetto all’ esercizio dell’impresa), si spiega che il divieto posto al giudice di “operare una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al suo esame” riguardi anche gli elementi di diritto della fattispecie tributaria.

È su questi elementi, concernenti appunto la specifica fattispecie impositiva, che si riversa il divieto del quale ci occupiamo.

Una delucidazione, in ordine al configurarsi del vizio di extrapetizione, viene proprio dalle tre pronunce richiamate: nella prima (la n. 5029/10) il giudice aveva mutato il presupposto di fatto (*manca produzione di rifiuti*) rispetto a quello (*manca, nell’immobile in questione, del carattere della ruralità*) sul quale la pretesa fiscale in tema di Tarsu era basata; nella n. 2340/01 il giudice aveva addirittura accolto il ricorso sulla base di un motivo (*non dimostrata ineducibilità di alcuni oneri*) diverso da quello (*preclusione all’accertamento ex art. 36 bis per avvenuto condono tombale*) dedotto dal ricorrente; nel caso deciso dalla sentenza n. 2531/02 l’applicazione di quel principio giuridico e il positivo rilievo del vizio di extrapetizione concernevano la qualificazione giuridica del reddito del contribuente: per l’ufficio era derivante “da attività commerciale non esercitata abitualmente” mentre il giudice l’aveva ricondotta alla diversa categoria di “lavoro autonomo non esercitato abitualmente”.

Ciò che, dunque, assume decisivo rilievo è che restino immutate sia le premesse di fatto, sulle quali continuano a fondarsi tanto l’accertamento impugnato che la decisione del giudice, sia i termini oggettivi della pretesa fiscale; se tali elementi restano immutati, l’“operazione” del giudice non potrà che restare configurata nei termini di una mera qualificazione giuridica della fattispecie in funzione della individuazione delle norme ad essa in concreto applicabili. Onde non si potrà disconoscere in capo a quel giudice – entro il suddetto limite della immutabilità dei fatti sui quali si fonda la pretesa fiscale, come enunciati nell’atto impositivo – l’esercizio, proprio in funzione del decidere secondo le norme di diritto, del potere-dovere di ricondurre la situazione o il rapporto controverso, in relazione al suo contenuto ed ai suoi effetti, sotto uno specifico paradigma normativo, se pur diverso da quello cui la parte (l’ufficio) abbia fatto riferimento, sia questo una specifica disposizione di legge ovvero un principio giuridico di immediata e diretta applicazione.

Poste tali premesse di ordine generale, potremo articolare una risposta all’interrogativo che il caso di specie, e la sentenza che lo ha risolto, ha posto: esorbita dai suoi poteri, esercita un potere amministrativo tributario sostanziale spettante all’Amministrazione e, conseguentemente, incorre nel vizio di extrapetizione il giudice tributario il quale, a fronte di un accertamento che recuperi a tassazione ex art. 6 primo comma del d.p.r. n. 917/86 proventi costituenti il compenso percepito per l’illecita attività posta in essere (*fittizie stipulazioni di compravendita, acquisizione del finanziamento agevolato, incameramento di una parte di esso sotto la fittizia causale di rimborso spese ed anticipazioni mai sostenute*) sulla base di un rilievo di *oggettiva inesistenza* di alcune operazioni commerciali per le quali furono stipulati contratti ed emesse fatture, confermi l’accertamento medesimo e riconosca legittimità al suddetto recupero a tassazione configurando le operazioni medesime, “*formalmente corrette ma poste in essere per eludere obblighi fiscali*”, come “*tipico caso di abuso del diritto*”?

La risposta, conseguente alle premesse, dovrebbe essere di segno negativo. Nel caso deciso dalla nostra sentenza l’ufficio, individuando la vera natura e le vere finalità delle operazioni economiche e degli strumenti giuridici utilizzati dalle parti, aveva già fatto propri, con l’accertamento, gli effetti sostanziali delle disposizioni antielusive, assoggettando ad imposizione

le operazioni medesime per il loro effettivo contenuto con il conseguente recupero a tassazione della materia imponibile sottratta all'imposizione, mentre il giudice, tenendo fermi tutti i termini della vicenda, altro potere non ha esercitato se non quello suo proprio di sussumere la vicenda sotto il paradigma normativo del "comportamento elusivo" – sul quale già l'ufficio, sia pure in termini diversi aveva fondato la sua pretesa – di individuare le norme di legge o i principi normativi concretamente applicabili nella risoluzione della controversia, incentrata appunto sulla verifica della fondatezza della pretesa fiscale.

Cass. n. 21221 del 2006 (intervenuta in una fattispecie in cui l'ufficio finanziario aveva dedotto la simulazione di una sequenza di operazioni poste in essere da due società tra loro e con i terzi, e finalizzate a realizzare un vantaggio fiscale in favore di una di esse, attraverso la determinazione di minusvalenze la cui esposizione in bilancio comportava una passività fittizia, si è risolta nell'affermazione di principio secondo cui la prospettazione dell'inopponibilità di dette operazioni al fisco, in quanto effettuate senza altra valida ragione al di fuori di un risparmio d'imposta, era del tutto sufficiente ai fini della qualificazione delle stesse come pratica elusiva dell'imposta sul reddito) spiega nella motivazione che: *"pur avendo l'amministrazione finanziaria sostenuto la natura fittizia delle operazioni (e quindi la loro nullità), deve ritenersi che, comunque, le ragioni su cui si fondava la pretesa fiscale e, quindi, le difese dell'ufficio, contenessero sempre una contestazione della natura elusiva delle operazioni stesse, in quanto effettuate senza altra valida ragione economica all'infuori del conseguimento di un risparmio d'imposta. La regola enunciata dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo, oltre a identificare il fatto costitutivo dell'obbligazione, segnano i confini del giudizio tributario, che è un giudizio d'impugnazione dell'atto ...non deve essere intesa in senso talmente rigido da escludere l'autonomo potere qualificatorio del giudice o l'esercizio, da parte dello stesso, dei poteri cognitori ex officio nei casi previsti dalla legge. Nell'accertamento, infatti, viene in sostanza affermata, la configurabilità di un meccanismo elusivo. La qualificazione della sequenza delle operazioni – nella loro reciproca connessione – come pratica elusiva e il preciso riferimento al loro contenuto consentiva una adeguata difesa del contribuente, come di fatto è avvenuto, e nel contempo una scelta del giudice tributario circa una corretta definizione giuridica del rapporto in contestazione. I poteri del giudice tributario non possono, infatti, essere più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità. Deve, pertanto, considerarsi sufficiente la negazione, da parte dell'ufficio impositore, dell'efficacia o dell'esistenza del contratto, o della sua opponibilità all'Amministrazione finanziaria. Del resto, il fatto che un negozio o una serie di negozi collegati risultino posti in essere al solo scopo di realizzare un risparmio fiscale può essere utilizzato, in assenza di una clausola generale antielusiva, come indizio di simulazione oggettiva o soggettiva o, secondo la previsione dell'art. 11, lett. a) della direttiva comunitaria sul regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimento di attivo, scambio di azioni (90/434/CEE del 23 luglio 1990), come presunzione di evasione o di frode. Il che costituisce, in sostanza, il nucleo della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria per disconoscere gli effetti dei negozi posti in essere dalla società.*

ACCERTAMENTO – Induttivo – Presupposti – Infedeltà della dichiarazione – Legittimità.

IDEM – Induttivo – Applicazione del metodo basato sulla percentuale di ricarico – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia – Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Rango). Sent. n. 33 del 26 gennaio 2010.

È legittimo in quanto pienamente conforme alle previsioni dell'art. 54, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, l'accertamento emesso dall'ufficio per aver riscontrato l'infedeltà della dichiarazione tra gli elementi ivi indicati e quelli desumibili dalle fatture e documenti di parte.

È illegittimo l'accertamento con il quale l'ufficio determina la percentuale di ricarico mediante una media aritmetica semplice anziché ponderata quando l'impresa commercia prodotti qualitativamente diversi e a prezzi diversi, in quanto non consente di tener conto del diverso peso che ogni prodotto ha in relazione al fatturato.

ACCERTAMENTO – Ires – Studi di settore – Società cooperativa a mutualità prevalente – Mancata verifica della sussistenza del regime di mutualità e di particolari situazioni di mercato – Nullità dell'accertamento – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: D'Antonio). Sent. n. 431 del 16 settembre 2010.

L'ufficio finanziario, ai fini dell'applicabilità degli studi di settore alle cooperative a c.d. mutualità prevalente (cioè quelle società la cui attività è svolta a favore dei soci, associati ed utenti, ma non in via esclusiva), deve verificare la sussistenza del regime di mutualità e delle particolari situazioni di mercato. L'accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, senza aver effettuato tale verifica, è affetto da nullità per difetto di motivazione.

ACCERTAMENTO – Studi di settore – Art. 62 sexies del d.l. 331/93 – Contraddittorio preventivo – Giustificazioni del contribuente – Adeguata replica dell'ufficio – Necessità – Mancanza – Nullità dell'accertamento – Sussistenza.

Comm. Trib. reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 142, parte I, del 6 dicembre 2010.

In tema di studi di settore, incombe all'ufficio l'onere di dimostrare di aver preso in considerazione, adeguatamente valutato e ragionevolmente superato, le giustificazioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio preventivo. Ne deriva che, in mancanza di tale adeguata replica, l'avviso di accertamento deve essere considerato nullo per difetto di motivazione.

Nota dell'avv. Felice Boccomino e del dott. Sebastiano De Marzo¹

Indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti standardizzati secondo gli orientamenti delle Corti Superiori

1. - Evoluzione storica degli studi di settore. Con la decisione in epigrafe la Ctr della Puglia si pone in continuità con l'arresto delle SS.UU. della Suprema Corte del 2009 in punto di indefettibilità del contraddittorio quale strumento di adeguamento delle risultanze degli studi di settore al caso concreto, e di rilevanza della motivazione dell'atto impositivo quale riscontro effettivo della partecipazione del contribuente all'azione accertatrice.

Alla decisione n. 26635 del 18 dicembre 2009 va riconosciuto il merito di aver risolto la contrapposizione sulla natura giuridica delle risultanze degli studi di settore, attraverso un ragionamento che le colloca nel novero delle presunzioni disconoscendone la natura di presunzioni legali relative.

Ciò posto, anche tra gli autori di dottrina non vi era univocità di vedute sull'argomento: alcuni², riconoscevano alle risultanze degli studi di settore valore di presunzione legale relativa, con la conseguenza che, in forza della disposizione contenuta all'art. 10, 1° comma, l. n. 146 del 1998, il semplice scostamento del reddito dichiarato da quello stimato in base all'applicazione degli studi sarebbe sufficiente a legittimare il ricorso dell'ufficio allo strumento presuntivo e, quindi, all'emanazione di un avviso di accertamento esclusivamente fondato su tali risultanze. Altri, invece, risolvevano in radice il problema della qualificazione giuridica degli studi di settore, negandone

¹ Sebbene il contributo sia frutto del lavoro comune dei due autori, i paragrafi 1 e 4 sono da attribuire all'avv. Felice Boccomino, i paragrafi 2 e 3 al dott. Sebastiano De Marzo.

² E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 318; A. FANTOZZI, *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito di impresa*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Milano, 2006, 390.

l'efficacia probatoria. Secondo tale orientamento, infatti, gli studi rappresenterebbero non già "fatti di accertamento" bensì "fatti di mera conoscenza". I sostenitori di questa tesi hanno per lo più ricondotto gli studi di settore a mere medie di dati storici, contabili e strutturali; in quanto tali, non presentano alcuna delle due strutture tipologiche della prova: né quella scientifica, che postula inferenze statistiche basate su frequenze o propensità, né quella etica, che necessita di congetture giustificate da un'idonea premessa maggiore³.

Una teoria intermedia che ha incontrato crescente apprezzamento in sede giurisprudenziale, tanto di merito che di legittimità, e ultimo nella prassi amministrativa – circ. n. 5/E del 23 gennaio 2008 –, ha poi inteso qualificare gli studi di settore quali mere presunzioni semplici⁴.

È d'uopo rilevare, che con la sentenza su richiamata, la Corte conferma tale convincimento, statuendo che la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione, e concordanza, non è *ex lege* determinata in relazione ai soli *standard*, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento. La motivazione dell'atto impositivo, pertanto, deve porre in evidenza le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi. Quindi, l'ufficio non può limitarsi ad applicare al caso di specie, *sic et simpliciter*, il risultato dello studio, ma deve argomentare in modo convincente in motivazione in merito alla plausibilità dei risultati degli studi di settore.

Il contribuente, invece, ha la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, per dimostrare la non applicabilità dello studio di settore alla propria situazione reddituale; valutazione, questa, che deve essere rimessa al giudice, in quanto tenuto a ponderare le ragioni esposte dalle parti a favore o contro l'applicabilità degli *standard* al caso concreto.

2. - Centralità del contraddittorio nel procedimento tributario. Il principio della essenzialità del contraddittorio con il contribuente è stato consacrato in termini generali nello Statuto del Contribuente, costituendone una sorta di filo rosso che lega indissolubilmente le sue diverse disposizioni, in primis gli artt. 6, 1° comma, 10, 1° comma, e 12, 7° comma, tuttavia ancora oggi esso non trova un'applicazione generalizzata.

³ In tal senso si veda M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, 183 ss.

⁴ Cfr. A. MARCHESELLI, *Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio*, in GT-Riv. giur. Trib., 2006, 1047; M. BEGHIN, *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio della capacità contributiva*, in Corr. Trib. 2007, 1973 ss.

La Corte di Cassazione, peraltro, ne ha fatto puntuale attuazione nell'ambito specifico dell'accertamento mediante strumenti statistico-matematici. Infatti, nelle quattro decisioni delle SS.UU. del 2009 si legge che *“data la loro natura giuridica di atti amministrativi generali di organizzazione, gli studi di settore non possono considerarsi sufficienti affinché l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera praesumptio hominis costituita dagli studi di settore”*.

La previsione del contraddittorio nella fase procedimentale amministrativa costituisce *“uno strumento di acquisizione da parte dell'ufficio di dati fondamentali per la corretta fotografia della materia imponible e di articolazione delle difese da parte del contribuente”*⁵ e la sua adozione appare conforme sia al principio di imparzialità, sia a quello di buon andamento della Pubblica Amministrazione ex art. 97 Cost.

Dal punto di vista del contribuente, l'attuazione del principio partecipativo svolge una funzione di anticipazione della tutela consentendo allo stesso di intervenire già nella fase istruttoria, come parte attiva, in modo da meglio articolare la propria strategia difensiva. Infatti secondo la Suprema Corte *“il contraddittorio preventivo in materia di studi di settore è necessario per consentire al contribuente di esercitare il suo diritto di difesa già prima della formazione dell'atto di contestazione della pretesa fiscale, in modo da assicurarli il diritto ad un'adeguata conoscenza del procedimento tributario, volta a prevenire ingiuste penalizzazioni a seguito dell'azione amministrativa potestativa”*.

Il contraddittorio preventivo, quale adempimento sostanziale irrinunciabile per la ricerca dell'effettiva capacità contributiva del contribuente, svolge, pertanto, un'indispensabile opera di adeguamento alla realtà, in osservanza degli artt. 3 e 53 della Costituzione, realizzando altresì il rispetto del *“diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato il provvedimento individuale che le rechi pregiudizio”*, sancito dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

3. - Motivazione dell'avviso di accertamento. Il riscontro dell'attuazione da parte della A.F. di un contraddittorio effettivo e non ridotto ad un sem-

⁵ G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in Corr. Trib., n. 6/2011, p. 480.

plice formalismo lo si rinviene all'interno del contenuto motivazionale dell'atto impositivo. Il collegamento tra questi due profili, affermato dalla Suprema Corte già nel 2008⁶, è stato ribadito dall'intervento delle Sezioni Unite, con le decisioni del 2009, anche in materia di studi di settore, in cui affermano che *“l'atto di accertamento emesso in contrasto con le risultanze del contraddittorio e senza alcuna giustificazione del superamento di esse è certamente illegittimo perché non dà conto della valutazione di tutte le circostanze emergenti dall'istruttoria, rendendo impossibile controllare l'adequatezza dell'esercizio del potere rispetto alla funzione pubblica”*.

L'obbligo motivazionale garantisce la trasparenza dell'azione amministrativa, consentendo di valutarne la snellezza e l'efficienza, la congruenza tra l'esercizio dei poteri ed il contenuto dell'accertamento. Esso, è altresì strumentale all'eventuale successivo controllo giudiziario, svolgendo un essenziale ruolo di informazione del contribuente nel quadro dei principi generali di collaborazione e buona fede sanciti nello Statuto del Contribuente.

Un avviso di accertamento carente sotto il profilo motivazionale è radicalmente nullo, in forza degli artt. 42 del d.p.r. 600/1973 e 56 del d.p.r. 633/1972 con riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva e in via generale, in mancanza di altra e più specifica normativa di natura tributaria, degli artt. 3 e 21 septies della legge n. 241 del 1990, essendo la motivazione qualificata come elemento essenziale dell'atto.

Alla motivazione viene, pertanto, assegnata una funzione di presidio della legittimazione democratica dell'agire dell'Amministrazione fiscale, consentendo di superare la tralatizia impostazione del procedimento di accertamento come preparazione del giudizio, dell'avviso di accertamento come mera *provocatio ad opponendum* e della fase giurisdizionale come unica fase in cui il contribuente gode di garanzie difensive.

In relazione all'assolvimento dell'obbligo motivazionale da parte degli uffici finanziari potrà accadere che il contribuente non dia seguito all'invito al contraddittorio anticipato formulato dall'ufficio: in motivazione, oltre ad evidenziare sempre la grave incongruenza tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quello determinato sulla base degli studi, ci si potrà legittimamente limitare a richiamare i dati forniti dagli strumenti standard.

Qualora, invece, il contribuente risponda all'invito e fornisca elementi a sua difesa, potrà accadere che l'ufficio condivida tali elementi ed archivi la relativa posizione.

Ma se l'ufficio dovesse, al contrario, ritenere di elevare comunque l'avvi-

⁶ Cfr. Cass. Sez. trib., 22-02-08, n. 4624 in Giuris. It.

so di accertamento, in motivazione si dovrà dare atto che le ragioni e le circostanze allegate dal contribuente sono state prese in considerazione, adeguatamente valutate e ragionevolmente superate, secondo un iter logico-giuridico ragionevole e coerente, a pena di nullità dell'atto.

Da tale conclusione discendono rilevanti conseguenze anche sotto il profilo processuale: in primo luogo l'impossibilità di un'integrazione della motivazione stessa in corso di causa, poiché la nullità determina non solo la non sanabilità dell'atto, ma anche la sua inidoneità a produrre effetti *ex tunc*; la necessità, inoltre, che il difetto di motivazione, in accordo con la struttura impugnatoria del processo tributario, venga eccepito dal ricorrente già nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, non essendo rilevabile d'ufficio.

4. Considerazioni conclusive. La decisione della Ctr della Puglia, merita il pieno consenso per la puntuale applicazione dei principi statuiti dalle Sezioni Unite. Appare opportunamente apprezzato, nel pensiero dei giudici tributari, l'assunto secondo cui *“la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente”*.

Anche la sentenza in commento, si colloca nel solco delle decisioni favorevoli a riconoscere la centralità del contraddittorio e della motivazione dell'accertamento, sia pure nelle dinamiche attuative del prelievo basate su tecniche statistico-matematiche di determinazione reddituale. L'iter logico giuridico seguito dall'ufficio deve trovare compiuta illustrazione nell'atto impositivo la cui lettura dovrà consentire di definire l'intero processo di prospettazione e valutazione delle opposte argomentazioni della parte e dell'A.f.

Ulteriori conferme a tale impostazione provengono, adesso, dall'ordinanza n. 4582 del 24 febbraio 2011 della Suprema Corte che concorre al consolidamento del *“principio della centralità del contraddittorio preventivo nell'ambito di applicazione degli accertamenti cosiddetti standardizzati”*.

Trattasi di indicazioni che inducono a riconsiderare alcune risalenti posizioni dottrinali contrarie all'applicazione in via generale al procedimento tributario, in quanto procedimento amministrativo, del principio del contraddittorio. La giurisprudenza ormai si attesta su posizioni differenti, assumendo il contraddittorio ad elemento sostanziale e indefettibile del meccanismo di applicazione degli accertamenti cosiddetti standardizzati, vale a dire studi di settore, accertamento sintetico-redditometrico, in via eventuale indagini bancarie.

Pur non dovendosi trascurare la valenza e la portata dell'art. 13, 2° comma, della l. 7 agosto n. 241 del 1990, che esclude espressamente i procedimenti tributari dalle norme sulla partecipazione, tale indicazione normativa

deve fare i conti con la giurisprudenza comunitaria e costituzionale che hanno desunto dal diritto di difesa ex art. 24 Cost., un diritto al contraddittorio preventivo applicabile in via generale anche al diritto tributario⁷.

Una norma che disciplini irragionevolmente il procedimento tributario può di certo, produrre, indirettamente, l'effetto di una imposizione contraria al principio di capacità contributiva, ma essa lederebbe, prima di tutto, direttamente il principio di ragionevolezza, il diritto di difesa, il principio del giusto processo.

In tal senso, anche se non costituisce un ripensamento dell'impostazione storica degli uffici ma una significativa apertura, si esprime anche l'Amministrazione con la circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006, in cui riconosce che la partecipazione del contribuente al procedimento va intesa come "finalizzata a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria".

ACCERTAMENTO – Studi di settore – Contraddittorio con il contribuente – Necessità ed obligatorietà – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Collella). Sent. n. 147 del 22 dicembre 2010.

È da escludersi che gli studi di settore costituiscano una presunzione legale relativa idonea ad esonerare l'Amministrazione finanziaria tanto dall'obbligo della motivazione quanto dall'onere della prova in ordine alla determinazione del reddito del contribuente.

Nella procedura di accertamento del reddito sulla base degli studi di settore, il contraddittorio costituisce momento indefettibile non soltanto in relazione al principio giuridico del "giusto procedimento", bensì come elemento determinante rispetto alla finalità di adeguare l'ipotesi astratta indicata dagli studi alla concreta realtà economica del contribuente.

⁷ Corte di giustizia Cee, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, sulla quale si rinvia ad A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in GT - Riv. giur. Trib., 2009, 203 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

ACCERTAMENTO – Utilizzazione degli studi di settore – Preventivo contraddittorio con il contribuente – Omissione – Vizio del procedimento - Nullità dell'avviso di accertamento – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: Palmisano). Sent. n. 171 del 1° ottobre 2010.

La mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'ufficio finanziario viola il principio del giusto procedimento amministrativo e determina un vizio dello specifico procedimento per difetto di un elemento essenziale ed imprescindibile, onde l'avviso di accertamento, emesso senza il necessario preventivo contraddittorio con il contribuente è affetto da nullità (fattispecie in tema di accertamento standardizzato basato su parametri o sugli studi di settore).

ACCERTAMENTO – Studi di settore – Art. 62 sexies del d.l. 331/93 – Indagini previste dall'art. 32 del d.p.r. n. 600/73 e dall'art. 51 del d.p.r. n. 633/72 – Necessità – Indicazione nella motivazione dell'avviso di accertamento – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n.142, parte II, del 6 dicembre 2010.

Per l'utilizzo degli studi di settore è indispensabile che l'ufficio esperisca preliminarmente quelle indagini a cui è facultato dalla legge, dalle quali devono emergere sostanziali differenze fra i dati raccolti e quelli contabilizzati e dichiarati dal contribuente. Solo in presenza di tali ulteriori elementi – da indicare nell'avviso di accertamento - gli studi settore possono costituire presunzioni semplici aventi i caratteri della gravità, precisione e concordanza.

ACCERTAMENTO – Studi di settore – Presunzione semplice – Prova della veridicità della dichiarazione – A carico del contribuente.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Esposito - Relatore: Calò). Sent. n. 90 del 15 marzo 2010.

Gli studi di settore costituiscono una presunzione semplice e non hanno valore assoluto al fine di dimostrare la capacità contributiva del contribuente. Tuttavia spetta al contribuente, nel caso in cui si registri un sensibile scostamento fra il risultato del conteggio derivante dallo studio e quanto dichiarato, l'onere di dimostrare da una parte la veridicità degli elementi che hanno dato vita a quanto dichiarato e dall'altra l'inadeguatezza del risultato dello studio di settore.

ACCERTAMENTO - Società di capitali - Ristretta base azionaria - Presunzione di distribuzione di utili - Fondamento.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Leoci). Sent. n. 171 del 12 ottobre 2010.

Il principio giuridico secondo il quale, una volta determinata l'esistenza di maggiori utili in capo ad una società, può presumersi, sul presupposto della ristretta base azionaria, che gli stessi utili siano stati distribuiti ai soci, può essere applicato nelle ipotesi in cui i maggiori utili in capo alla società derivino da maggiori ricavi documentati, mentre è inapplicabile, in forza del divieto della doppia presunzione, allorché già la percezione di maggiori ricavi da parte della società si fonda su presunzioni¹.

Nota redazionale

¹ In senso contrario e per la chiarificazione del fondamento della presunzione, vedi Cass. sez. V sentenza n. 9519 del 2009: in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo a quelli di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vinco-

lo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. Affinché, però, tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la ristretta base sociale e/o familiare - cioè il fatto noto alla base della presunzione - abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi.

Vedi anche: Cass. Sez. V Sentenza n. 13338 del 10/06/2009: la presunzione di riparto degli utili extrabilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, nonché nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare.

ACCERTAMENTO – Documenti di vendita relativi a merce inesistente – Presunzione – Requisiti di gravità precisione e concordanza – Sussistenza – Fondatezza dell'accertamento in rettifica – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 80, parte II, del 2 luglio 2010.

La circostanza che presso il contribuente gli organi ispettivi abbiano rilevato la mancanza, al tempo dell'emissione delle fatture, della merce della quale le fatture medesime attestavano l'avvenuta vendita dà luogo ad una presunzione avente i requisiti della gravità precisione e concordanza idonea a dare fondamento al convincimento dell'ufficio circa il carattere fittizio delle fatture e il rilievo di inesistenza delle operazioni commerciali, restando a carico del contribuente l'onere della prova contraria.

ACCERTAMENTO – Catasto – Avviso di accertamento – Motivazione – Attribuzione di categoria catastale – Requisiti della motivazione – Integrazione nel processo contenzioso – Possibilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Corvaglia – Relatore: Del Sole). Sent. n. 49 del 25 febbraio 2011.

L'avviso di accertamento con il quale l'ufficio rettifica la rendita catastale di un immobile dev'essere motivato, ab initio e senza possibilità alcuna di integrazione nella sede contenziosa, con l'esposizione di ogni elemento idoneo a consentire al contribuente l'identificazione delle ragioni della rettifica.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica – Nullità – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Tempestività rispetto alla decadenza per tardivo esercizio del potere – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 80, parte III, del 2 luglio 2010.

Il principio secondo il quale la sanatoria ex art. 156 c.p.c., conseguente alla proposizione del ricorso avverso un avviso di accertamento affetto da vizi di notificazione, può verificarsi soltanto se intervenuta prima del decorso del termine di decadenza stabilito per l'esercizio del potere di accertamento, deve essere coordinato con l'altro che impone la formulazione espressa dell'eccezione di decadenza, con la conseguenza che se tale decadenza non è tempestivamente eccepita con il ricorso, la sanatoria ex art. 156 c.p.c. opera comunque atteso che detta decadenza dell'ufficio non comporta di per sé l'inesistenza giuridica degli atti impositivi successivamente emanati né può essere rilevata d'ufficio dal giudice (fattispecie in cui con il ricorso "sanante" il contribuente non aveva eccepito la decadenza).

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Necessità della relata di notifica – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 90, parte I, del 24 settembre 2010.

Per la notifica a mezzo posta dell'avviso di accertamento non è richiesta la relazione di notificazione, essendo sufficiente l'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente e dal consegnatario.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Legittimazione dell'organo rappresentativo dell'ente pubblico – Sussistenza – Intervenuta dichiarazione di dissesto dell'ente – Irrilevanza in ordine alle suddette notificazioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente – Relatore: Mangione). Sent. n. 134 del 19 luglio 2010.

Salvo che per atti inerenti alle azioni esecutive (art. 248 del d.lgs. n. 267 del 2000), la notificazione degli atti di imposizione (nella specie un avviso di accertamento) dev'essere eseguita all'organo rappresentativo dell'ente, ancorché per questo sia intervenuta la dichiarazione di dissesto, atteso che tale dichiarazione non comporta l'estinzione della persona giuridica pubblica.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Omessa indicazione del nome del notificatore e della sua sottoscrizione – Vizio della notificazione – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ligorio – Relatore: Venneri). Sent. n. 59, parte II, del 22 aprile 2010.

Non è viziata la notificazione dell'atto che non rechi l'indicazione del nome del notificatore e la sottoscrizione dello stesso, atteso che non solo è resa palese la provenienza, ma da tale omissione in nessun modo resta pregiudicato l'esercizio del diritto di difesa del contribuente.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione tributaria – Controversia concernente il rapporto tributario – Impugnazione di atti procedurali – Sussistenza.

IDEM – Contributi previdenziali – Riscossione secondo le norme del d.p.r. n. 602/73 – Atti della riscossione – Impugnazione – Giurisdizione del giudice tributario – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese). Sent. n. 22 del 28 gennaio 2011.

La controversia che abbia ad oggetto l'impugnazione di atti per vizi della sequenza procedimentale concernente la pretesa dell'ente creditore appartiene alla giurisdizione del giudice tributario se la materia controversa concerne comunque tributi, atteso che, tanto i principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale in tema di giurisdizione tributaria, quanto le stesse fonti normative che la individuano (art. 2 del d.lgs. n. 546/92), non consentono alcuna distinzione in ragione dell'oggetto della controversia, secondo che questa abbia ad oggetto vizi concernenti gli atti del procedimento, ovvero il merito della pretesa tributaria.

La controversia avente ad oggetto l'impugnazione di intimazione di pagamento concernente contributi previdenziali appartiene al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro ai sensi dell'art. 24 del d.lgs. n. 46 del 1999.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione tributaria – Iscrizione di ipoteca – Sussistenza – Condizioni – Natura tributaria del credito garantito – Necessità – Pluralità di crediti aventi diversa natura – Difetto parziale di giurisdizione – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 49 del 30 luglio 2010.

L'impugnazione dell'iscrizione di un'ipoteca eseguita dall'Agente della riscossione a garanzia di crediti plurimi aventi diversa natura comporta che l'adito giudice tributario trattenga e decida la controversia nel merito in relazione al solo credito tributario e che dichiari, invece, il proprio difetto di giurisdizione in relazione all'impugnazione della medesima iscrizione per quanto essa attenga ai crediti di diversa natura¹.

Nota redazionale

¹ La decisione sembra, allo stato della legislazione, indiscutibilmente corretta sulla base di due principi di diritto:

- il primo, derivante da Cass. SS.UU. Ordinanza n. 5286 del 05/03/2009: *“le controversie aventi ad oggetto il provvedimento di iscrizione di ipoteca sugli immobili, cui l’Amministrazione finanziaria può ricorrere in sede di riscossione delle imposte sul reddito, ai sensi del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, appartengono alla giurisdizione del giudice tributario, qualora i crediti garantiti dall’ipoteca abbiano natura tributaria.*
- l’altro – se si vuole scomodare l’istituto della connessione – derivante da Cass. SS.UU. ordinanza n. 7621 del 15/05/2003 secondo cui *“Salvo deroghe normative espresse, vige nell’ordinamento processuale il principio generale dell’inderogabilità della giurisdizione per motivi di connessione...”*; risultando affermato solo in tema di competenza (v. Cass. n. 2579 del 1964) l’altro principio, desunto dall’art. 40 c.p.c., secondo cui *“su due controversie tra di loro connesse e appartenenti alla competenza di giudici diversi non è ammissibile l’intervento contemporaneo di due diversi organi di giurisdizione, onde la competenza dell’uno deve necessariamente restare assorbita ed esclusa da quella dell’altro”*.

Sicché, sempre allo stato della legislazione, e nonostante l’unicità dell’iscrizione dell’ipoteca, non v’è altra soluzione che quella adottata dalla sentenza, onde più giudici, appartenenti a diverse giurisdizioni (la civile e la tributaria), si occuperanno contemporaneamente della controversia sorta intorno alla medesima iscrizione ipotecaria, secondo la natura del credito garantito.

Situazione probabilmente sfuggita al legislatore riformatore del 1999. Il d.lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999 n. 46 infatti:

a) riforma il titolo secondo del d.p.r. n. 602/1973 inserendo l’istituto dell’ipoteca (art. 77 del suddetto d.p.r.); b) estende il sistema di riscossione mediante ruolo (art. 17); c) estende ad ogni entrata riscossa mediante ruolo l’applicazione delle disposizioni di cui (anche) al titolo II del d.p.r. n. 602/73.

Il legislatore del 2006 (d.l. n. 223 del 4.7.2006) inserisce tra gli atti impugnabili presso la giurisdizione tributaria (art. 19 d. lgs. n. 546/92) l’iscrizione di ipoteca di cui all’art. 77 del d.p.r. n. 602/73 sulla base del solo antecedente costituito dalla natura tributaria del credito per il quale l’ipoteca è iscritta, ancorché l’impugnazione dell’iscrizione non possa riguardare che questa e il titolo della sua legittimazione formale, senza estendersi al rapporto tributario, contestabile ancora (in alcuni casi) con l’impugnazione della cartella di pagamento.

Ciò che ogni ordinamento processuale massimamente paventa è il contrasto di giudicati: ebbene è tutt’altro che impossibile che sulla medesima iscrizione di ipoteca intervengano decisioni di segno contrario dall’una e dall’altra giurisdizione; valga, per tutti i casi possibili, un esempio: v’è contrasto già all’interno della giurisdizione tributaria, tra le varie Commissioni, circa la necessità dell’intimazione di pagamento di cui all’art. 50 comma 2° (v. per l’illegittimità dell’iscrizione in caso di omissione Comm. prov. Bari sentenza n. 164 del 2009 e in senso contrario la Comm. reg. con la sentenza n. 17 del 2009, entrambe pubblicate in questo *Massimario* n. 1/2-2009). Può dunque ben accadere che un giudicato di segno contrario si formi nelle due giurisdizioni a proposito della medesima iscrizione ipotecaria eseguita in forza del medesimo art. 77 cit. ma sulla base di diversi ruoli di riscossione (es. tributi e contributi previdenziali o tasse automobilistiche) e a garanzia di crediti di diversa natura.

Una norma di coordinamento che avesse regolato tale situazione, ad esempio prevedendo

l'attrazione di tutte le controversie sull'iscrizione ipotecaria nell'ambito, naturalmente, della giurisdizione ordinaria, non sarebbe stata superflua, considerata la sostanziale irrilevanza della natura del credito nell'impugnazione dell'iscrizione *in sé*.

PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Ente impositore – Legittimazione passiva.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 35 del 9 aprile 2010.

L'Agenzia delle entrate ha legittimazione passiva nel giudizio in cui il contribuente, con l'impugnazione della cartella di pagamento, abbia dedotto non soltanto vizi della notifica della cartella medesima, ma anche vizi procedurali che si assumano intervenuti nell'attività di controllo dell'Agenzia. (Nella specie: omesso invio della comunicazione di irregolarità prevista dall'art. 6 comma 5° della legge n. 212 del 2000 e dall'art. 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972).

PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso – Controdeduzioni dell'ufficio – Inerzia del ricorrente – Conseguenze.

Comm. trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Petrucci – Relatore: Marturano). Sent. n. 189 del 17 febbraio 2010.

Il ricorso del contribuente è da rigettare allorché le “controdeduzioni dell'ufficio siano conferenti al convincimento del collegio sulla legittimità del suo operato, avendo rappresentato dati e riferimenti che il contribuente, posto nella condizione di esercitare il suo diritto alla difesa, avrebbe potuto confutare dimostrando al giudice l'inattendibilità della pretesa mentre “nemmeno” ha ritirato le controdeduzioni dell'ufficio regolarmente depositate”¹.

Nota redazionale

¹ Già prima che le legislazioni nazionali europee, sotto la spinta delle riforme indotte dal pensiero dell'Illuminismo, sancissero l'obbligo della motivazione delle sentenze, il nostro Paese menava giusto vanto al riguardo che già i giudici longobardi, i magistrati pisani, quelli fiorentini e persino quelli piemontesi con qualche cautela, usavano motivare le sentenze. Alla fine l'obbligo della motivazione fu adottato anche dall'ordinamento borbonico. Vi si opponevano i

canonisti, fermi nell'opinione che la motivazione avrebbe “*indebolito l'autorità della sentenza, aprendo la via alle impugnazioni*”!

La motivazione della sentenza è un arduo impegno intellettuale, una “fatica”, a volte un tormentato percorso tra i dilemmi, le anfibologie, i pericoli delle tautologie e le insidie della coordinazione sintattica; essa comporta l'impiego di enormi risorse linguistiche e la meditata costruzione di un edificio con gli strumenti della logica e della concettualità giuridica; costituisce l'orgogliosa vanteria professionale dell'estensore, il frutto della sua nobile arte e a volte accade che coloro che debbano sopportarne l'onere siano incoraggiati e gratificati con le parole del Poeta: “*qui si parrà la tua nobilitate*”. Naturalmente non è il numero delle parole o delle proposizioni ciò che conta: questo lo sappiamo dalla severa concisione tacitiana che tanto tormentò alcuni di noi negli anni verdi. La motivazione può pure risolversi in un nebbioso verbalismo, in una fumisteria, in mera apparenza: la giurisprudenza ha elaborato, infatti, la figura della motivazione *apparente* per quel testo che si sottrae ad ogni tentativo di afferrarne il senso e la portata perché risolvendosi in affermazioni apodittiche o perché sostanzialmente privo di ogni elemento giustificativo della decisione.

Nella nostra materia, non è certo escluso che le buone ragioni di una decisione stiano tutte nelle buone ragioni dell'atto impositivo, ma occorre che la motivazione dia almeno conto della verifica di tale bontà, a meno che non debba intendersi che le ragioni di una parte possano esser tenute per buone perché non contrastate dalla controparte. Questo sarebbe la fine del processo giurisdizionale.

PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso – Domande accessorie – Rivalutazione monetaria – Automaticità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 88 del 26 febbraio 2010.

La rivalutazione monetaria accessoria al rimborso di imposte indebitamente versate dal contribuente (nella specie Irpeg ed Ilor) non può essere riconosciuta automaticamente, ma occorre la prova del maggior danno che deve essere dimostrato secondo i consueti canoni probatori.

PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso – Cartella di pagamento – Motivi deducibili invalidità del titolo dell'iscrizione a ruolo – Inammissibilità – Vizi propri della cartella – Esclusività.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. III (Presidente: Liguori – Relatore: Fini). Sent. n. 94 del 22 giugno 2010.

L'impugnazione della cartella di pagamento può essere proposta soltanto per vizi suoi propri, sicché è inammissibile un motivo con il quale

*si deduca l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo con riferimento al titolo costituito da una sentenza emessa in grado di appello, e favorevole all'ufficio sul punto della fondatezza dell'accertamento e della quale si denunci "l'inesistenza e/o nullità per difetto di notifica dell'atto di appello"*¹.

Nota redazionale

¹ Segnaliamo la sentenza perché dà lo spunto ad una puntualizzazione dei rapporti tra procedimenti giurisdizionali.

Quei giudici debbono aver *intuito* che l'autonomia dei suddetti procedimenti impediva che, nel giudizio di impugnazione dell'iscrizione a ruolo, se ne ponesse in discussione il titolo (la sentenza intervenuta nel giudizio concernente l'accertamento del reddito) e lo si privasse dei suoi effetti (di consentire l'iscrizione a ruolo) in via incidentale, attraverso una sorta di disapplicazione conseguente al rilievo della irritualità (per la nullità e/o l'inesistenza giuridica della notifica dell'atto di appello) del procedimento in esito al quale la sentenza era stata pronunciata. Quella sentenza, ben passibile di giudicato formale e sostanziale, avrebbe potuto essere rimossa, infatti, soltanto all'interno del suo percorso attraverso i gradi di giurisdizione, a mezzo dell'impugnazione e ad opera di una sentenza di cassazione con rinvio, quando fosse stato positivamente rilevato il vizio o il difetto della notifica dell'atto propositivo del gravame.

La risposta data dalla sentenza in termini di inammissibilità del motivo per la ragione che "*trattandosi di un'opposizione alla cartella di pagamento che, com'è noto può essere proposta soltanto per vizi suoi propri*" ci sembra debba essere, tuttavia, privata del suo carattere di assolutezza e ricondotta alla particolarità del caso di specie, caratterizzato da ciò che l'avviso di accertamento era stato impugnato in quell'altro giudizio ormai definito con sentenza passata in giudicato (pag. 6 della sentenza), onde l'impugnazione della cartella non poteva che riguardare, se non soltanto i vizi propri della cartella medesima – come quel collegio giudicante ha ritenuto – non più che l'iscrizione a ruolo come atto in sé.

PROCESSO TRIBUTARIO – Società di comodo – Normativa antielusiva – Disapplicazione – Diniego – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Moliterni). Sent. n. 71 dell'11 maggio 2010.

In tema di impugnazione, l'atto con il quale l'ufficio neghi la disapplicazione della normativa sulle società di comodo, di cui all'art. 30 della legge n. 724 /1994, è autonomamente impugnabile ancorché non sia previsto nell'elenco dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92, atteso che rientra nella novella categoria degli atti facoltativamente impugnabili come statuito dalle sentenze n. 21045 dell'8/10/2007 della Suprema Corte di

Cassazione, ravvisandosi in capo al contribuente un interesse sufficientemente forte da giustificare l'immediata tutela giurisdizionale, in conformità del disposto dell'art. 12, comma 2, della l. n. 448/2001 che ha attribuito al giudice tributario poteri di decisione su tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Disposizioni antielusive – Istanza di interpello disapplicativo – Provvedimento negativo dell'ufficio – Impugnabilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 93 del 29 settembre 2010.

Il provvedimento negativo (nella specie, di improcedibilità) emesso dall'Amministrazione finanziaria in risposta all'istanza di interpello disapplicativo di cui all'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/73 non è autonomamente impugnabile, configurandosi come un atto atipico di natura eventualmente endoprocedimentale che non esprime alcuna pretesa fiscale definitiva e incondizionata e non reca alcun pregiudizio alla sfera giuridica del destinatario; sicché non è dato riconoscere in capo a quest'ultimo un interesse concreto ed immediato ad invocare la tutela giurisdizionale.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Determinazione dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di disapplicazione di norme antielusive – Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 94 del 12 luglio 2010.

Il provvedimento di improcedibilità adottato dall'Amministrazione finanziaria in risposta all'istanza di interpello del contribuente di disapplicazione delle norme antielusive (comma 8 dell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/73) non è un atto immediatamente lesivo dei diritti del contribuente medesimo e pertanto non è autonomamente impugnabile. Ne consegue che è sempre ammessa l'impugnazione dell'avviso di accertamento susseguente.

PROCESSO TRIBUTARIO – Interpello del contribuente per la disapplicazione delle disposizioni antielusive – Provvedimento di diniego emesso dall’ufficio – Impugnabilità immediata - Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Merico). Sent. n. 669 del 7 dicembre 2010.

Sulla base di un’interpretazione “sostanzialistica” dell’elenco degli atti impugnabili contenuto nell’art. 19 del d. lgs. n. 546/92, è da ritenersi immediatamente impugnabile il provvedimento con il quale l’ufficio finanziario “rigetti” l’istanza del contribuente per la non applicazione di disposizioni antielusive, atteso che, se la tutela del contribuente dovesse trovare attuazione soltanto al momento dell’emanazione di atti impositivi, il contribuente medesimo subirebbe un danno immediato connesso alla doverosità del pagamento delle imposte applicate.

Nota dell’avv. Luigi Carbone

L’autonoma impugnabilità dei provvedimenti di rigetto delle istanze di disapplicazione delle norme antielusive

Le tre precedenti massime costituiscono l’occasione per discutere ulteriormente sulla effettiva portata dell’art. 19 del d.lgs. 546/92¹, anche alla luce della sua “estensione” elaborata dalla recente giurisprudenza². La questione riguarda l’immediata ed autonoma impugnabilità dei provvedimenti emessi dalla Direzione regionale delle entrate in seguito alle “istanze di disapplicazione”.

Sul punto sussistono posizioni contrastanti. Alcuni interpreti hanno escluso la diretta impugnabilità dei suddetti provvedimenti³, altri, invece, li hanno

¹ Sul punto cfr. LUBELLI L., *I limiti all’interpretazione estensiva della tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario, secondo le recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione*, nota a sentenza ctr Puglia 167/14/09 in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, 1/2 del 2010, pag. 108 e ss.

² Che ha superato il rigido catalogo contenuto in detto articolo ed ha abbandonato la classificazione nominalistica ed esclusiva già attribuita al comparto degli “atti impugnabili”: cfr. Cass. S.U. 16293/07; Cass. S.U. 11076/07; Cass. S.U. 11077/07; Cass. 21045/07.

³ Cfr. Ctp Bari 152/13/08 in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, n.1/2 del 2009, p. 135-136 e Ctp Milano 242/04.

fatti confluire nell'alveo dell'art. 19 d.lgs. 546/92⁴, spesso assimilandoli «agli atti di diniego o di revoca di agevolazioni fiscali»⁵.

Innanzitutto, è opportuno delineare – seppur brevemente – la natura e le caratteristiche di tali provvedimenti. Tali atti si innestano in un quadro di radicale cambiamento di prospettiva nel rapporto tra fisco e contribuente, diretto a privilegiare la collaborazione e la buona fede e che trova fondamento nei principi contemplati dagli art. 53 e 97 Cost..

Nell'ambito di tale tendenza, infatti, è stato introdotto l'istituto dell'interpello, previsto dall'art. 37 *bis*, d.p.r. 600/73⁶, il quale ha lo scopo di far conoscere presuntivamente l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in merito al trattamento fiscale di un caso specifico. Il procedimento si instaura mediante una istanza rivolta al Direttore regionale dell'Agenzia e diretta a chiedere la disapplicazione, nel caso prospettato, di norme tributarie volte a prevenire comportamenti antielusivi⁷.

L'istituto, pertanto, permette non solo di formulare quesiti (facoltà già esistente ed alla quale conseguiva la emissione di apposite risoluzioni) ma, soprattutto, di ricevere una risposta qualificata a rilevanza esterna, vincolante per l'organo che l'ha emanata. Il contribuente, peraltro, adottando il comportamento richiesto dall'Amministrazione finanziaria, si sottrae all'azione accertatrice⁸.

L'articolo 37-bis del d.p.r. 600/1973 distingue due autonome fattispecie. La prima – a carattere generale (c.d. interpello antielusivo), regolata dai primi sette commi della citata norma – ha quale finalità l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, posti in essere senza valide ragioni economiche, con finalità esclusivamente elusive e i cui effetti fiscali vengono disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria. Si tratta, dunque, di un dispositivo normativo con funzione antielusiva di carattere generale che consente al fisco di esaminare caso per caso le ipotesi

⁴ Cfr. Cass. 23731/04. In dottrina PELLEGRINI A., *Società non operative: diniego di disapplicazione della normativa. Autonomia impugnabilità del diniego di disapplicazione della normativa relativa alle società non operative e censure sollevabili in caso di impugnazione*, in Guida ai Controlli Fiscali, 12/08, p. 67.

⁵ Cfr. in particolare la recente sentenza Cass. 8663/11 emessa in materia di “*dual income tax*” ed anche Ctr Bari 71/2/10 in *Corriere Tributario*, 27/10, p. 2217, con nota di CESARE GLENDI; Ctp Lecce 479/2/08 in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, n.1/2 del 2009, p. 136; conforme ctp Lecce 93/5/08.

⁶ Introdotto dall'art. 7 d.lgs. 358/1997.

⁷ STRAZZULLA M.G., PELLECCIA M., *La natura disapplicativa dello strumento non presenta i limiti delle norme antielusive*, in *Il Sole 24 Ore - Guida Normativa*, n. 20/07, p. 62.

⁸ L'Amministrazione finanziaria, al contrario, è priva di ogni potere volto ad autorizzare la disapplicazione delle norme antievasive.

elusive, distinguendole da quelle che tali non sono, sulla base dei criteri indicati nella norma e che risulta applicabile solo se il contribuente ha posto in essere uno degli atti elencati nel terzo comma.

La seconda ipotesi (c.d. interpello disapplicativo) è prevista dall'ottavo comma della norma in esame, il quale contempla la possibilità di procedere alla disapplicazione di talune norme tributarie che, per contenere fenomeni elusivi, «*limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*». L'accoglimento dell'istanza permette al contribuente di non applicare disposizioni volte a limitare tali norme. A tal fine deve essere dimostrato che la mancata applicazione di tali norme non determina, nel caso di specie, effetti elusivi. In definitiva l'interpello disapplicativo permette di eliminare i limiti o divieti contenuti in talune norme antielusive analitiche previste nell'ordinamento fiscale, qualora esse, applicate al caso concreto, dovessero determinare ingiuste penalizzazioni⁹.

La questione è diventata ancor più sentita all'indomani dell'entrata in vigore del d.l. 223/06, n. 223 (conv. in legge, con modifiche, dalla l. 248/06 con decorrenza dal 12.8.2006), il cui art. 35 ha modificato l'art. 30 della legge 23.12.1994, n. 724, aggiungendovi il comma 4-bis. Infatti, con tale innesto normativo è stata modificata la legislazione "antielusiva" in tema di «società di comodo», prevedendo – per quanto ci riguarda – la possibilità, per le società interessate, di richiedere la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37 *bis*, c. 8, d.p.r. 600/73, delle relative disposizioni in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario ostative al superamento del c.d. "test di operatività".

In tale materia, pertanto, si è assistito ad un ribaltamento di prospettiva. Infatti, la procedura di accertamento delle cause di esclusione riconducibile ad oggettive situazioni di carattere straordinario passa da una attivazione ad impulso dell'Amministrazione finanziaria alla proposizione di un interpello preventivo da parte del contribuente¹⁰.

⁹ Altri casi di interpello sono contemplati dall'art. 21 legge 30 dicembre 1991 n. 413 (cosiddetto interpello speciale finalizzato al preventivo riconoscimento da parte dell'amministrazione della bontà di determinati atti, fatti o negozi posti in essere per valide ragioni economiche e non per fini elusivi), dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212 (cosiddetto interpello ordinario) e dall'art. 8 del decreto legge 30 settembre 2003 n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003 n. 326 (cosiddetto interpello internazionale). Del tutto peculiare è, infine, il disposto dell'articolo 123, comma 2, d.p.r. 917/1986, nel quale si rinvia esplicitamente all'interpello ex articolo 37-bis, comma 8 del d.p.r. 600/1973, per la disapplicazione della norma antielusiva ivi contenuta, riguardante l'impossibilità di compensare le perdite fiscali pregresse delle società ricomprese nel consolidato con le plusvalenze da loro realizzate a seguito di cessione di bene ricevuto in regime di neutralità.

¹⁰ RUSSO A., DE ROSA LEO, *Novità della disciplina delle società di comodo*, in *Forum Fiscale*, n. 10/06, p. 25.

Come abbiamo visto, l'istanza di disapplicazione deve essere indirizzata al Direttore regionale dell'Agenzia competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui si chiede la disapplicazione. La Direzione regionale delle entrate, entro novanta giorni, deve obbligatoriamente¹¹ fornire una risposta¹².

L'istanza può essere dichiarata inammissibile (e, pertanto, si considera a tutti gli effetti come non presentata; fa eccezione la mancata sottoscrizione, che può essere "sanata" successivamente all'apposito invito formulato dall'ufficio finanziario o dalla Direzione regionale delle entrate competente), oppure improcedibile qualora essa difetti della descrizione circa la concreta fattispecie presentata (laddove i dati forniti dal contribuente consentono comunque, pur nella loro incompletezza, la disamina di quanto sottoposto alle attenzioni dell'Agenzia delle entrate, può giungere al contribuente la richiesta di ulteriori dati ed elementi ritenuti necessari per integrare quanto prospettato).

Nei casi di istanze dichiarate "improcedibili", al pari di quanto si verifica con quelle inammissibili, esse si danno come non presentate.

Inoltre, con l'entrata in vigore della finanziaria 2007 dal comma 4-bis dello stesso articolo 30 sono state eliminate le parole: «*di carattere straordinario*». Per effetto di tale ulteriore modifica la procedura che si fonda sulla presentazione dell'istanza di interpello viene estesa, in sostanza, a tutte le situazioni a prescindere dalla natura straordinaria delle stesse. Lo strumento dell'interpello è stato quindi potenziato e generalizzato a tutti i casi di situazioni oggettive che hanno reso impossibile il superamento del c.d. "test di operatività".

L'Agenzia delle entrate, peraltro, ha ritenuto che, contestualmente alla introduzione della nuova disciplina, il comma 109 dell'articolo 1 della legge 296/06 avesse eliminato la possibilità per il contribuente di dimostrare, anche in sede di contenzioso, le ragioni del mancato raggiungimento delle soglie reddituali minime stabilite dalla normativa (valorizzando l'eliminazione dal comma 1 dell'articolo 30 della legge 724/1994 delle parole «*salvo prova con-*

¹¹ Non sussistendo possibilità di silenzio-assenso. Sul punto RANOCCHI G., *Esclusione, disapplicazione o interpello: tre vie d'uscita dalla stretta sulle società di comodo*, in *Il Sole 24 Ore* - Guida Normativa, 25/08.

¹² Qualora l'istanza risulti carente di elementi qualificanti, cioè di elementi la cui assenza impedisce oppure ostacola l'esame dell'istanza stessa, l'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate e la Direzione regionale delle entrate possono richiedere, per una sola volta, ulteriori elementi istruttori. Tale richiesta determina la sospensione del decorso del termine dei 90 giorni, che riprenderà quando l'acquisizione dei nuovi dati è completata. Le decisioni della Dre saranno comunicate al contribuente tramite il servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

traria») e che la presentazione dell'istanza di interpello costituisse l'unico rimedio difensivo. Sempre secondo l'Agenzia delle entrate, la mancata presentazione di tale istanza preventiva avrebbe precluso al contribuente la possibilità di agire in sede giudiziale contro l'eventuale accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate a seguito del rigetto dell'istanza da parte del direttore regionale delle entrate.

L'interpretazione dell'Agenzia implicherebbe – di fatto – una presunzione legale assoluta di “non operatività” delle società che non rispettano i limiti di ricavo e di reddito (e, pertanto, la creazione di una categoria generale ed astratta di soggetti che si ritengono realizzati al solo fine di eludere la normativa fiscale). In altri termini – secondo la posizione assunta dall'Agenzia – se la società si trova al di sotto dei limiti minimi di ricavo e di reddito previsti dalla norma sarebbe in ogni caso “di comodo”, non potendo dimostrare in alcun modo la propria operatività, neppure in sede contenziosa¹³.

Una simile normativa sarebbe assolutamente incostituzionale e, consapevole della insostenibilità di questa tesi, l'Agenzia ha spiegato che l'onere della prova (la cui inversione è fisiologica in ogni presunzione relativa) può essere vinto in sede giurisdizionale dal contribuente, ma nel solo caso in cui sia stata presentata l'istanza di disapplicazione, anche se con esito negativo.

Anche tale soluzione appare inaccettabile¹⁴. Si tratterebbe di una ipotesi straordinaria ed inaudita di presunzione assoluta derivante dal mancato inoltramento di una istanza in sede amministrativa, a prescindere dal suo accoglimento.

In definitiva, se il regime delle società di comodo introducesse nel nostro ordinamento una presunzione legale assoluta (come pretende l'Amministrazione), la disciplina sarebbe fortemente sospetta di incostituzionalità. Se, invece, il regime ammettesse la prova contraria, questa potrebbe normalmente essere fornita nelle sedi competenti che sono le Commissioni tributarie.

La soluzione interpretativa adottata dall'Agenzia è apparsa infondata innanzitutto perché una causa di inammissibilità del ricorso non potrebbe, ai sensi dell'art. 156 c.p.c. e dell'art. 18 d.lgs. 546/92, che derivare dalla legge e non certo da un atto amministrativo e perché la declaratoria di inammissibilità di un atto giudiziario può essere emessa esclusivamente dal giudice (e non certo da una pubblica amministrazione).

¹³ Sulle presunzioni assolute e sulla rilevanza del potere di fornire la prova contraria ai fini di escludere la lesione del diritto di difesa, cfr. Corte Cost. 12 aprile 2005 n. 144 e ordinanze n. 140 del 2003 e n. 260 del 2000, nonché le sentenze n. 444 del 1995, n. 358 del 1994 e n. 283 del 1987.

¹⁴ Cfr. Interrogazione alla Camera dei deputati 21 febbraio 2007 n. 5-00754.

Se fosse corretta la prospettiva offerta dall'Amministrazione la stessa norma sarebbe lesiva dei principi fissati dagli artt. 24 e 113 della Costituzione¹⁵, senza contare «che la declaratoria di inammissibilità di un ricorso giurisdizionale in una materia, quale quella in esame, disseminata di presunzioni può determinare profonde ferite ai principi costituzionali di buon andamento della pubblica amministrazione e di tassazione secondo la capacità contributiva»¹⁶.

D'altronde la legge concede al contribuente una facoltà e non certo un obbligo di presentare istanza («la società interessata può richiedere la disapplicazione»). Inoltre, l'opinione dell'Agenzia non appare convincente laddove si pensi che in talune particolari situazioni la società viene a conoscenza di essere soggetta alla normativa sulle società di comodo quando non sono più praticabili i tempi per l'istanza di interpello, come può accadere per le società «esterovestite» che subiscano la presunzione di residenza nazionale, magari tramite accertamento notificato successivamente al periodo d'imposta nel quale, a seguito della riconduzione alla residenza nazionale, conoscono di essere assoggettate alla normativa dell'articolo 30.

Per quanto riguarda la diretta impugnabilità dei provvedimenti di risposta all'interpello, la stessa Agenzia delle entrate ha escluso categoricamente tale possibilità proprio sul presupposto che la risposta all'interpello consiste in un provvedimento interpretativo di norme tributarie¹⁷.

Tale soluzione appare corretta in quanto la risposta all'interpello costituisce un semplice parere rilasciato dall'Amministrazione finanziaria. Il contribuente richiedente sarà libero di adeguarsi a tale parer ovvero di agire in sede di contenzioso contro l'eventuale avviso di accertamento che potrebbe derivare dal mancato adeguamento.

Infatti, non esiste alcun interesse giuridico del contribuente che possa essere leso direttamente dal suddetto provvedimento, per cui sembrerebbe inappropriata l'impugnazione in giudizio di tale atto.

Inoltre, il provvedimento in parola non pare possa essere oggetto di alcuna impugnativa giurisdizionale per la carenza del presupposto fondamentale del-

¹⁵ Con la sentenza n. 21 del 1961 la Consulta ebbe a dichiarare costituzionalmente illegittimo l'articolo 6, comma 2, della legge 20 novembre 1865 n. 2284 all. E che stabiliva, quale famigerata condizione di ammissibilità del ricorso giurisdizionale in materia tributaria, la prova del pagamento dell'imposta contestata (*solve et repete*).

¹⁶ Così MACCAGNI G., RANOCCHI G., *Le entrate rendono arduo difendersi da un accertamento a società non operative*, in *Il Sole 24 Ore - Guida Normativa*, n. 25/08, p. 43: «... la conclusione cui giunge l'Agenzia sia non solo palesemente incostituzionale, ma, absit iniuria verbis, eversiva del sistema delle tutele giurisdizionali».

¹⁷ Per tutte Circ. 14/E/07.

l'azionabilità di una tutela giudiziaria, cioè la lesione diretta un diritto soggettivo o, al più, di un interesse legittimo. Il provvedimento con cui la Direzione regionale delle entrate non concede la possibilità di disapplicare la norma antielusiva non rappresenta, infatti, un atto che incide, in quel momento, sulla sfera patrimoniale del contribuente, né, in qualche modo, un atto impositivo.

È opportuno, peraltro, evidenziare che non appare neppure questione certa e scontata quella relativa all'ente impositore da chiamare in causa. Infatti, il provvedimento di diniego, pur essendo incontrovertibilmente emesso dalla Direzione regionale/provinciale, è nel contempo atto a cui partecipa – e non in modo passivo – anche l'ufficio periferico territorialmente competente, il quale rappresenta, ex art. 18, c. 2, lett. c), d.lgs. 546/1992, l'ufficio del Ministero delle finanze a cui il ricorso deve essere indirizzato e contro cui si radicano le controversie tributarie.

Gli atti in parola, peraltro, non appaiono assimilabili al diniego o alla revoca di agevolazioni ovvero al rigetto di domande di definizione agevolata (questi sì contemplati dall'art. 19, lett. h, d.lgs. 546/92) che hanno una diretta incidenza sul diritto soggettivo del contribuente, il quale può riceverne immediato documento. Al contrario non appare significativo richiamare la giurisprudenza della Suprema Corte¹⁸ che ha inteso valorizzare il dato sostanziale rispetto a quello formale. Per quanto riguarda la questione che ci occupa è proprio dalla sostanza dell'atto che emerge l'inesistenza di una lesione attuale del diritto del contribuente.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Avviso di intimazione di pagamento – Art. 50 del d.p.r. n 602/1973 – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 14, parte III, del 1° marzo 2010.

L'avviso di intimazione di pagamento emesso dall'agente della riscossione incide in modo diretto e immediato sui diritti patrimoniali del contribuente. Pertanto esso è atto autonomamente impugnabile in virtù della nuova formulazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

¹⁸ Per tutte Cass. 18008/06 a tenore della quale: “In tema di contenzioso tributario, l'art. 19, lettera h) del d.lgs. 546/1992 include tra gli atti impugnabili il rigetto delle domande di definizione agevolata di rapporti tributari, il quale non è condizionato dall'osservanza di forme prestabilite: è pertanto ammissibile il ricorso avverso una “nota” con cui l'Amministrazione finanziaria abbia negato la definizione agevolata, trattandosi di un atto amministrativo idoneo ad esplicitare la volontà negativa dell'ufficio rispetto all'istanza avanzata dal contribuente”.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Imposte dichiarate e non versate – Liquidazione dell'imposta sulla base della dichiarazione – Iscrizione a ruolo e cartella di pagamento – Contestazione dell' obbligazione tributaria – Possibilità – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: M. Ancona – Relatore: Venneri). Sent. n. 9 del 22 gennaio 2010.

La cartella di pagamento conseguente all'iscrizione a ruolo disposta ai sensi dell'art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 cumula in sé la natura di atto di accertamento e di liquidazione dell'imposta onde non è precluso al contribuente di rimettere in discussione la debenza del tributo attraverso la sua impugnazione¹.

Nota redazionale

¹ Affermazione ricorrente nella giurisprudenza di legittimità, puntualmente richiamata nella sentenza; della stessa è stata fatta corretta applicazione (riformando la pronuncia del primo giudice di inammissibilità del ricorso e pronunciando nel merito circa l'*an debeatur*) in una fattispecie di mancato versamento dell'Irap, che il contribuente dichiarava di non dovere per difetto del requisito dell'*autonoma organizzazione* e di avere tuttavia esposto nella dichiarazione a causa della necessaria, automatica, compilazione del quadro IQ.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Cartella di pagamento – Istanza di annullamento in autotutela (sgravio) – Diniego anche parziale – Impugnabilità dinanzi alle Commissioni tributarie – Possibilità – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma – Relatore: E. Ancona). Sent. n. 105 del 18 ottobre 2010.

Anche in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria per effetto della disposizione dell'art.12 secondo comma della legge n. 448/01, deve ritenersi impugnabile il diniego opposto dall'ufficio finanziario all'annullamento in autotutela di un proprio atto sollecitato dal contribuente con apposita istanza; ciò perché tale diniego si configura come "il risultato di un'attività cognitiva nuova, posta in essere dall'Amministrazione, finalizzata a verificare a posteriori se il proprio

*operato risulti valido o meno alla luce della rivalutazione degli elementi di fatto e di diritto che diedero origine all'emissione dell'atto, nonché dei nuovi elementi eventualmente prospettati dal contribuente con la sua istanza"*¹.

Nota redazionale

¹ Sul tema dell'"autotutela" (*recte*: annullamento d'ufficio o revoca degli atti illegittimi e infondati e abbandono dell'attività, secondo l'art. 2 *quater* del d.l. n.564/94 conv. in legge n. 656/94), vedi nel Massimario n. 1/2 2010 a pag. 134 e a pag. 231.

Nel caso di specie è singolare che la sentenza, dopo aver precisato (v. pag. 7 *terzult. cpv.*) che *"l'istituto dell'autotutela tributaria non è un ulteriore grado di giudizio a difesa del contribuente, ma rimane pur sempre, nell'ambito di una potestà dell'Amministrazione che può o meno esercitarla, quale espressione della sua discrezionalità amministrativa ...tant'è vero che non determina alcuna "reintegrazione in termini – che sarebbe inammissibile – per valutare la legittimità dell'atto definitivo"* – con ciò implicitamente riconoscendo fondata l'eccezione sollevata dall'ufficio secondo il quale *"l'ammissibilità dell'impugnazione avverso un provvedimento di autotutela non può essere concessa quando questa si sostanzia in una riparazione ad una mancata impugnazione dell'atto impositivo"* – finisce per approdare (nel dispositivo) proprio a questo risultato *"inammissibile"* attraverso una pronuncia di merito, declaratoria del *"diritto del contribuente allo sgravio totale"* del debito d'imposta portato dalla cartella non impugnata. Una conclusione contrastante persino con l'argomentazione finale della motivazione: *"l'atto di rifiuto all'annullamento totale in autotutela della cartella di pagamento deve essere annullato in quanto illegittimo per violazione di legge, atteso che le scarne ed insufficienti motivazioni in esso contenute non dimostrano che l'ufficio, nel rispetto della legge che disciplina le modalità di esercizio del potere di autotutela, abbia proceduto a valutare adeguatamente la fondatezza delle richieste del contribuente e quindi la loro idoneità a provocare o non l'annullamento totale della cartella medesima"*.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Identificazione – Criteri – Invito al pagamento – Impugnazione in via autonoma – Sussistenza.

IDEM – Impugnazione dell'atto successivo – Motivi concernenti l'atto prodromico non impugnato – Inammissibilità – Istanza di rimessione in termini per l'estensione dell'impugnazione – Riferimento agli artt. 184 bis e 153 c.p.c. – Infondatezza dell'istanza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Giuri). Sent. n. 49 del 24 marzo 2010.

L'invito al pagamento del contributo dovuto ai sensi dell'art. 9 del d.p.r. n. 115 del 2002 all'atto dell'iscrizione a ruolo di un processo giurisdizionale ha natura di atto impositivo, onde esso è da considerare autonomamente impugnabile, siccome immediatamente idoneo ad incidere nella sfera patrimoniale del soggetto obbligato. Quando di tale invito sia stata omessa l'impugnazione, il successivo provvedimento che, in conseguenza del mancato pagamento del contributo, irroghi la prevista sanzione è impugnabile soltanto per vizi suoi propri, mentre è inammissibile ogni motivo - o lo stesso ricorso se in esso si esaurisca - che introduca contestazioni circa la pretesa tributaria o gli eventuali vizi dell'atto di invito¹.

Nel processo introdotto con l'impugnazione di un atto successivo non può trovare ingresso l'istanza rivolta alla rimessione in termini per l'impugnazione dell'atto prodromico non precedentemente impugnato, né con riferimento all'art. 184 bis che, anche ammessane l'applicabilità al processo tributario, non può essere invocato per consentire al contribuente di rimuovere la decadenza verificatasi per l'inosservanza dei termini perentori d'impugnazione, né sulla base dell'art. 153 (nel testo riformato dalla legge n. 69 del 2009) nel quale il superamento della decadenza è connesso all'allegazione e alla prova di una causa non imputabile al destinatario dell'atto medesimo¹.

Nota redazionale

¹ La sentenza merita attenzione per la novità e particolarità della questione trattata e decisa e merita anche che il Massimario formuli per essa un "invito alla lettura": se ne coglieranno la completezza nell'esposizione dei precedenti di fatto rilevanti e delle questioni proposte dalle parti; la corrispondenza di ogni passaggio argomentativo alle questioni medesime, nessuna delle quali è trascurata (art. 112 c.p.c.); si coglierà il profilo logico della motivazione che avanza per gradi secondo la corretta consecuzione logica dei punti rilevanti (individuazione, lettura ed esame delle norme di legge applicabili; esame critico della natura giuridica e degli effetti degli atti rilevanti: quello impugnato e quello ad esso prodromico; conseguente delimitazione della materia come possibile oggetto del giudizio e ... via di seguito, secondo l'esito cui la legge – solo la legge (art. 113 c.p.c.) – impone di pervenire.

Unico rilievo critico (con la precisazione di cui *infra*), che svolgiamo per la sua valenza generale, è questo: il giudizio di inammissibilità di un motivo, di un'istanza, di un'eccezione ... etc. ne preclude assolutamente l'esame nel merito; la sola giustificazione dell'inammissibilità esaurisce l'obbligo del giudice, il compito dell'estensore, in ordine alla motivazione e tronca ogni ulteriore discorso che, se svolto, finisce per indebolire (anche nel lettore) la forza logico-giuridica della motivazione e la decisività stessa di quel giudizio, quasi a rivelare una sorta di insi-

curezza dell'estensore sul giudizio medesimo. E dunque, non è bene – lo vieta la logica, non soltanto giuridica – addentrarsi in tale esame; in questi casi, infatti la motivazione *ad abundantiam* non è corretta, meno che mai è opportuna perché crea – può creare – confusione sulla effettiva *ratio decidendi*.

Nel caso di specie, però, non era l'inammissibilità del ricorso a precludere l'esame dell'istanza di rimessione in termini; se mai, proprio in quella infondatezza e inaccoglibilità dell'istanza (il *próteron*) l'inammissibilità del ricorso (l'*hýsteron*) trovava conferma.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Elencazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 – Carattere tassativo – Esclusione – Silenzio rifiuto formatosi su una istanza di compensazione – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Ventura). Sent. n. 75 del 14 dicembre 2010.

L'art. 19 del d. lgs. n. 546/92 deve essere interpretato in correlazione con il carattere generale (esteso ad ogni aspetto di uno specifico rapporto tributario) della giurisdizione delle Commissioni tributarie, onde è impugnabile il silenzio rifiuto opposto dall'ufficio finanziario all'istanza del contribuente intesa ad estinguere per compensazione debiti e crediti per Iva.

PROCESSO TRIBUTARIO – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 d.p.r. 602/73 – Contestazione in ordine alla preventiva notifica della cartella di pagamento – Prova dell'avvenuta notifica – Incombe sull'Agente della riscossione – Produzione della relata o dell'avviso di ricevimento – Necessità – Produzione della documentazione interna dell'Agente – Insufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 36, parte III, del 12 aprile 2010.

La prova della notifica della cartella di pagamento posta a base di una iscrizione ipotecaria opposta deve essere fornita dall'Agente della riscossione con la produzione della relata o dell'avviso di ricevimento e tale prova non può ritenersi assolta con la produzione delle scritture proprie dello stesso Agente.

PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà – Valore probatorio – Insussistenza – Concorso di ulteriori elementi documentali – Valore come elemento indiziario – Attribuzione ai fini del convincimento del giudice – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Esposito – Relatore: Distante). Sent. n. 402 del 21 ottobre 2010.

La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà non può essere assunta come prova nel processo tributario, che esclude l'ammissibilità della prova testimoniale; la stessa dichiarazione sostitutiva quando fosse avvalorata da elementi documentali ulteriori ed esterni può assurgere al rango di elemento indiziario e concorrere con tale valenza alla formazione del libero convincimento del giudice.

PROCESSO TRIBUTARIO – Rimborso – Termini di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546/92 – Applicabilità – Limiti – Indebito oggettivo – Inapplicabilità della disciplina – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma – Relatore: E. Ancona). Sent. 106 del 18 ottobre 2010.

La disposizione dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/92, stante il riferimento anche all'art. 19 primo comma lett. g) dello stesso decreto legislativo, è applicabile “solo nelle ipotesi di rimborso di crediti riferibili ad esistenti rapporti tributari intercorrenti, a qualsiasi titolo, tra il contribuente e il fisco”, mentre costituisce indebito oggettivo ed è regolata dall'art. 2033 del codice civile ogni altra ipotesi di versamento di somme eseguito dal contribuente “nell'erroneo convincimento di dover assolvere ad una obbligazione tributaria”¹.

Nota redazionale

¹ Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 5978 del 17/03/2006: In tema di rimborso delle imposte sui redditi, l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto comunitario, ovvero uno “jus superveniens” con applicabilità retroattiva. A tal riguardo, il diritto al rimborso di un tributo non dovuto si qualifica come indebito oggettivo di diritto comune soltanto quando venga espunta dall'ordinamento o non debba essere applicata (per dichiarazione d'incostituzionalità o per contrasto col diritto comunitario) l'intera fattispecie del tributo.

PROCESSO TRIBUTARIO – Costituzione in giudizio del ricorrente – Mancata allegazione della copia dell’atto impugnato – Inammissibilità del ricorso – Non consegue.

Comm. Trib. Puglia, Sez. XIV (Presidente L’Abbate – Relatore: Gurrado). Sent. n. 58 del 19 maggio 2010.

In tema di costituzione in giudizio della parte ricorrente, l’articolo 22, primo comma, del d.lgs. del 31.12.1992, n. 546 sanziona con l’inammissibilità esclusivamente il ricorso privo della fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione alla controparte. Pertanto, non determina l’inammissibilità del ricorso la mancata produzione, all’atto della costituzione in giudizio, della copia dell’atto impugnato, essendo tale adempimento espressamente previsto dal quarto comma della medesima disposizione.

PROCESSO TRIBUTARIO – Costituzione in giudizio – Termine – Inosservanza per fatto non imputabile alla parte – Rimessione in termini – Legittimità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Volpe – Relatore: Rosato). Ordinanza n. 125 del 15 ottobre 2010.

Costituisce causa di forza maggiore e legittima un provvedimento di rimessione in termini ex art. 153 c.p.c. (nuova formulazione) l’impossibilità del difensore del ricorrente, impedito per malattia e destinatario di una prescrizione sanitaria di “riposo a letto e terapia domiciliare”, a depositare nella segreteria della commissione l’originale del ricorso notificato alla controparte (costituzione in giudizio: art. 22 del d.lgs. n. 546/92).

PROCESSO TRIBUTARIO – Dispositivo di rigetto del ricorso – Interpretazione – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n.111 del 10 maggio 2010.

La sentenza del giudice tributario che “rigetta il ricorso”, accogliendo però le censure del ricorrente concernenti l’effettiva consistenza del

suolo di sua proprietà tassabile in sede di liquidazione dell'Invim straordinaria, va interpretata nel senso della conferma dei valori di stima attribuiti dall'ufficio nell'avviso di accertamento impugnato. Ne consegue che il sistema di calcolo dell'imposta dovuta per la definizione della lite pendente ai sensi della legge n. 289/02 deve basarsi sul valore del suolo accertato dall'ufficio e confermata da quella sentenza (il 50% del valore della lite), non già sulla somma delle due percentuali indicate dall'art. 16 della stessa legge con riferimento l'una all'ipotesi di soccombenza dell'Amministrazione (il 10% del valore della lite) e l'altra all'ipotesi di soccombenza del contribuente (il 50%) atteso che nessuna pronuncia di annullamento è ravvisabile nella suddetta sentenza¹.

Nota redazionale

¹ Segnaliamo la sentenza non in virtù di un'affermazione di principio in diritto – che la sentenza in effetti non contiene, tutto essendosi risolto con la pura, semplice e lineare applicazione della norma di legge dopo l'interpretazione della prima sentenza – bensì soltanto allo scopo di rendere evidente come l'imprecisione dei dispositivi finisca per alimentare altro contenzioso.

PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso in Cassazione – Sospensione dell'esecuzione della sentenza di appello – Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Ordinanza n. 9 del 24 maggio 2011.

In materia di sospensione delle sentenze impugnate, in forza della interpretazione fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010, è applicabile al processo tributario l'istituto della sospensione della sentenza di appello di cui all'art. 373 c.p.c.. Tuttavia, l'istante deve motivare esaurientemente e concretamente sia la sussistenza di un danno grave e irreparabile al suo patrimonio, derivante dall'esecuzione della sentenza, sia la impossibilità di evitare con altri mezzi finanziari l'esecuzione forzata sui suoi beni¹.

Nota redazionale

¹ Per un opportuno ed ulteriore approfondimento del tema, si rinvia allo studio del dott. Walter Celentano nella sezione “contributi dottrinali” del presente Massimario. Si veda, inoltre, conforme ordinanza n. 27 della Ctr della Puglia, sez. IX (Presidente Morea - Relatore Bray del 20 giugno 2011).

Nota del dott. Luigi Iacobellis***La tutela cautelare nel processo tributario e i rilievi di incostituzionalità***

La recentissima ordinanza della Commissione tributaria regionale della Puglia si allinea, non senza audacia, all'intervento del 2010 della Corte Costituzionale sulla ammissibilità della tutela cautelare in appello. Seguendo il percorso interpretativo del Giudice delle Leggi, la Commissione ha ritenuto applicabile al processo tributario l'istituto della sospensione delle sentenze di appello ex art. 373 c.p.c., negando tuttavia la tutela richiesta dal ricorrente poiché carente di una *“esaustiva e concreta motivazione”* relativa al requisito tipico del *periculum in mora*: il danno grave e irreparabile derivante dall'esecuzione della sentenza, stante l'impossibilità di evitare con altri mezzi finanziari l'esecuzione forzata sui beni.

La pronuncia della Corte pugliese in verità attribuisce alla sentenza della Corte Costituzionale una portata molto più ampia rispetto a quanto il Giudice delle Leggi ha voluto veramente esprimere. La sentenza, infatti, discostandosi solo parzialmente dagli altri quattro interventi precedenti¹, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, I comma, del d. lgs. n. 546/1992, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost. nonché all'art. 10 Cost. in riferimento a una presunta violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, nella parte in cui non prevede, in unico grado, *“la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione, allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile”*. Nella trattazione il Giudice delle Leggi, stante l'inammissibilità della questione sollevata, non ha riesaminato nel merito la giurisprudenza costituzionale sull'art. 49 I comma d. lgs. 546/1992 in tema di tutela cautelare nel processo tributario, limitandosi a rilevare come il disposto in esame², esclude espressamente l'applicabilità al processo tributario dell'art. 337 c.p.c. ma non pone un divieto di applicabilità dell'art. 373 dello stesso codice. Nello stesso modo in cui l'art. 337 contiene una regola *“l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa”* e una eccezione *“facendo salve*

¹ Le pronunce della Corte Costituzionale in argomento sono state cinque: la n. 165/2000, la n. 217/2000, la n. 235/2001, la n. 119/2007 e la n. 217/2010.

² L'art. 49 del d.lgs. 546/1992 afferma che, in deroga alla clausola di rinvio generale al codice di procedura civile per quanto non disciplinato e compatibile, espressa nell'art. 1 dello stesso decreto, *“alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”*.

le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c.”, al pari l’art. 373 dapprima afferma che “il ricorso per cassazione non sospende l’esecuzione della sentenza” per poi esplicitare una deroga “consentendo al giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere l’esecuzione della sentenza stessa”. Seguendo questo gioco logico-giuridico di regole/eccezioni, la Corte Costituzionale, ha esplicitato che l’inapplicabilità delle regole al processo tributario previste dagli artt. 337 e 373 c.p.c. non comporterebbe necessariamente l’inapplicabilità al processo tributario delle relative eccezioni e, quindi, non escluderebbe la sospensione *ope legis* dell’esecuzione della sentenza in appello impugnata per Cassazione. La Corte, dunque, lungi dall’esprimersi in maniera incisiva sul tema, è intervenuta nuovamente sulla stringente problematica della tutela cautelare nel processo tributario, facendo presagire qualche spiraglio di apertura³. In realtà la strada per il pieno riconoscimento dell’istituto nel processo tributario, lungi dall’essere tutta in salita, ha riscontrato ostacoli, se non vere e proprie battute d’arresto, per i rilievi avanzati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

La disponibilità di misure cautelari, come affermato dalla Consulta nel 2000, costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall’art. 24 Cost., rispondente all’esigenza di evitare che la durata del processo danneggi la parte esponendola al rischio di subire un danno irreparabile e, pertanto, è sicuramente riferibile, per le sue generalità, anche al processo tributario; tale garanzia costituzionale però sussisterebbe, sempre secondo il Giudice delle Leggi, fino al momento in cui nel processo interviene una pronuncia di merito che accoglie o respinge, con cognizione piena, la domanda, riportandosi alla discrezionalità del legislatore la previsione di mezzi di tutela cautelari nelle fasi successive a tale pronuncia di primo grado.

Se si volesse porre a confronto la disciplina del contenzioso tributario con quella civile e amministrativa⁴ per evidenziare i trattamenti cautelari differenziati, di certo non si potrebbe rintracciare nella nostra carta costituzionale un principio di uniformità delle tutele processuali, sia pure nel rispetto del principio di ragionevolezza, che livelli le garanzie apprestate alla parte attrice/ricorrente; tuttavia la limitata previsione di una tutela cautelare solo e soltanto nel primo grado di giudizio espone il contribuente alle conseguenze pre-

³ In tali termini si esprime C. GLENDI, “Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado”, in Corr. Trib. n. 30/2010.

⁴ Nel processo amministrativo la tutela cautelare è sempre riconosciuta mentre nel processo civile è estesa anche dopo il giudicato, essendo prevista in pendenza di revocazione straordinaria con la sola eccezione della revocazione delle sentenze della Cassazione ex art. 391-bis, VI comma, c.p.c..

giudizievoli di un giudizio non ancora definitivo, non venendo meno il danno grave e irreparabile, fondamento tipico di qualunque giudizio cautelare, per il solo fatto che sia stata emessa una sentenza, potendo questo perdurare sino al momento in cui intervenga una pronuncia definitiva⁵. Tale pressante esigenza, diventerà ancora più stringente con la riforma apportata dal d.l. 31 maggio 2010 n. 78 sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento: se da un lato si è deciso, opportunamente, di sopprimere in sede di conversione, il comma che modificava l'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992, il quale aveva ridotto drasticamente e indiscriminatamente l'efficacia della sospensione cautelare concessa dal giudice tributario ad un termine massimo di 150 giorni, dall'altro lato si è stabilito dal 1 luglio 2011 l'accorpamento degli atti esattivi in quelli impositivi, dotati quindi anche dell'efficacia esecutiva tale da legittimare l'immediata attuazione delle procedure esattive⁶. Questo significa, in altri termini, il venir meno anche di quella pseudo azione cautelare, prevista non nell'ambito del processo, ma attraverso la proposizione di istanze correlate all'impugnativa di atti esattivi quali cartelle di pagamento, fermi amministrativi, intimazione, proposte per impedire o ritardare la riscossione.

La tutela cautelare nel processo tributario nei gradi successivi al primo, quindi, deve essere riconosciuta non tanto per la presunta incostituzionalità dell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992, questione dichiarata del resto inammissibile dalla Corte Costituzionale almeno nei termini in cui è stata sollevata di recente, ma muovendo dal disposto dell'art. 47⁷ dello stesso corpo normativo che disciplina il contenzioso tributario. La norma, infatti, collocata nel capo II del titolo II relativo al processo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, limiterebbe esplicitamente la sospensione solo e soltanto al primo grado di

⁵ In tal senso, si veda A. URICCHIO, *Ancora sull'applicabilità nel giudizio di appello della tutela cautelare*, in Dir. e prat. trib. il quale giudica correttamente inconfidenti alla tutela cautelare i regimi di riscossione frazionata in pendenza di giudizio di cui all'art. 68 d.l.gsg 546/1992. Da ultimo G. CORASANITI, *“La tutela cautelare nei gradi successivi al primo”*, in Atti preparatori del Convegno *“La concentrazione della riscossione nell'accertamento”*, Sanremo 3-4 giugno 2011.

⁶ Sul punto si veda C. GLENDI, *“Nuove frontiere per la tutela cautelare”*, in Corr. Trib. n. 27/2010.

⁷ La discussione attorno alla mancata previsione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo del processo tributario ruota attorno al combinato disposto del I e VII comma dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, i quali menzionano esplicitamente la Commissione tributaria provinciale (I comma: *Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22*) e la sentenza di primo grado (VII comma: *Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*).

giudizio; in realtà tale assunto potrebbe essere facilmente superato dalla considerazione che tale disciplina è inserita nel contesto normativo relativo alle norme del giudizio di primo grado: l'art. 61 dello stesso decreto, disciplinando il giudizio di appello, richiama espressamente, se non incompatibili, le norme dettate per il procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali⁸, funzionando da vera e propria norma di rinvio. Vi è ancora da considerare l'art. 19, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997 che ha riconosciuto alle Commissioni tributarie regionali la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni⁹; si sarebbe pertanto normativamente riconosciuto un potere cautelare nel giudizio di secondo grado che si porrebbe in contrasto con la negazione di una più generale ed estesa tutela del contribuente alla sospensione nel corso dell'intero giudizio su cui non si è formato il giudicato.

Appare dunque forte e indifferibile la necessità del riconoscimento della tutela cautelare in tutti i gradi di giudizio del processo tributario, affinché non venga frustrato quel diritto di azione del contribuente sancito costituzionalmente dall'art. 24 Cost. in particolar modo nel quadro di quei principi sul giusto processo previsti dall'art. 111¹⁰ della nostra carta costituzionale: le differenziazioni fra i processi sono lecite e le specificità sono consentite ma a condizione che siano ragionevoli e conformi a quei canoni fondamentali del giusto processo, altrimenti tali differenziazioni si traducono, di fatto, in anomalie costituzionalmente illegittime.¹¹

⁸ F. TESAURO, *“La tutela cautelare nel procedimento d'appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale”* in Boll. Trib. 1999, pag. 1733 secondo cui *“il giudice di appello non ha poteri menomati rispetto a quelli del giudice di primo grado, dato che a norma dell'art. 61 nel procedimento di appello si osservano le medesime norme che, nel decreto n. 546, sono dettate per il procedimento di primo grado... le norme in materia di tutela cautelare sono dunque applicabili anche in appello, con riferimento alla sospensione dell'atto impugnato; naturalmente i riferimenti contenuti nell'art. 47 alla Commissione Tributaria Provinciale e alla pubblicazione della sentenza di primo grado sono da intendere applicando tale normativa al secondo grado con riferimento alla commissione tributaria regionale e alla pubblicazione della sentenza di appello”*, tesi confermata in F. TESAURO, *“Manuale del processo tributario”*, Giapichelli 2009 pag. 125 e ss.

⁹ Per F. TESAURO, *cit.*, tale norma non è innovativa ma rappresenta una disposizione che rende manifesto, per le sanzioni, un dato normativo non rilevato dagli interpreti ma già insito nel sistema.

¹⁰ Per una disamina puntuale si rimanda a A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice Tributario*, Cacucci, 2007.

¹¹ S. MESSINA, *“La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio”*, in Corr. Trib. n. 38/2007.

PROCESSO TRIBUTARIO – Motivo di appello – Diversa qualificazione di un motivo dedotto in primo grado – Inammissibilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Gualigione). Sent. n. 55 dell'8 luglio 2010.

Non è affetto da inammissibilità per violazione del divieto di “ius novorum” il motivo di appello che contenga nuove argomentazioni o diverse qualificazioni di motivi già dedotti nel ricorso di primo grado.

PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione del processo – Disciplina della cooperazione fra Stati membri dell'U.E. per il recupero di crediti fiscali (d.lgs. n. 69/2003) – Avvenuta impugnazione del titolo esecutivo dinanzi all'autorità competente dello Stato richiedente – Successiva impugnazione della cartella di pagamento emessa dall'Agente della riscossione richiesto – Sospensione di questo processo per pregiudizialità – Mancata previsione dell'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 – Inammissibilità della sospensione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX (Presidente: Caporizzi – Relatore: Rosato). Sent. n. 195 del 2 dicembre 2010.

Nel giudizio introdotto dinanzi al giudice tributario italiano per l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa sulla base di un'iscrizione a ruolo disposta dall'Agenzia delle entrate a richiesta di uno Stato membro dell'Unione europea in forza di un titolo esecutivo formatosi nel detto Stato e nell'ambito delle procedure di mutua assistenza tra Stati per il recupero di crediti fiscali, l'impugnazione del titolo esecutivo dinanzi a quella autorità giurisdizionale non può costituire motivo di sospensione del processo, ancorché sussista tra le due controversie un rapporto di pregiudizialità, atteso che tra le cause di sospensione del processo indicate dall'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 non è inclusa la pendenza di una causa pregiudiziale¹.

Nota redazionale

¹ Per l'applicazione anche nel processo tributario dell'art. 295 c.p.c., vedi: Cass. Sez. V, Sentenza n. 9999 del 28/04/2006: Il processo tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e, in particolare, di quel-

li enumerati all'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, onde l'oggetto del giudizio è circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato, con rigida preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti. Inoltre, la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile non è suscettibile di delibazione in base a cognizione meramente incidentale, essendo consentita la disapplicazione (e, quindi, la cognizione meramente incidentale) solo di atti e provvedimenti a contenuto normativo o generale ed è ammissibile la sospensione tra processi tributari, ex art. 295 cod. proc. civ. Sez. V, Sentenza n. 10509 del 18/07/2002: anche nel processo tributario, intanto si può parlare di "questione incidentale pregiudiziale", in quanto la questione "pregiudiziale" pendente dinanzi ad altro giudice tributario abbia il carattere della "incidentalità" necessaria nell'ambito del giudizio principale. Se invece la "questione" è oggetto diretto del "petitum" nell'ambito di entrambi i due diversi procedimenti, allora la fattispecie si risolve, a seconda dei casi, in un'ipotesi di "litispendenza" o di "continenza", e come tale deve essere disciplinata. Più in particolare, quando poi, vertendosi in ipotesi di "continenza", non si renda possibile l'applicazione dello strumento della "reductio ad unum" dei due procedimenti previa riunione degli stessi, per il fatto che essi risultino pendenti in gradi diversi, allora la incidentalità della causa "contenuta" diviene presupposto per l'applicazione in via estensiva dell'art. 295 c.p.c.. Ad una tale applicazione dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario non si pone di ostacolo la formulazione limitativa di cui art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992.

PROCESSO TRIBUTARIO – Art. 63 d.lgs. n. 546/92 – Riassunzione del processo – Notifica alla parte personalmente – Necessità – Notifica al difensore – Inesistenza – Non è tale – Nullità – Sussistenza – Rinnovazione della notifica – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Corvaglia – Relatore: Schilardi). Ordinanza n. 51 del 12 febbraio 2010.

L'atto di riassunzione previsto dall'art. 63 del d.lgs. n. 546/92 deve essere notificato alla parte personalmente presso la propria residenza o sede e non presso il difensore, in caso contrario la notifica non può ritenersi inesistente ma nulla, con la conseguenza che l'invalidità è sanata con la costituzione in giudizio e, comunque, il giudice deve dichiarare la rinnovazione della notifica e non l'estinzione del processo.

PROCESSO TRIBUTARIO – Termine di decadenza per l'impugnazione delle sentenze non notificate – Riduzione a sei mesi ad opera della legge n. 69 del 2009 – Decadenza – Rimessione in termine – Applicabilità – Condizioni – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 3 del 14 gennaio 2011.

L'erronea indicazione, nell'avviso di deposito della sentenza inviato dalla segreteria del giudice a quo ai sensi dell'art. 37 d. lgs. n. 546/92, del termine di decadenza dell'impugnazione come originariamente previsto dall'art. 327 c.p.c. (un anno dalla pubblicazione della sentenza) non può essere efficacemente dedotta a fondamento di una richiesta di rimessione in termini ai sensi dell'art. 153 secondo comma c.p.c. atteso che la pubblicazione e la vigenza della legge di riforma (legge n. 69 del 2009: riduzione del termine da un anno a sei mesi) già in tempo anteriore alla scadenza del suddetto termine per l'impugnazione impediscono di ritenere incolpevole la parte che sia incorsa nella decadenza¹.

Nota redazionale

¹ Prima applicazione al processo tributario della riforma del c.p.c. portata dalla legge n. 69 del 2009. Ma più che alla corretta applicazione al caso di specie della legge di riforma, abbiamo preferito dar rilievo alle ragioni – meno ovvie e perciò meritevoli di maggior attenzione – sulla base delle quali è stata disattesa dal collegio giudicante l'allegazione di una assenza di colpa nell'inosservanza del termine ex art. 327 2° co. prospettata dalla parte come derivante dall'erronea indicazione del termine utile per l'impugnazione.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giudicato – Legittimazione del fallito – Giudizio promosso dallo stesso – Sentenza – Opponibilità al fallimento – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 34 del 22 febbraio 2010.

Il giudicato di rigetto del ricorso formatosi in un giudizio introdotto dal fallito non è opponibile alla massa dei creditori e non spiega efficacia nel diverso giudizio che, per l'impugnazione del medesimo avviso di accertamento, sia stato introdotto dal curatore con la conseguenza che in quest'ultimo processo ben può costituire oggetto di decisione la questione di merito sulla debenza del tributo.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giudicato penale – Efficacia non automatica.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Rango). Sent. n. 31 del 26 gennaio 2010.

Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'ufficio ha emesso l'accertamento nei confronti del contribuente. Ne consegue che il giudice tributario deve in ogni caso valutare la rilevanza del materiale probatorio acquisito agli atti nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

PROCESSO TRIBUTARIO – Regolamento delle spese del giudizio – Compensazione – Motivazione con riguardo alle vicende e caratteristiche della controversia – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore – Lancieri). Sent. n. 25 del 10 febbraio 2011.

Il generico riferimento a “giusti motivi” è formula di stile, assolutamente generica, che non esprime alcuna correlazione alle caratteristiche della controversia o della vicenda processuale, ed è dunque inidonea a giustificare la compensazione delle spese¹.

Nota redazionale

¹ Principio di indubbia esattezza. Ma il giudice dell'appello non può fermare il suo giudizio al rilievo dell'insufficienza della formula generica adottata dal primo giudice; egli deve “provvedere” in luogo di quello, sostituendo la sua valutazione e il suo giudizio in ordine al regolamento delle spese del primo grado: ciò che nella sentenza in questione – la cui motivazione si conclude con il solo rilievo critico che “...nel caso di specie la motivazione dei primi giudici riguardo alle spese è del tutto insufficiente” – non è dato rinvenire, almeno esplicitamente, sicché il regolamento disposto nel dispositivo (di condanna dell'Agenzia alle spese del primo grado) è ... privo di motivazione. Tanto più necessaria, questa, quando si consideri che il regolamento delle spese si riconnette al fatto causativo del processo rispetto al quale la soccombenza della parte non è che l'effetto ultimo (di quel fatto, ossia dell'aver azionato una pretesa della quale sia rimasta accertata l'infondatezza).

PROCESSO TRIBUTARIO – Responsabilità processuale aggravata – Ipotesi di colpa grave – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente – Relatore: M. Ancona). Sent. n. 11 dell'11 gennaio 2011.

Ai fini della responsabilità processuale aggravata (art. 96 c.p.c.), costituisce colpa grave l'aver omesso di valutare, al momento della iscrizione a ruolo e della successiva notificazione della cartella di pagamento, l'infondatezza della pretesa fiscale conseguente al precedente annullamento, con sentenza passata in giudicato, dell'atto impositivo¹.

Nota redazionale

¹ Secondo la consolidata giurisprudenza, la mala fede (dolo, consistente nella consapevolezza del proprio torto) e la colpa grave (non aver avvertito l'ingiustizia della propria pretesa o della propria resistenza all'azione della controparte, come invece sarebbe stato agevole se la parte avesse impiegato anche una scarsa diligenza), fonti della responsabilità aggravata di cui al primo comma dell'art. 96 c.p.c., caratterizzano l'agire o il resistere in giudizio e sanzionano una violazione degli obblighi di correttezza processuale consistente nell'utilizzazione del processo a scopi diversi da quelli cui esso è preordinato.

Le particolarità del caso di specie – *iscrizione a ruolo del tributo e notificazione della relativa cartella di pagamento nel marzo 2009 per un'imposta in relazione alla quale era intervenuta, nell'anno 2007, una sentenza, passata in giudicato, che l'aveva dichiarata non dovuta; ricorso del contribuente avverso la cartella; disposizione di sgravio totale dopo la proposizione del ricorso e costituzione in giudizio dell'Agenzia con richiesta di cessata materia del contendere; sentenza del primo giudice di estinzione del giudizio per tale causa ex art. 46 d.lgs. n.546/92* – è che la colpa grave è ravvisata dal giudice di appello nell'aver l'Agenzia azionato una pretesa (aver richiesto quell'imposta), con l'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella di pagamento, benché le fosse nota l'avvenuto annullamento, con la sentenza del 2007, dell'atto impositivo.

Il fatto fonte della responsabilità processuale si colloca, dunque, in tempo anteriore al processo, nel quale l'Agenzia non ha resistito, e l'evento dannoso è individuato nel fatto che la parte privata "ha dovuto intraprendere un'attività a tutela dei propri diritti e nel disagio insito nella ricerca del difensore tecnico per la tutela giudiziaria".

È da ricordare che in altre ipotesi non strettamente riconducibili all'art. 96 c.p.c. può trovare applicazione la norma contenuta nell'art. 2043 c.c., ricorrendone i presupposti di legge.

Cass. n. 5069 del 2010: l'art. 96 cod. proc. civ., che disciplina tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, si pone in rapporto di specialità rispetto all'art. 2043 cod. civ., di modo che la responsabilità processuale aggravata, pur rientrando concettualmente nel genere della responsabilità per fatti illeciti, ricade interamente, in tutte le sue ipotesi, sotto la disciplina del citato art. 96, senza che sia configurabile un concorso, anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità.

PROCESSO TRIBUTARIO – Responsabilità processuale aggravata – Agente della riscossione – Omessa esecuzione dell'ordine di cancellazione dell'ipoteca – Richiesta di conferma dell'iscrizione a diverso titolo – Ipotesi di lite temeraria – Sussiste – Condanna al risarcimento – "Danno morale" – Liquidazione in via equitativa – Possibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 36, parte I, del 12 aprile 2010.

È responsabile di temeraria azione in giudizio l'Agente della riscossione allorché, omettendo di dare esecuzione all'ordine della Commissione tributaria provinciale di cancellare l'iscrizione di ipoteca, impugnata dal contribuente, avanzi istanza per la conferma della stessa, in forza di cartelle di pagamento estranee all'oggetto del processo di primo grado. Pertanto, il concessionario della riscossione va condannato al risarcimento del danno in favore del contribuente per responsabilità processuale aggravata, ex art. 96 del c.p.c., anche in assenza di prova circa il "quantum" del pregiudizio subito dall'intimato, spettando a quest'ultimo il ristoro del "danno morale" derivante dall'irresponsabile condotta del creditore, liquidabile quindi in via equitativa, ai sensi dell'art. 1226 del codice civile.

PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Motivi – Errore di fatto – Liquidazione delle spese di giudizio – Mancata riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato liquidati a favore dell'Agenzia delle entrate, assistita da proprio funzionario - Inammissibilità del motivo – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – Relatore: Sepe). Sent. n. 62 del 12 aprile 2011.

Non è deducibile nel giudizio di revocazione ex art. 395 c.p.c. n. 4 la mancata applicazione della riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato in occasione della liquidazione delle spese di giudizio a favore dell'Agenzia delle entrate, assistita da proprio funzionario, non integrando la suddetta circostanza un errore di fatto, bensì un errore di diritto, in ragione della violazione del comma 2 bis dell'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 e del d.m. n. 585 del 5 ottobre 1994, recanti le tariffe forensi.

PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Motivi – Ritrovamento e scoperta di documenti decisivi – Documento tardivamente rinvenuto – Motivo di revocazione – Causa di forza maggiore – Co-

noscenza dell'esistenza e del contenuto del documento – Non configurabilità – Inammissibilità del motivo – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – Relatore: Sepe). Sent. n. 87, parte I, del 14 giugno 2011.

Non sono deducibili nel giudizio di revocazione ex art. 395 n. 3 del c.p.c. le circostanze che, pur se emergenti da un documento che si assume non prodotto in giudizio per causa di forza maggiore, si sarebbero potute dedurre o eccepire in sede ordinaria ed altrimenti dimostrare in quella sede, concretandosi il concetto di forza maggiore di cui alla norma citata, in una ignoranza assoluta dell'esistenza o del contenuto del documento non attribuibile a colpa dell'interessato. (Fattispecie relativa ad un documento tardivamente rinvenuto, la cui esistenza e il cui contenuto erano pacificamente noti al ricorrente, avendo provveduto egli stesso a sottoscriverlo, trattandosi di istanza per la definizione delle liti fiscali, presentata dalla parte all'ufficio).

RISCOSSIONE – Ritenuta diretta – Responsabilità del sostituto e del sostituito – Configurazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Merra). Sent. n. 111 del 24 maggio 2010.

Nel sistema della riscossione mediante ritenuta diretta il sostituto è l'unico debitore dell'erario per le ritenute operate, mentre al sostituito è consentito lo scomputo delle ritenute di acconto operate indipendentemente dall'effettivo versamento delle stesse a cura del sostituito. La responsabilità solidale del sostituito per le imposte dovute è limitata al solo caso della mancata effettuazione della ritenuta e del conseguente mancato versamento.

RISCOSSIONE – Prescrizione decennale – Interruzione – Cartella di pagamento annullata in conseguenza di sgravio – Efficacia interruttiva – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente – Relatore: Delia). Sent. n. 67 del 18 marzo 2010.

La prescrizione decennale del credito tributario non è interrotta dalla notificazione di una cartella di pagamento se questa sia stata annullata in conseguenza di un provvedimento di sgravio, atteso che quest'ultimo produce la cancellazione ex tunc di ogni effetto giuridico della notificazione della cartella.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Contenuto – Omessa indicazione della base di calcolo degli interessi – Violazione degli artt. 12 e 25 del d.p.r. n. 602/1973 – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Quarta). Sent. n. 206 del 15 marzo 2010.

In tema di contenuto dei ruoli e della cartella di pagamento, l'art. 12, comma 3, e l'art. 25 del d.p.r. n. 602/1973 consentono l'iscrizione a ruolo dell'importo dovuto e non anche dell'importo non dovuto. Ne consegue che è illegittima la cartella di pagamento il cui contenuto non consenta al contribuente di operare alcun controllo sull'iter seguito dall'ufficio nella determinazione degli interessi.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Requisiti formali – Sottoscrizione – Autografia – Non necessità.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 68 del 19 gennaio 2010.

L'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene.

RISCOSSIONE – Dichiarazione unica dei redditi – Art. 17 della legge n. 114 del 1977 – Applicabilità – Cartella di pagamento notificata anche al marito – Tutela della moglie – Illegittimità della notificazione della cartella esattoriale – Nullità della cartella – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente Pugliese – Relatore: E. Ancona). Sent. n. 103 del 15 ottobre 2010.

L'art. 17 della legge 13 aprile 1977 n. 114 non prevede la notifica alla moglie della cartella di pagamento sicché, quando tale notifica venga eseguita, la cartella è "illegittima perché viziata da evidente difetto di notifica per avere il concessionario operato in violazione del disposto del 3° comma della suddetta disposizione di legge"; tale atto non avrebbe dovuto essere notificato al coniuge dichiarante e, in subordine, all'altro coniuge in qualità di coobbligato solidale, ma solo a quest'ultimo al quale la cartella è riferibile¹.

Nota redazionale

¹ A tale inspiegabile conclusione – frutto di un travisamento della garanzia di tutela accordata alla moglie – la sentenza perviene per aver inteso come un adempimento a senso obbligato (*"deve essere notificata esclusivamente al marito"*) quella che nella legge è posta, invece, come una semplificazione dell'attività dell'ufficio accertatore, evidentemente basata, secondo la *ratio* e il senso della specifica disposizione di legge, *in punto di fatto* sul presupposto dell'unicità della dichiarazione dei coniugi e *in punto di diritto* sulla responsabilità solidale degli stessi per l'obbligazione d'imposta che ne deriva.

La vicenda processuale: la moglie impugna la cartella di pagamento notificata nel 2007 per imposte dell'anno 1996 relative a redditi derivanti dall'impresa familiare condotta dal marito e della quale essa era stata collaboratrice. Deduce con il ricorso che *"solo il coniuge era stato unico destinatario di tutti gli atti – avvisi di accertamento, decisioni tributarie... – che avevano generato la cartella di pagamento"*; ne denuncia la nullità, anche per presunti vizi di forma.

Il giudice di primo grado, esclusi i vizi suddetti, respinge il ricorso riconoscendo *"legittima l'emissione e la notifica della cartella"*, con la saggia motivazione – sul punto specifico – che *"...in tema di dichiarazione dei redditi congiunta, la moglie è sempre tenuta a corrispondere le imposte dovute dal marito"* sostenuta dal puntuale richiamo del testo dell'art. 17 quinto comma della legge n. 114 del 1977 secondo il quale *"i coniugi sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta...iscritti a ruolo a nome del marito"*.

Il giudice dell'appello accoglie il gravame e *"dichiara illegittima la cartella "addebitando al Concessionario della riscossione di aver, con la notificazione della cartella anche al marito, male applicato (proprio nel senso di una inosservanza delle prescrizioni della legge!) il disposto dell'art. 17 terzo comma della legge n. 114 del 1977 secondo il quale – proclama il collegio giudicante –" il Concessionario per la riscossione deve notificare, per legge, al solo marito"*, sicché – questa la conclusione dei giudici – tale disposto di legge sarebbe violato se la notificazione è eseguita alla moglie e *anche* al marito.

Eppure non era sfuggito al medesimo collegio quali fossero le modalità e gli strumenti processuali idonei a garantire la tutela giurisdizionale del coniuge non destinatario della notificazione degli atti impositivi e di riscossione del tributo. Ed invero, dal richiamato principio giuridico secondo il quale *"tutte le norme che prevedono la responsabilità di soggetti...devono essere interpretate nel senso che sia data la possibilità al soggetto onerato di avvalersi della tutela giurisdizionale voluta dall'art. 24 della Costituzione come diritto inviolabile"* il collegio

aveva tratto la corretta conclusione che (v. pag. 3 della sentenza, all'ultimo capoverso) "*Questa*" (la moglie) "*nel caso in cui venga per la prima volta a legale conoscenza della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria in via solidale, attraverso la notifica nei propri confronti dell'avviso di mora....può tutelare i propri diritti di difesa dinanzi al giudice competente entro i termini decorrenti dalla notifica del citato avviso, anche per contestare nel merito l'obbligazione tributaria del coniuge, proponendo, attraverso l'impugnativa dell'avviso di mora, gravame anche avverso l'accertamento operato nei confronti del marito, ancorché questo sia divenuto definitivo per mancata impugnazione da parte del coniuge medesimo*", salvo poi a tradire il senso logico-giuridico della motivazione e giungere a conclusioni del tutto imprevedibili e manifestamente contrastanti con tali premesse.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Relazione di notifica incompleta – Prova della sola spedizione – Inesistenza della notificazione – Nullità della cartella – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez.II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 436 del 29 giugno 2010.

*Non può ritenersi avvenuta la notificazione di una cartella di pagamento allorché la relazione di notifica non sia stata compilata e risulti "in bianco"; in tal caso deve ritenersi che "non sia stato mai portato a compimento il procedimento di formazione della cartella, la quale deve, pertanto, essere annullata non essendo possibile la sanatoria ai sensi dell'art.156 c.p.c. stante il carattere amministrativo e non processuale dell'atto"*¹.

Nota redazionale

¹ Sull'ultima parte della massima, vedi Cass. S.U. n. 19854 del 2004 nel senso che: "*la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario – che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria – non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ.*

L'ultimo capoverso dell'art. 26 del d.p.r. n. 602/73, sulla notificazione delle cartelle di pagamento, dispone che "*per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto*" (ossia del decreto n. 600/73 che, come s'è visto, richiama, a sua volta, le norme del codice di procedura civile).

RISCOSSIONE – Notificazione di atti – Ufficiale giudiziario – Necessità – Notifica a mezzo dei propri dipendenti – Inesistenza – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Argentino – Relatore: Marturano). Sent. n. 770 del 27 agosto 2010.

Gli atti del concessionario direttamente notificati dallo stesso, tramite i propri dipendenti, a mani o mezzo posta, e non attraverso l'ufficiale giudiziario, in violazione dell'art. 26 d.p.r. 602/73, della legge 890 del 1982 e dell'art. 149 del codice di procedure civile, sono giuridicamente inesistenti.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Eseguita dall'Agente – Inesistenza – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente – Relatore: Plenteda). Sent. n. 533 del 29 dicembre 2010.

È giuridicamente inesistente e dunque non suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo, la notificazione a mezzo posta della cartella di pagamento eseguita direttamente dall'Agente della riscossione¹.

Nota redazionale

¹ Tra le tante intervenute in materia, la sentenza leccese si segnala per la puntuale disamina del testo normativo di riferimento - l'art. 26 del d.p.r. n. 602/1973 nel testo che l'art. 12 del d.lgs. n. 46/1999 ha introdotto sostituendolo al precedente - articolata sulla distinzione tra il mezzo, o le modalità, della notificazione e i soggetti legittimati ad eseguirla e per la conclusione che l'attività di notificazione "è sottratta al concessionario" (l'agente della riscossione) ed affidata, invece, "agli ufficiali della riscossione o agli altri soggetti abilitati...nelle forme previste dalla legge".

Meno scontata invece appare la conclusione estrema cui la sentenza giunge in termini di "inesistenza giuridica" della notificazione. Sul punto le giustificazioni che la motivazione espone, che "la notificazione è inesistente nell'ipotesi in cui manchi del tutto – sic.! – ovvero risulti compiuta in modo assolutamente non previsto dal codice di rito, mentre si rivela nulla ... qualora risulti effettuata in un luogo o a persona diversa da quella stabilita dalla legge ma che abbiano pur sempre un qualche riferimento con il destinatario" hanno la caratteristica di essere basate su considerazioni meramente empiriche, piuttosto che sul necessario riferimento alla configurazione dell'inesistenza giuridica come categoria giuridica generale e astratta che costituiva il parametro generale ed astratto. Proprio in tema di atti processuali, e di notificazione in

particolare, si afferma - Cass. n. 2771/75 - che *“l’atto processuale può dirsi inesistente soltanto se manchi totalmente degli estremi e requisiti essenziali per la sua qualificazione come atto di quel determinato tipo o di quella tale figura giuridica: se, cioè, è inidoneo non solo a produrre gli effetti processuali che gli sono propri, ma persino ad essere preso in considerazione sotto il profilo giuridico. In tale caso la nullità dell’atto è insanabile ed irrimediabile. Quando l’atto, invece, è inficiato da vizi di carattere formale o processuale e l’osservanza delle forme che disciplinano la manifestazione della volontà delle parti non è espressamente prescritta a pena di nullità, l’invalidità assume una minore rilevanza e si è fuori dell’ipotesi estrema della inesistenza, con conseguente possibilità di sanatoria, se i difetti dell’atto non siano fatti valere con i rimedi predisposti dal legislatore ed entro i relativi termini di decadenza”*.

Di talché, su questo specifico punto la pronuncia della Corte di legittimità n. 15948/2010, che qui di seguito riportiamo, sembra meritevole di un’attenzione maggiore di quella che la sentenza leccese mostra di concederle:

Cass. n. 15948/2010: *“ritenuto che, in ipotesi di cartella di pagamento, la notifica al contribuente è espressamente disciplinata dal d.p.r. n. 602 del 1973, art. 26, norma la quale, come ha già avuto modo di statuire questa Corte, ha carattere di specialità rispetto al d.p.r. n. 43 del 1988, art. 127 (che, per la notificazione degli atti e dei provvedimenti previsti dal decreto stesso, opera un rinvio al d.p.r. n. 600 del 1973, art. 60 (vedi Cass. n. 14105/00); ritenuto che, secondo il disposto dell’art. 26, comma 1, del d.p.r. sopra citato, la notificazione può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento e la notifica si ha per avvenuta alla data indicata nell’avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo; ritenuto che in tale ipotesi la legge non prevede la redazione di alcuna relata di notifica come risulta confermato per implicito dal disposto del penultimo comma dell’art. 26 citato, secondo il quale l’esattore è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell’avvenuta notificazione o l’avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell’Amministrazione; ritenuto che deve escludersi la dedotta inesistenza della notifica delle cartelle esattoriali, senza considerare che l’inesistenza della notificazione, come tale insuscettibile di sanatoria, è configurabile solo quando essa manchi totalmente oppure quando l’attività compiuta esca completamente dallo schema legale del procedimento notificatorio, essendo stata effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, ipotesi da escludere nel caso di specie, mentre l’eventuale nullità della notifica di una cartella esattoriale deve ritenersi sanata, per il raggiungimento dello scopo della notifica, dalla proposizione di una tempestiva e rituale opposizione (Cass. n. 4018/07, n. 18055/04); alla quale il collegio leccese addebita, richiamandosi alle pronunce Cass. n. 5392 e n. 19921 del 2004 circa “l’intermediazione necessaria tra soggetto attivo e destinatario dell’atto di un organo terzo particolarmente qualificato, quale l’ufficiale giudiziario”, di non “... essersi fatta carico della soluzione normativa del d.p.r. n. 602/73, ancor più quando si considera il disposto dell’art. 127 d.p.r. n. 43/1988 che per le notifiche degli atti e dei provvedimenti previsti dal d.p.r. n. 602/73 opera un rinvio all’art. 60 del d.p.r. n. 600/73 che espressamente richiama le norme del codice di procedura civile (art. 137 ss.) che disciplinano la notificazione come atto proprio ed esclusivo dell’ufficiale giudiziario, anche quando si avvale del servizio postale”*.

I termini della questione, tuttavia, sono proprio questi: se il *medium* qualificato del procedimento notificatorio appartenga alla figura legale della notificazione al punto da far ritenere che se non eseguita *“dall’ufficiale della riscossione o da uno degli altri soggetti abilitati ... nelle forme previste dalla legge”* nemmeno possa parlarsi di notificazione in senso giuridico.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Modalità – Perfezionamento – Decorso del termine di giacenza – Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Ligorio - Relatore: Di Carlo). Sent. n. 23, parte II, del 28 febbraio 2011.

Il compimento delle formalità previste dall'art. 8 della legge n. 890/1982 (notificazioni a mezzo posta) esaurisce il procedimento di notificazione della cartella di pagamento, a nulla rilevando la mancata produzione da parte dell'Agente della riscossione, nel giudizio di impugnazione della cartella, dell'avviso di ricevimento della comunicazione raccomandata concernente l'avvenuto tentativo di notificazione e il deposito del plico presso l'ufficio postale, atteso che, ai sensi delle disposizioni di cui ai commi secondo e quarto dell'art. 8 cit., la notificazione deve aver luogo per eseguita dopo e per effetto del decorso del decimo giorno dalla spedizione della raccomandata.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Precedente avviso di accertamento irritualmente notificato – Annullamento della cartella – Possibilità – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 361 dell'8 ottobre 2010.

I vizi del procedimento di notificazione dell'avviso di accertamento si riflettono sulla cartella di pagamento successivamente emessa viziosa di inefficacia e legittimandone l'annullamento¹.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Inesistenza giuridica della notificazione (eseguita ex art. 140 c.p.c. senza l'osservanza degli adempimenti prescritti dall'art. 139) – Avviso di intimazione – Nullità conseguente – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 64 del 5 ottobre 2010.

La mancata – tale perché giuridicamente inesistente – notificazione

della cartella di pagamento comporta la nullità anche del successivo avviso di intimazione, del quale la cartella è atto propedeutico, pur se il contribuente è legittimato all'impugnazione dell'avviso di intimazione non soltanto per vizi propri di quest'ultimo atto bensì anche per recuperare la tutela giurisdizionale che non gli fu possibile esercitare a causa della mancata notifica della cartella¹.

Nota redazionale

¹ La presente nota ad implicito "commento" di entrambe le pronunce.

L'art. 19 terzo comma del d. lgs. n. 546/92 pone due regole:

- a) ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri.
- b) la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto impugnato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Spiega Cass. n. 1652 del 25/01/2008 che *"nel processo tributario, l'impugnazione di atti prodromici non notificati unitamente agli atti successivi, prevista dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve ritenersi costituire una facoltà concessa al contribuente, e non un obbligo, con la conseguenza che il mancato esercizio di tale facoltà non toglie al contribuente la possibilità di impugnare l'atto notificatogli per vizio proprio, tale dovendosi ritenere anche la mancata notifica dell'atto ad esso prodromico"*.

Ora, non è dubbio che l'attribuzione di detta "facoltà" (di impugnare, unitamente all'atto notificato – ad esempio, la cartella di pagamento – anche l'atto prodromico (ad esempio, l'avviso di accertamento) non notificato, costituisca un necessario mezzo di tutela del contribuente (pena la violazione dell'art. 24 Cost.) il quale è così ammesso – secondo la giurisprudenza di legittimità del resto ben nota ai due collegi giudicanti – a *recuperare* la tutela giurisdizionale anche nei confronti dell'atto non notificato.

La questione che le pronunce annotate consente di porre è in questi termini: *quid iuris* allorché detta facoltà non viene esercitata limitandosi il contribuente a denunciare vizi propri della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione ad adempiere, senza estendere dunque l'impugnazione anche all'atto prodromico (l'avviso di accertamento o la cartella di pagamento non notificata)? Ebbene – stante il sistema di preclusioni e decadenze che governa l'impugnazione degli atti nel processo tributario, il quale, *"pur comportando un giudizio sul rapporto, è rigorosamente concepito come giudizio di impugnazione di specifici atti con la conseguente formazione di preclusioni insuperabili ai fini dell'impugnazione di atti successivi"* (Cass. n. 6293 del 2005) – non è dubbio che, in tal caso quel recupero di tutela che la norma consentiva vada per così dire, definitivamente.... perduto, con la conseguenza che quale che possa essere l'esito del giudizio sull'atto notificato e impugnato per soli vizi suoi propri (riscontrati o no tali vizi e quindi annullato l'atto impugnato o respinto il ricorso), l'atto prodromico non notificato non potrà più esser posto in discussione e diverrà inoppugnabile. In altri termini, il recupero di tutela è dato una sola volta, appunto in occasione dell'impugnazione dell'atto conseguente.

V. in tal senso Cass. n. 18972 del 10/09/2007: in tema di riscossione delle imposte dirette disciplinata dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, l'omessa notifica della cartella di pagamento da parte dell'Amministrazione finanziaria – cui pure essa è tenuta ai sensi dell'art. 25 – non invalida la procedura di esazione, in quanto, come si desume tanto dall'art. 30 dello stesso d.p.r. n. 602 del 1973 che dall'art. 16 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, come modificato dall'art. 7 del

d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, il contribuente può ricorrere contro la pretesa tributaria impugnando anche il solo avviso di mora, non soltanto per far valere vizi propri di tale ultimo atto, ma anche per *recuperare* la tutela in sede di esecuzione esattoriale non esercitata per la mancata notifica della cartella stessa. Ne consegue che il contribuente deve contestare, a pena della loro inoppugnabilità, unitamente all'avviso di mora altresì gli atti autonomamente impugnabili adottati in precedenza e che ne sono il presupposto, ancorchè non recati alla sua conoscenza.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Decadenza – Termini – Disciplina transitoria.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Leuci). Sent. n. 66 del 19 febbraio 2010.

In materia di termini di notifica delle cartelle di pagamento, l'art. 1, comma 5 bis, del d.l. n. 106/200, conv. in l. n. 156/2005 contiene la disciplina transitoria della riscossione. In particolare, per le cartelle notificate in relazione alle dichiarazioni presentate fino al 31.12.2001 sussiste il termine di decadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni; per le cartelle notificate in relazione alle dichiarazioni presentate nel 2002-2003 il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni; infine per le cartelle notificate in relazione alle dichiarazioni presentate dal 01.01.2004 il termine di decadenza del 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni.

RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Requisiti di forma – Riferimento al modello ministeriale – Necessità – Notificazione – Vizi – Principio di conservazione per raggiungimento dello scopo – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente – Relatore: Urbano). Sent. n. 143 del 3 dicembre 2010.

All'intimazione di pagamento di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602/73 non sono applicabili le norme del codice di procedura civile concernenti il precetto giacché essa trae i suoi requisiti di forma dal modello predisposto dall'organo centrale dell'Amministrazione finanziaria, salvo

che per l'indicazione del responsabile del procedimento che deve ritenersi prescritta a pena di nullità soltanto per il tempo successivo al 1° giugno 2008 in forza della legge n. 31 del 2008.

Alla notificazione dell'intimazione di pagamento è applicabile il principio di conservazione di cui al terzo comma dell'art.156 c.p.c. secondo il quale la nullità non può essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato.

RISCOSSIONE – Esecuzione – Termine per l'inizio dell'esecuzione forzata – Art. 50 del d.p.r. n. 602/73 – Ricorso avverso l'avviso di intimazione – Interruzione del termine – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 14, parte I, del 1° marzo 2010.

Il ricorso avverso l'avviso di intimazione, pur se privo di efficacia espressamente sospensiva dell'esecuzione dell'atto impugnato e pur in presenza del disposto rigetto dell'istanza cautelare, comporta la interruzione del termine previsto dall'art. 50 d.p.r. n. 602/73 in quanto legittima causa di impedimento al concreto avvio della successiva procedura di espropriazione forzata.

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Decorso dell'anno dalla notificazione della cartella di pagamento – Preventiva intimazione di pagamento – Necessità – Illegittimità dell'iscrizione – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea - Relatore: Monterisi). Sent. n. 68 del 10 maggio 2010.

In tema di riscossione, la espropriazione e l'ipoteca legale, benché non normativamente legate l'una all'altra, si fondano su identici presupposti e condizioni, atteso che dipendono direttamente ed immediatamente dalla concreta e attuale piena efficacia della notifica della cartella di pagamento. Ne consegue che, quando sia decorso più di un anno dalla notifica di detta cartella, l'iscrizione ipotecaria potrà essere disposta

solo dopo la notifica della intimazione di pagamento prevista dal 2 comma dell'art. 50 del d.p.r. n. 602/73¹.

Nota redazionale

¹ Si segnalano in senso contrario le sent. n. 79 del 10 giugno 2009 sez. VII e n. 17 del 20 aprile 2009 sez. IV della stessa Commissione tributaria regionale della Puglia.

RISCOSSIONE – Ipoteca – Funzione – Iscrizione – Condizioni e limiti.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente – Relatore: Volpe). Sent. n. 112 del 23 giugno 2010.

L'ipoteca a garanzia della riscossione dei crediti d'imposta è finalizzata alla espropriazione immobiliare ed è diretta a garantire il soddisfacimento del creditore. Ne consegue che non può essere presa al di fuori del procedimento di espropriazione immobiliare e delle condizioni in cui l'espropriazione può essere intrapresa sicché, decorso un anno dalla notificazione della cartella, potrà essere iscritta soltanto dopo la notifica dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50 dello stesso decreto.

RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Preventivo invio del c.d. avviso bonario – Necessità – Esclusione – Esistenza di altra garanzia (fermo) – Illegittimità dell'iscrizione – Insussistenza.

IDEM – Trattative di compravendita sul bene oggetto di ipoteca – Conseguenze.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Caione). Sent. n. 60 del 22 aprile 2010.

L'omesso invio del c.d. avviso bonario, nei casi in cui è prescritto (art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 e art. 6 comma 5 della legge n. 212/2000), concerne l'iscrizione a ruolo, sicché dev'essere dedotto con l'impugnazione della cartella di pagamento, mentre la relativa questione non è proponibile per contrastare l'iscrizione ipotecaria.

Le misure cautelari del fermo e dell'ipoteca non sono alternative e le

relative norme di disciplina non si escludono l'un l'altra perché entrambe mirano ad impedire che il debitore sottragga l'uno (il mobile registrato) o l'altro bene (l'immobile) all'esecuzione.

L'iscrizione dell'ipoteca non richiede una preventiva valutazione di proporzionalità tra il credito da garantire e l'immobile sul quale l'ipoteca può essere iscritta.

La già avvenuta stipulazione di un preliminare di compravendita, mentre non è di ostacolo all'iscrizione dell'ipoteca fiscale sull'immobile di proprietà del promittente venditore, è circostanza idonea a rafforzare nel creditore l'esigenza di dover prendere garanzie contro la possibile sottrazione del bene.

RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Avviso di intimazione – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 176 del 12 luglio 2010.

L'iscrizione di ipoteca prevista dall'art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 può essere effettuata soltanto in presenza dei presupposti e delle condizioni previste dall'art.50 dello stesso decreto e, quindi, soltanto allorché sussista un titolo esecutivo tempestivamente notificato e ancora valido al momento dell'iscrizione e sia stato notificato l'avviso di intimazione, se l'iscrizione sia eseguita decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

RISCOSSIONE – Ipoteca – Iscrizione – Legittimità – Condizioni – Definitività giudiziale del titolo – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. X (Presidente: De Bari - Relatore: Guaglione). Sent. n. 6 del 12 gennaio 2010.

Il titolo dell'ipoteca deve necessariamente riferirsi ad un credito avente i requisiti della certezza, della liquidità e della esigibilità. Detti requisiti non possono ritenersi sussistenti, con riferimento al credito presupposto al provvedimento di iscrizione ipotecaria, allorché siano pen-

denti i termini per l'impugnazione della sentenza attinente al medesimo credito tributario in contestazione¹.

Nota redazionale

¹ Se qualche nota di commento dedichiamo alla sentenza è perché, alla lettura, essa ci è apparsa provenire da quel “mondo estremo” di letteraria memoria, da una lontana provincia dell’universo giuridico nella quale si comprende, forse, che, come nelle dense nebbie di un delta fluviale, possano giungere a perdersi, rendendosi incerti il colore e il contorno di ogni elemento di giudizio, le strutture e le categorie portanti di un sistema di navigazione giuridica – in questo caso, non soltanto della giuridicità tributaria – fino a rivelarsi ingannevole e insicuro, quando non fuor della rotta, ogni approdo decisorio.

Nel viaggio attraverso la nebbia la nota è costretta a ripercorrere itinerari del tutto scontati.

Intanto la fattispecie: Tizio impugna l’iscrizione ipotecaria eseguita ad istanza del concessionario per un debito tributario portato da *due* cartelle di pagamento scadute e non pagate (il *due* è sottolineato perché di una di esse, la n. 2587000 – rimasta egualmente non pagata e presa dal Concessionario della riscossione anch’essa a titolo dell’iscrizione ipotecaria (v. nella sentenza il primo capoverso della motivazione “in diritto”) – si sono perse le tracce nella sentenza.

La Commissione di primo grado respinge il ricorso.

Propone appello il contribuente con più motivi il primo dei quali censura la sentenza con il seguente argomento: “*contrariamente all’affermazione dei primi giudici, secondo i quali l’iscrizione a ruolo, presupposta all’iscrizione ipotecaria, non risulterebbe opposta, una delle due cartelle poste a fondamento dell’iscrizione medesima ... era stata invece impugnata ... e la relativa sentenza, sfavorevole al contribuente, non era ancora divenuta definitiva. Pertanto, nel momento dell’iscrizione ipotecaria, si era in presenza di un credito in contestazione, privo dei necessari requisiti della certezza, liquidità ed esigibilità, normativamente richiesti ai fini della sua legittimazione*”.

La Commissione in grado di appello, con la sentenza di cui ci occupiamo, accoglie il suddetto motivo di gravame (assorbiti gli altri) con la seguente motivazione (dalla quale è stata tratta la massima): “*...Deve, al riguardo, subito osservarsi che l’eccezione formulata dall’ufficio in merito alla mancata impugnazione dell’avviso di accertamento per l’anno 1996, prodromico alla cartella n. ... non appare sufficientemente condivisibile al fine di rendere legittimo... il provvedimento di iscrizione ipotecaria di che trattasi, in mancanza di regolare pagamento della cartella. Non può infatti ignorarsi, dall’esame degli atti processuali, che, in ogni caso, la richiamata cartella di pagamento n. ... risulta ritualmente impugnata con ricorso Rgr. n. ... e la relativa sentenza non è ancora divenuta definitiva. E sul punto non appaiono fondate le osservazioni della Concessionaria ... dovendosi opportunamente considerare – conformemente a quanto osservato dall’appellante – che, indipendentemente dalla provvisoria esecutività delle sentenze tributarie, il credito in contestazione, nel momento in cui veniva iscritta la connessa ipoteca, doveva possedere i necessari requisiti della certezza, liquidità ed esigibilità. È noto, infatti, che l’ipoteca – alla stregua della previsione normativa di cui all’art. 2808 e seguenti del codice civile – è un diritto reale di garanzia su beni immobili, mobili ecc. (sic!) del debitore, costituito mediante iscrizione in apposito registro presso l’ufficio dei Registri Immobiliari, il quale attribuisce al creditore il potere di espropriare i beni medesimi e di essere soddisfatto con preferenza, rispetto ad altri creditori, sul prezzo ricavato. Per cui, essa, atteso il suo carattere costitutivo e, dovendo essere fatta per una precisa e concreta somma di denaro, indicante, peraltro, il limite della garanzia medesima, deve necessariamente possedere, ai fini della pro-*

pria legittimazione, i requisiti della assoluta certezza, liquidità ed esigibilità. Requisiti questi che, nella presente fattispecie – stante, come si è visto, l'attuale pendenza dei termini per l'impugnazione della sentenza dei precedenti giudici attinente al credito tributario in contestazione – non possono ritenersi sussistenti con riferimento al medesimo credito presupposto al provvedimento di iscrizione ipotecaria di che trattasi”.

Nella confusione tra “certezza, liquidità ed esigibilità” del credito tributario e definitività giurisdizionale – se così vogliamo dire – dello stesso, non meno che nella individuazione del titolo che legittima, ai sensi dell’art. 77 del d.p.r. n. 602/73, l’iscrizione ipotecaria, la sentenza attesa di un totale disimpegno del collegio giudicante rispetto sia alle nozioni istituzionali, tanto del diritto privato che del diritto tributario, sia, ancora, rispetto al testo della legge che disciplina la materia della riscossione dei tributi, così che, alla fine, ne risulta un sovvertimento del quadro normativo e concettuale riassumibile – tale sovvertimento – nell’idea che solo la sentenza definitiva del giudice tributario può legittimare l’iscrizione dell’ipoteca fiscale.

1. È noto che, in relazione al credito, *certo* vuol dire “incontroverso nella sua esistenza”; *liquido* vuol dire che esso sia “determinato nel suo ammontare”; *esigibile* è quello per il quale non sussistano ostacoli, come ad esempio una condizione ovvero una scadenza temporale (un termine) non ancora maturata, alla sua riscossione. È altresì noto che è la legge tributaria (art. 39 e ss. del d.p.r. n. 600 del 1973) a conferire all’Amministrazione finanziaria il potere di determinare con l’atto impositivo l’*an* e il *quantum* dell’obbligazione tributaria: ciò che avviene certamente in via provvisoria (ossia, salve le impugnazioni del contribuente e le diverse determinazioni, nel merito, del giudice tributario) ma pur sempre con le possibili conseguenze indicate dall’art. 15 del d.p.r. n. 602 del decreto n. 602/73, donde deriva che nella materia delle imposte e tributi, il requisito della *certezza* del credito ha un contenuto diverso da quello che è riconducibile alle nozioni di incontrovertibilità e incontestabilità, laddove tale specifica caratteristica del credito è richiesta nell’ambito privatistico per l’esecuzione forzata (v. art. 474 c.p.c.). Ben potrebbe dirsi, dunque, che nell’ambito tributario, e ai fini dell’iscrizione a ruolo e della successiva riscossione anche forzata, la qualificazione del credito come *certo* è assunta nel senso generico di “*individuato in tutti i suoi elementi*”: ciò che già avviene con l’atto di accertamento. Vecchie o nuove che siano, infatti, le ricostruzioni dottrinali dell’accertamento, siano esse ancorate a presupposti teorici ovvero ai dati normativi mutati nel tempo, non viene revocata in dubbio la concezione dell’accertamento come “*atto di constatazione e valutazione tributaria dei vari elementi costitutivi del debito d’imposta, con la conseguente...concreta determinazione quantitativa del debito*” medesimo ovvero come l’atto autoritativo, contrassegnato dall’esecutorietà – efficace, dunque, fino a quando non sia temporaneamente sospeso, annullato o modificato nel suo contenuto o dichiarato illegittimo in sede giurisdizionale (o di autotutela) – avente la funzione di determinare l’*an* e il *quantum* del debito d’imposta, ossia proprio quella di rendere liquido ed esigibile il tributo.

2. Quanto all’ipoteca *giudiziale*, nel sistema del codice civile - la lettura del quale avrebbe potuto spingersi oltre il richiamato art. 2808 almeno fino all’art. 2818 e al relativo corredo giurisprudenziale, dal quale si sarebbe appreso che anche il decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo e le sentenze emesse in primo grado sono titolo per iscrivere ipoteca, salva la caducazione sin dall’origine del vincolo ipotecario nel caso di accoglimento dell’opposizione (art. 646 c.p.c.) e di riforma totale della stessa sentenza nei successivi gradi del giudizio - l’ipoteca è iscritta sulla base di un titolo costitutivo (art. 2839).

3. Ma, quanto alla “fonte” o titolo che ne legittima l’iscrizione, l’ipoteca fiscale è *legale* e il titolo di legittimazione è indicato dall’art. 77 del d.p.r. n. 602/73: il ruolo di riscossione, una

volta che sia *inutilmente* – ossia, senza che sia avvenuto il pagamento delle somme iscritte a ruolo – decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento (art. 50 primo comma dello stesso decreto) .

Ciò posto, ci si domanda: l'eventuale impugnazione della cartella di pagamento sarà di ostacolo all'iscrizione dell'ipoteca?

Si può fondatamente rispondere in senso negativo perché nessuna norma dispone in tal senso ed altresì perché verrebbe meno la funzione rafforzativa del credito cui l'ipoteca assolve (quella funzione che è anche detta cautelare); né un ostacolo in senso giuridico verrebbe da un provvedimento del giudice tributario di “sospensione dell'esecuzione” ex art. 47 del d.lgs. n. 546/92 atteso che questo inciderebbe su quella “esecutività” di cui dice l'art. 49 del d.p.r. n. 602/73, ovverosia varrebbe ad impedire l'esecuzione forzata della quale il ruolo costituisce, appunto, il titolo esecutivo.

4. Ne deriva che, in relazione all'iscrizione dell'ipoteca, i requisiti di *certezza, liquidità, esigibilità* del credito d'imposta non hanno nulla a che vedere con la definitività (art. 324 c.p.c., art. 2909 cod. civ.) della sentenza che intervenga sul credito medesimo; l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dal contribuente deve dunque intendersi come un'autoliquidazione (rimessa ai poteri determinativi dell'a.f.) del credito tributario del tutto sufficiente, per disposto di legge, all'iscrizione dell'ipoteca.

Se ce ne fosse bisogno, basterebbe riflettere sul già ricordato istituto dell'iscrizione provvisoria alla quale può procedersi secondo il disposto dell'art. 15 del decreto n. 602/73 (*iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi*) nonché sulla base della norma dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/92 che dispone per il pagamento del tributo, naturalmente mediante iscrizione del credito nel ruolo di riscossione, pur in pendenza del processo; ebbene, non è dubbio che entrambe dette iscrizioni a ruolo legittimano, ai sensi del successivo art. 77, l'iscrizione dell'ipoteca.

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – In presenza di concessa rateizzazione del pagamento delle imposte – “Eccessività e gravosità dell'iscrizione” – Sussistenza – Illegittimità della stessa – Sussistenza.

IDEM – Cancellazione dell'ipoteca in presenza di un provvedimento di rateizzazione – Inosservanza del concessionario delle direttive dell'Amministrazione finanziaria – Cancellazione *ope iudicis* dell'ipoteca – Possibilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Volpe – Relatore: Liuzzi).
Sent. n. 90 del 9 giugno 2010.

L'iscrizione ipotecaria eseguita dall'Agente della riscossione allorché il contribuente abbia già in precedenza richiesto un provvedimento di dilazione del pagamento delle imposte dovute è eccessivamente gravosa per il contribuente medesimo, atteso che, concessa la dilazione, resta sospesa l'attività di riscossione¹.

Intervenuto il provvedimento di rateizzazione del pagamento delle imposte il giudice tributario può disporre, ad istanza del contribuente, la cancellazione dell'ipoteca quando risulti che il concessionario della riscossione non vi abbia provveduto in conformità delle direttive date dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 52 del 1 ottobre 2003.

Nota redazionale

¹ A parte la perdurante confusione tra l'iscrizione ipotecaria e la riscossione anche forzata e l'altrettanto perdurante confusione in ordine alle ragioni, ai presupposti e alle finalità dell'attività di autotutela dell'ufficio (la sentenza la riferisce all'agente della riscossione), la domanda è: quale fondamento può avere – secondo il precetto dell'art. 113 c.p.c. che obbliga il giudice tributario a “*seguire, nella decisione, le norme del diritto*” onde l'indagine e il giudizio debbono seguire non altro che la verifica della legittimità o meno dell'iscrizione ipotecaria – che l'iscrizione di un'ipoteca sia giudicata “*eccessiva*”, secondo una valutazione rispondente a criteri discrezionale che il giudice tributario formuli con riguardo alle “*condizioni economiche momentanee non favorevoli*” del contribuente e sulla base della considerazione che lo stesso si era “*prodigato, in tempo ragionevolmente utile, comunque in data antecedente a quella dell'iscrizione ipotecaria*” a chiedere la rateizzazione del pagamento delle imposte dovute?

Sappiamo che la dilazione del pagamento e la sospensione della riscossione (art. 19 del decreto n. 602/732) fermano momentaneamente (fino a che non si verifichino gli eventi indicati dallo stesso art. 19 al terzo comma) – ma nessuna norma vieta che anche intervenuto il provvedimento di rateizzazione sia iscritta l'ipoteca.

E poi, da una disposizione dell'Agenzia (la circolare n. 52/2003 dell'Agenzia delle entrate, richiamata nella sentenza) intesa a dare direttive di comportamento all'agente della riscossione (che provveda, una volta ricevuta dall'ufficio la segnalazione dell'intervenuto provvedimento di rateizzazione, alla cancellazione dell'ipoteca) – discende il diritto del soggetto privato contribuente ad ottenere, attraverso un provvedimento giurisdizionale, quel risultato che la direttiva di comportamento indicava al concessionario? È lecito rispondere in senso negativo in considerazione della natura delle circolari le quali “*non vincolano né i contribuenti né i giudici e non costituiscono fonti di diritto*” (Cass. n. 16612/08, n. 14619/00, 11931/95).

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Oggetto – Diritto di abitazione – Insusistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: De Risi). Sent. n. 133 del 25 giugno 2010

Premesso che è l'art. 2810 c.c. a stabilire l'oggetto dell'ipoteca e che la stessa nel sistema della riscossione dei tributi è istituito funzionale all'esecuzione forzata, essa non può che colpire quei beni che possono essere venduti. Ne consegue che il diritto di abitazione, di semplice godimento e non di disposizione, per il quale vige il divieto di aliena-

zione ai sensi dell'art. 1024 c.c., non può costituire oggetto di ipoteca, non essendo, tra l'altro ricompresa l'ipotecabilità di tale diritto nell'elencazione dell'art. 2810 citato.

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602/73 – Sgravio parziale dell'ente impositore – Riduzione del credito – Importo inferiore al limite di cui all'art. 76 del d.p.r. n. 602/73 – Illegittimità dell'ipoteca – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 36, parte II, del 12 aprile 2010.

È illegittima la iscrizione di ipoteca qualora, a seguito dell'avvenuto sgravio parziale da parte dell'ente impositore, l'importo del credito si sia ridotto a somma inferiore al limite di cui al comma 1 dell'art. 76 del d.p.r. n. 602/73, stabilito per procedere alla espropriazione immobiliare¹.

Nota redazionale

¹ Il numero 1-2/2010 del Massimario era in corso di stampa allorché intervenne la legge n. 73 del 22 maggio 2010 (G.U. n. 120 del 25 maggio 2010) che, nella conversione del d.l. n. 40/2010, aggiunse all'art. 3 il comma 2-ter per stabilire che “a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, l'agente della riscossione non può iscrivere l'ipoteca di cui all'art. 77 del d.p.r. n. 602/73 e successive modificazione, se l'importo complessivo del credito per cui si procede è inferiore complessivamente ad 8.000 euro”.

Non una legge d'interpretazione autentica, utile a risolvere le incertezze interpretative che registravamo, e sulle quali ci eravamo fatti carico di qualche nota di commento, ed efficace per “salvare” anche i contribuenti già colpiti dalle iscrizioni ipotecarie; non un intervento normativo sullo stesso testo dell'art. 77, come pure sarebbe stato più corretto, anche al fine di stabilire un nesso stabile tra l'iscrizione ipotecaria e il variabile (v. art. 76) limite monetario dell'espropriazione (ad esempio formulando la norma in questi termini ... *se l'importo complessivo del credito è inferiore a quello per il quale l'art. 76 consente l'espropriazione immobiliare*) bensì una norma nuova piovuta dal cielo e introdotta con la tanto – e da sempre – discussa e discutibile tecnica legislativa che consiste nell’“arricchimento”, in sede di conversione, del contenuto normativo del decreto-legge.

Proprio la nuova norma è – a parere di chi scrive – la dimostrazione postuma della correttezza di quell'opzione interpretativa, della giurisprudenza e della dottrina, che negava ogni nesso tra il limite dell'espropriazione e l'iscrizione dell'ipoteca. Sia questa volta salutato come benvenuto l’“arricchimento” del decreto n. 40/2010 a mezzo del quale, nel lodevole intento di “contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ...” e riscoprendo il principio della “doppia conforme” noto all'ordinamento processuale

canonico in tema matrimoniale, con il comma 2-bis aggiunto all'art. 3 del decreto si provvede alla definizione delle liti tributarie ultradecennali nelle quali l'Amministrazione sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio. Le liti pendenti dinanzi alla Commissione Centrale sono definite *automaticamente* e senza pagamento alcuno da parte del contribuente mentre quelle pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione sono, invece, definite ad istanza del contribuente e con il pagamento di un obolo (pari al 5% del valore della controversia) verosimilmente commisurato alle residue probabilità di radicale capovolgimento delle decisioni. Al contribuente, qui, è anche concesso uno *spatium deliberandi* di ben 90 giorni per decidere se versare il suddetto obolo, durante il quale *spatium* il processo è naturalmente sospeso.

Ora, considerato che alla Corte di Cassazione non possono essere pendenti se non i procedimenti trattati nei primi due gradi dalle nuove Commissioni istituite con il d. lgs. n. 545 del 1992, la cui data ultima di insediamento era prevista per il 1° aprile 1996 (d.l. n. 403/95 conv. in l. n. 495 del 1995) e considerato che, verosimilmente, le sentenze di secondo grado sono state pronunciate non prima del 1998, sarebbe interessante conoscere – sotto il profilo di quel lodevole dichiarato intento del legislatore – in quale percentuale di giudizi l'Amministrazione sia rimasta due volte soccombente.

Non è dato comprendere la ragione per la quale, se finalità dell'intervento legislativo è stata quella espressamente dichiarata di “*contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ...*” non sia stata prevista la medesima (salva la misura) modalità di definizione anche per le controversie nelle quali era stato il contribuente a risultare soccombente nei due gradi di merito.

Va detto, infine, che il disposto di legge in questione è stato autorevolmente sospettato di contrarietà con l'ordinamento comunitario: vedi l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 18055 del 4 agosto 2010 del seguente tenore:

La Corte ha rimesso, in via pregiudiziale, alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, le seguenti questioni interpretative:

- se il principio del contrasto all'abuso del diritto in materia fiscale costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate, quali le imposte dirette, quando l'imposizione ha per oggetto ritardi economici transnazionali, quale l'acquisto di diritti di godimento da parte di una società su azioni di altra società avente sede in altro Stato membro o in uno Stato terzo;
- se sussista un interesse di rilevanza comunitaria alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte non armonizzate e se a tale interesse osti la non applicazione – nell'ambito di una misura di condono - del principio dell'abuso del diritto riconosciuto anche come regola del diritto nazionale e ricorra, in tal caso, una violazione dei principi ricavabili dall'art. 4, comma 3, del Trattato sull'Unione europea;
- se dai principi che governano il mercato unico possa ricavarsi un divieto di prevedere, oltre a misure straordinaria di rinuncia totale alla pretesa tributaria, misure straordinarie di definizione di controversie tributarie, limitate nel tempo e condizionate al pagamento di una parte, notevolmente inferiore, dell'imposta dovuta;
- se il principio di non discriminazione e la disciplina in materia di aiuti di Stato ostino al regime di definizione delle controversie fiscali di cui si tratta nella causa all'esame della S.C.;
- se il principio di effettività dell'applicazione del diritto comunitario osti ad una disciplina processuale straordinaria e limitata nel tempo, che sottrae il controllo di legittimità (e in parti-

colare quello su una corretta interpretazione e applicazione del diritto comunitario) al giudice di vertice, cui incombe l'obbligo di rimettere questioni pregiudiziali di validità e d'interpretazione alla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Responsabilità dell'Agente della riscossione – Fattispecie.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXI (Presidente: D'Amore – Relatore: Blasi). Sent. n. 30 dell'11 febbraio 2011.

Agisce senza la normale prudenza e incorre nella responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c. l'Agente della riscossione che iscriva ipoteca a garanzia di crediti tributari alcuni giorni prima (nel caso di specie sette giorni) della comunicazione al contribuente del provvedimento di rigetto della sua istanza di rateizzazione del carico tributario¹.

Nota redazionale

¹ Questa la motivazione della sentenza: “*si precisa che la comunicazione*” (di avvenuta iscrizione ipotecaria) “*datata 22 marzo 2010 e ricevuta dalla ricorrente il 16 aprile risulta spedita il 15 aprile, per cui è evidente che i termini di comunicazione alla ricorrente non sono stati rispettati, infatti la comunicazione di rigetto dell'istanza di rateizzazione risulta datata 25 marzo; in essa veniva assegnato un termine di sessanta giorni per impugnarla dinanzi al T.a.r. di Puglia, mentre già sette giorni prima e cioè il 18 marzo, senza che vi fosse stata una qualsiasi comunicazione, era stata iscritta l'ipoteca che ha precluso alla ricorrente l'accesso al mutuo richiesto per far fronte al debito*”. Segue il giudizio che l'agente della riscossione aveva “*agito senza la normale prudenza che l'art. 96 c.p.c. prevede....*” e segue la considerazione ulteriore – metagiuridica, con tinte di censura moraleggiante – che lo stesso agente “*non si è neanche degnato di rispondere alla richiesta formulata dal Garante del contribuente*”.

Il dispositivo a) ordina all'agente della riscossione di cancellare l'ipoteca, b) condanna lo stesso agente “*al pagamento delle spese del giudizio calcolate in euro 10.000,00*”.

Della “giustizia” della sentenza vedrà, verosimilmente, il giudice dell'appello, al quale spetterà il duplice compito di individuare, in relazione al caso di specie, s'intende, il fondamento giuridico (se per caso sia rinvenibile) dell'ordine di cancellazione dell'ipoteca e di vagliare la correttezza dell'applicazione della norma dell'art. 96 comma II c.p.c. fatta dal primo giudice, ossia il compito di *iuris-dicere*, di dire come veramente stanno le cose secondo il diritto.

Un compito che non si sa se definire arduo o invece agevole considerato, in relazione all'uno e all'altro capo del dispositivo della sentenza:

a) che nessuna contestazione risulta (dalla sentenza) mossa dal contribuente, nel giudizio, in ordine all'*an debeatur* del debito tributario; b) che è la stessa sentenza a dare atto della circostanza che il 3 marzo precedente era scaduto il pagamento del carico tributario di euro 647.117,53 (euro 493.741,19 per tributi erariali); c) che, quanto all'iscrizione ipotecaria, il subprocedimento avente ad oggetto l'istanza di rateizzazione (dilazione) del pagamento (art. 19 del d.p.r. n. 602/73) spiega effetti, ai sensi dell'art. 50 dello stesso decreto, e quando la rateiz-

zazione venga concessa, sull'inizio dell'esecuzione, non pure sull'iscrizione dell'ipoteca, che anzi, è la stessa configurazione normativa della dilazione a dichiarare il *favor* verso le garanzie, anzi a condizionare la concessione della dilazione (quando il debito d'imposta iscritto a ruolo superi l'indicato limite monetario) alla prestazione di garanzie; d) che lo stesso art. 96 c.p.c. indica come imprescindibile duplice presupposto della condanna al risarcimento per responsabilità aggravata, l'accertamento della *inesistenza del diritto* per la cui garanzia è stata iscritta l'ipoteca, oltre e prima ancora di quell'altro concernente la mancanza della normale prudenza da parte di colui che ha agito; e) che, se del caso, il parametro della "*normale prudenza*" merita d'essere oggetto di una valutazione del tutto peculiare quando debba essere applicato piuttosto che sul creditore privato che si induca ad iscrivere un'ipoteca giudiziale (l'ipotesi considerata dall'art.96 cit.), all'agente della riscossione che iscriva l'ipoteca legale ex art. 77 del d.p.r. n.602/73, considerato che su quest'ultimo gravano obblighi di "*tempestività, efficienza e efficacia*" nelle attività dirette alla riscossione dei tributi e sul quale incombe il pericolo della revoca della concessione proprio per la violazione di siffatte regole di esercizio.

Tutte questioni che il collegio giudicante nemmeno ha immaginato che si ponessero proprio per aver trascurato di muovere, nella costruzione della decisione, dalla meditata ricognizione del dato normativo, anche sistematico – gli artt. 19, 50 e 77 del d.p.r. n. 600/73 e l'art. 96 c.p.c. –, il solo all'interno del quale la domanda giudiziale del ricorrente avrebbe dovuto trovare la sua risposta.

Qui interessa porre in rilievo la struttura formale della motivazione. Ebbene, non è dato di ricollegare i fatti, nell'esposizione dei quali la motivazione si esaurisce, all'ordine di cancellazione dell'ipoteca giacché ciò che manca, nella motivazione, è proprio la giustificazione del secondo, in termini di diritto, sulla base dei primi, ossia proprio il giudizio di diritto: perché, con riferimento a quali norme della legge tributaria, dati quei fatti, l'iscrizione sarebbe stata illegittima tanto da giustificare l'ordine di cancellazione ... sempre che si sia disposti ad ammettere che quest'ordine presuppone la contrarietà alla legge dell'iscrizione.

Non si può non rilevare, poi, l'incoerenza, o comunque il difetto di una esplicita correlazione, tra il dispositivo di condanna "*alle spese del giudizio calcolate (?) in euro 10.000,00*" e l'enunciazione, nella motivazione, di un titolo di responsabilità ex art. 96 c.p.c. che è destinato a dar luogo, secondo la stessa norma, ad una condanna risarcitoria, la quale si aggiunge alla condanna alle spese del giudizio.

RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Intimazione ad adempiere – Necessità – Insussistenza – Motivazione – Obbligo – Insussistenza – Presupposto del titolo esecutivo e della notifica della cartella di pagamento – Sufficienza.

IDEM - Beni ricadenti nel fondo patrimoniale – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 14 del 4 ottobre 2010.

L'iscrizione ipotecaria non dev'essere preceduta dall'intimazione di pagamento di cui al comma secondo dell'art. 50 del decreto n. 602/73

perché non è atto dell'esecuzione; non necessita di motivazione, atteso che non configura un provvedimento amministrativo, pertanto, per essa non trovano applicazione le disposizioni delle leggi n. 241/90 e 212/2000 concernenti l'obbligo della motivazione; si legittima sulla base del solo titolo esecutivo (il ruolo di riscossione) e del decorso del termine indicato dall'art.77 dello stesso decreto n. 602/73.

L'iscrizione ipotecaria è legittima, ancorché sia stata eseguita su immobili costituiti in fondo patrimoniale, se non sia provata la duplice condizione "dell'estraneità dei debiti ai bisogni della famiglia e della relativa consapevolezza da parte del creditore".

RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca - Motivazione – Necessità – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. V (Presidente: Fiore – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 182 del 28 febbraio 2011.

Verificatesi le condizioni indicate dalla legge (art. 77 d.p.r. n. 602/73: vano decorso del termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento-credito superiore ad euro 8.000) l'ipoteca può essere iscritta senza che ne sia fornita giustificazione attraverso una specifica motivazione, stante la fonte legale dell'ipoteca medesima e non trattandosi di attività discrezionale.

Nota dell'avv. Fabio Ciani

Degrado del profilo motivazionale nelle iscrizioni ipotecarie

Anche l'iscrizione ipotecaria, posta in essere a cautela di debiti fiscali, deve osservare requisiti minimi motivazionali, a garanzia sia dell'intelligibilità del dato fiscale per il quale si procede e sia per assicurare il sovraordinato diritto di difesa del contribuente. Fra questi profili minimali motivazionali dell'iscrizione ipotecaria ne segnalo alcuni, ossia l'indicazione del responsabile del procedimento, il valore catastale al fine di verificare il rapporto fra la scelta compiuta dall'agente della riscossione e l'entità del credito per il quale si procede, il criterio localizzativo dell'immobile ovvero dove esso è situato per associarlo alla cautela medesima. Ancora su tali requisiti indefettibili, plurimi requisiti formali della nominata misura cautelare, ricordo la mancata sottoscrizione da parte del rappresentante del concessionario, nonché l'omessa

indicazione del responsabile del procedimento al fine di personalizzare la fase endoprocedimentale conseguente. L'assenza di questi pre-requisiti strutturali dell'atto cautelare è causa di nullità e rimozione dell'ipoteca. La cancellazione dell'iscrizione sarà invece di competenza esclusiva del Conservatore dei registri immobiliari per il prefato annullamento. Il contribuente potrebbe così eccepire in commissione tributaria la violazione di tali requisiti strutturali nell'iscrizione ipotecaria da parte del concessionario, oltre quelli già ben noti; alludo alla mancata notifica del presupposto ruolo, all'invalidità della notifica della cartella di pagamento, che ne costituiscono il presupposto, l'inesistenza giuridica del ruolo medesimo. Ancora sui verosimili teoremi difensivi del contribuente raggiunto dalla viziata iscrizione ipotecaria, egli potrebbe invocare anche una sovraordinata carenza della propria legittimazione passiva, sostenendo di non essere il debitore indicato nella cartella di pagamento ovvero l'erede del contribuente e potrebbe altresì dedurre che il provvedimento sia stato adottato nonostante la sospensione del ruolo servente o lo sgravio dello stesso o il suo annullamento in sede giudiziale o ancora di essere sottoposto ad esecuzione esattoriale nonostante abbia estinto il debito ovvero chiesto la sua rateizzazione.

Il rispetto di queste elementari regole strutturali nell'ipoteca fiscale risponde anche ad un sollecitazione/invito paracostituzionale; il riferimento è allo Statuto del contribuente, art. 7 della legge n. 212/2000, che richiede una motivazione generalizzata negli atti impositivi e dunque estesa anche agli atti esecutivi e cautelari dei concessionari della riscossione. Sulla natura provvedimentale degli atti dei concessionari, in ragione della risolutiva natura amministrativa delle loro attività, i consensi sono pressoché unanimi, con l'effetto che oltre ad essere soggetti alle disposizioni generali dello Statuto, retro illustrate, tali atti debbono avere i requisiti formali e sostanziali previsti dalla legge n. 241/1990.

Al di là, però, delle studiate, plurime indicazioni minime, indefettibili, nell'iscrizione ipotecaria de qua non sono richieste ultronee indicazioni sul merito della preferenza per il mezzo cautelare non trattandosi, su tale profilo cautelare, di attività discrezionale. Degrado motivazionale nelle iscrizioni ipotecarie. Questa è anche l'indicazione che viene dalla Commissione provinciale di Taranto che, in assoluta coerenza con i pronunciamenti altrove già rassegnati, ha aggiunto che l'ipoteca può essere iscritta senza che ne sia fornita giustificazione attraverso una specifica motivazione, stante la fonte legale dell'ipoteca medesima e non trattandosi di attività discrezionale, essendo sufficiente la verifica delle condizioni indicate dalla legge, v. art. 77 DPR 602/73, ossia l'ipoteca dev'essere servente ad un credito superiore agli 8.000 € (requisiti minimi strutturali). Si parla più propriamente di discrezionalità tecnica, per distinguerla da quella vera e propria "amministrativa", per cui l'agente

della riscossione, nell'esercizio della spiegata propria discrezionalità tecnica, verificata la convivenza dei presupposti "abilitanti", per iscrivere ipoteca deve procedere ex se alla stessa, non essendogli consentito valutare l'opportunità, di iscrivere o meno ipoteca. Pertanto, va condivisa l'evoluzione giurisprudenziale di merito, sul rispetto delle prescrizioni statutarie, retro illustrate, verificata la natura provvedimentale degli atti dei concessionari e la loro sottoposizione allo Statuto e alla legge n. 241/1990.

Il giudice, investito della controversia relativa alla legittimità dell'iscrizione ipotecaria (gravata di tali vizi strutturali), può disporre l'annullamento o la modifica del provvedimento del concessionario, non potrebbe annullare l'iscrizione, essendo la cancellazione di competenza del Conservatore dei registri immobiliari. Sul rispetto della preconditione dimensionale per attivare la cautela de qua, (v. i cit. 8.000 €) si riesuma un interessante, recente pronunciamento del giudice ordinario; alludo alla sentenza del Tribunale di Roma, del 9 dicembre 2010. Il giudice ordinario, investito della legittimità dell'iscrizione ipotecaria effettuata dal concessionario della riscossione, ha accolto le eccezioni mosse dal privato, sull'insufficienza delle somme iscritte a ruolo – inferiori agli 8.000,00 € – per l'accensione di ipoteca e, più in generale, per l'adozione delle misure cautelari. Decisamente innovativa è l'ulteriore accoglimento della domanda ex art. 96, comma 3 del codice di procedura civile per la responsabilità aggravata nei confronti dell'Agente stesso, ravvisando in limine la condotta dolosa del medesimo per aver obliterato il fatto che la sospensione disposta dal giudice in relazione alla controversia presupposta sul ruolo aveva ab origine privato il concessionario delle ulteriori facoltà. L'ipoteca non può essere attivata per crediti inferiori a 8.000 € e ove il giudice abbia sospeso l'efficacia del ruolo, nessuna ipoteca può essere iscritta. La responsabilità aggravata del concessionario riviene dall'aver adottato una misura cautelare invasiva, per crediti inferiori a tale limite nonostante la sospensione del ruolo.

È stato illustrato sul perimetro del riconosciuto labile, minimale profilo motivazionale della misura cautelare, che, fra i requisiti strutturali dell'ipoteca, è contemplata l'indicazione del valore catastale degli immobili ipotecati, al fine di verificare una necessaria proporzione tra l'entità del credito per cui si procede ed il valore dei beni assoggettati al vincolo ipotecario. L'assenza di ogni profilo localizzativo identificativo del cespite vincolato è causa di nullità dell'atto, con l'effetto deteriore che quando non si conoscono gli indirizzi dove essi si trovano, con derivata oggettiva difficoltà identificativa degli stessi, l'atto per ciò solo è illegittimo, (Ctr Puglia, 23 settembre 2009, n. 65, Sez. XV). Pertanto, l'immobile "coperto" dal vincolo dev'essere identificato territorialmente, diversamente l'atto è viziato di nullità. Lo stesso dicasi per il suo

necessario valore catastale, ultroneo requisito strutturale dell'ipoteca: è indispensabile per verificare la congruità del rapporto fra la scelta compiuta dall'agente della riscossione e l'entità del credito cui è asservita la cautela. La ritenuta necessità dell'indicazione del valore catastale si riporta al previsto obbligo motivazionale; deve in ogni caso sussistere una proporzione tra l'entità del credito per cui si procede ed il valore dei beni assoggettati al vincolo ipotecario. Detta proporzionalità dev'essere oggetto di esternazione al momento in cui l'iscrizione ipotecaria viene iscritta. Nella ricognizione dei plurimi profili strutturali dell'iscrizione ipotecaria si evoca l'indicazione del responsabile del relativo procedimento, la cui omissione inficia irreversibilmente l'atto. L'indicazione de qua assicura al contribuente moroso e inadempiente un dialogo trasparente al fine di assicurare la piena informazione del contribuente, individuando un soggetto al quale lo stesso potrà rivolgere le proprie osservazioni e nei confronti del quale esperire le azioni civili (risarcitorie) o penali (abuso d'ufficio). Tale indicazione è presidiata, trovando copertura nelle assicurazioni da Statuto, v. art. 7, comma 2 legge n. 212/00, il quale prevede che gli atti dei concessionari della riscossione devono *tassativamente indicare ... l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni* (si valorizza la natura amministrativa dell'attività svolta dai Concessionari della riscossione imponendo loro la preservazione delle cautele da Statuto). Tale indicazione ha superato anche il vaglio costituzionale, v. ordinanza n. 377 del 9.11.2007 di manifesta infondatezza della questione sollevata dalla commissione tributaria regionale del Veneto. Pertanto, l'omissione sul punto è causa di nullità, con conseguente inefficacia dell'atto.

Sui requisiti minimi strutturali, motivazionali dell'ipoteca, si ritiene che debba essere esteriorizzata la data di notifica del ruolo, non essendo sufficiente quella di consegna del ruolo medesimo. Difatti, ai fini della verifica della tempestività della misura cautelare de qua, (rispetto dell'art. 50 del d.p.r. 602/73), dev'essere esternata la data di notifica del presupposto titolo esecutivo, cartella di pagamento. Pertanto, l'impossibilità di verifica del rispetto del termine annuale di cui alla norma ult. cit., sulla necessaria notifica degli atti prodromici, in caso di sua violazione, determina la nullità della disposta ipoteca (decorso del termine di un anno dalla notifica della cartella, la cautela è preceduta dalla notifica di un'intimazione ad adempiere, non potendo l'iscrizione ipotecaria essere eseguita se non dopo la notifica della stessa). Decorso un anno dalla notifica del titolo esecutivo, la concessionaria deve notificare al debitore l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, essendo decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento per la quale si procede in esecuzione coattiva. Pertanto, al fine della necessaria attivazione della fase espropriativa nel termine annuale fissato dalla norma primaria di

cui al cit. art. 50/602, l'ipoteca deve riportare la data di notifica del presupposto ruolo, non essendo sufficiente ai fini ricognitivi del prefato obbligo, esternare solo quella di consegna del ruolo medesimo. Decorso un anno dalla notifica del ruolo, lo stesso perde la capacità a valere come titolo esecutivo. Il ripristino di tale funzione riviene dalla notifica di un atto interlocutorio ovvero l'intimazione di pagamento.

Sull'identificazione necessaria dell'immobile, si osserva che non di rado si assiste a viziate iscrizioni ipotecarie su patrimoni indisponibili del contribuente inadempiente; si vuole dire che, a volte, si verifica l'indisponibilità del bene gravato, quando, su tale bene non vi è alcun diritto a beneficio del contribuente moroso, il quale non è proprietario, usufruttuario dello stesso (medio tempore ne ha perso la disponibilità). S'impone la nullità in questi casi dell'atto, per l'inesistenza di un diritto reale immobiliare sull'immobile pregiudicato del presunto contribuente da blindare nella cautela tributaria, verificata la proprietà dello stesso imputabile ad altri soggetti.

RISCOSSIONE – Tributi locali – Modalità – Regolamento comunale – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Pellerino - Relatore: Sartori). Sent. n. 198 del 23 aprile 2010.

In materia di riscossione, il d.l. 30 settembre 2005 n. 203, convertito in legge 2 dicembre 2005 n. 248, attribuisce all'ente locale il potere di determinare con propri regolamenti le modalità di riscossione dei tributi locali. Tuttavia, è preclusa al giudice tributario la valutazione di censure afferenti propriamente ad atti amministrativi, quali il regolamento comunale.

CONDONO – Dichiarazione del contribuente – Efficacia – Successivo accertamento dell'ufficio – Termini e decadenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Casaburi – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 103 dell'8 aprile 2010.

La dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della definizione agevolata di cui agli artt. 7, 8 e 9 della legge n. 289/02 obbliga l'ufficio finanziario al rispetto dei termini di decadenza previsti per l'accertamento dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973, ancorché la richiesta di

definizione riguardi imposte relative a redditi che lo stesso ufficio ritenga non condonabili. (Nel caso di specie, redditi soggetti a tassazione separata).

CONDONO - Definizione degli omessi versamenti art. 9 bis della legge n. 289/2002 – Mancato pagamento delle rate successive alla prima – Validità ed efficacia della definizione – Sussiste

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 97 del 5 maggio 2011.

L'art. 9 bis consente di sanare, senza applicazioni di sanzioni, gli omessi versamenti delle imposte e delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali attraverso un unico versamento o in tre rate per gli importi eccedenti il minimo. Il pagamento della prima rata rende comunque efficace il condono, dando facoltà all'ufficio di iscrivere a ruolo le rate successive rimaste impagate, con sanzioni e interessi.

Nota dell'avv. Maurizio Villani

Condono fiscale e omesso pagamento delle rate successive alla prima

Il condono in tema di omessi versamenti, di cui all'art. 9-bis della legge 27.12.2002 n. 289 si perfeziona “anche se la seconda e terza rata non sono state pagate”. È quanto ha affermato la Sezione XXII della Commissione tributaria regionale della Puglia, con la sentenza n. 97 del 5 maggio 2011, la quale esprime un principio di diritto contrario all'orientamento di legittimità.

In particolare, la Commissione regionale respinge l'appello dell'Agenzia delle entrate, ritenendo che l'articolo 9-bis non stabilisce le conseguenze del mancato tempestivo versamento delle rate successive alla prima. Secondo i giudici di secondo grado, in assenza di previsione normativa, l'inefficacia della definizione del condono non sarebbe potuta derivare automaticamente dal predetto ritardo, sia perché nel quadro del sistema attuato dalla legge sono previste molteplici ipotesi di segno opposto a quella sostenuta dall'ufficio, in base alle quali la definizione del condono si ritiene perfezionata con il pagamento della prima rata. Tale linea interpretativa, secondo i giudici d'appello pugliesi, è infatti suffragata dalla circostanza che la tipologia di condono di cui all'articolo 9-bis, per struttura e funzione presenta un meccanismo di rateizzazione dei pagamenti del tutto analogo a quello previsto dalle altre disposizioni della legge 289/2002 (ad esempio, gli articoli 7, comma 5; 8, comma 3; 9, comma 12; 15, comma 5 e 16, comma 2). Metodo interpretativo

analogico, peraltro, aggiungono i giudici nella sentenza in commento, usato dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n.18/E del 25 marzo 2003, allorché ha dovuto superare un altro vuoto legislativo contenuto nell'art.9 bis laddove non prevedeva a differenza di altri articoli che disciplinano altre ipotesi di definizione agevolata, il divieto di compensazione delle somme dovute per poter usufruire delle sanatorie. E sia, prosegue la Commissione, perché il legislatore, quando ha inteso sanzionare la decadenza dal beneficio del condono, ha previsto espressamente questa eventualità, come nel caso dell'articolo 11, comma 3, della legge 289/2002.

Va precisato che la legge n. 289 del 2002 ha previsto numerose sanatorie fiscali. Queste norme sono purtroppo affette da gravi vuoti e imprecisioni; l'intento di ridurre le liti tributarie e consentire all'erario un gettito significativo senza pochi sforzi non è stato pertanto utilmente raggiunto: numerose questioni sono tutt'ora sul tavolo di tanti giudici tributari, i quali stanno fornendo soluzioni interpretative tra loro fortemente divergenti, proprio a causa di una normativa mal strutturata.

Giova ricordare, a tal proposito che l'art. 9-bis della legge n.289/2002 consentiva al contribuente di sanare gli omessi o tardivi versamenti di imposta. La norma prevedeva la disapplicazione delle sanzioni (di cui all'art. 13 d.lgs. 471/1997), ai contribuenti ed ai sostituti di imposta che alla data del 16 aprile 2003 provvedevano al pagamento delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002 e per le quali il termine di versamento era scaduto anteriormente a tale data. La norma prevedeva altresì che se gli importi da versare per ciascun periodo di imposta eccedevano gli importi, rispettivamente, di 3 mila euro per le persone fisiche e 6 mila euro per gli altri soggetti, gli importi eccedenti, maggiorati degli interessi legali, potevano essere versati in tre rate di pari importo.

La norma nulla prevede, però, per il caso in cui tali importi non siano corrisposti alle date previste dalla norma (30 novembre 2003, 30 giugno e 30 novembre 2004).

Al fine di una corretta interpretazione dell'art. 9 bis, si ricorda che tale articolo è stato inserito – nella l. 289/2002 – con la l. 21 febbraio 2003, n. 27 (in sede di conversione del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282), cioè con un provvedimento successivo e con l'intento di “completare” le forme di “definizione agevolata” incluse nel testo originale del cd. “Provvedimento di condono”.

I dubbi erano alimentati dalla formulazione letterale della disposizione che, diversamente dalle altre norme che disciplinavano ulteriori tipologie di condono (artt. 7, 8, 9, 15 e 16), non prevedeva espressamente che il versamento nei termini delle somme da corrispondere entro la prima scadenza, in pratica la prima rata, rendeva efficace l'intera definizione (con la conseguente

possibilità di recuperare le somme non corrisposte mediante iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 14, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602). Per cui è sorto il problema se tale conclusione dovesse valere nonostante la mancanza di una disposizione esplicita (per omogeneità di trattamento); o se, viceversa, quella "definizione" (e quella dell'art. 12 della stessa legge) rispondesse a regole sue proprie, diverse da quelle che valevano, in proposito, per le "altre definizioni".

In mancanza di tale previsione era agevole argomentare nel senso che la definizione non si perfezionava in tutti quei casi in cui il contribuente non avesse versato tutte le rate successive alla prima.

Nel corso degli anni si sono contrapposti due diversi orientamenti. In base al primo, più rigoroso e sostenuto dall'Agenzia delle entrate, la definizione si perfezionava, in caso di pagamento rateale, con il versamento dell'ultima rata. Conseguentemente, nel caso di omesso versamento di una o più rate il contribuente non era più nelle condizioni di beneficiare della disapplicazione delle sanzioni. In pratica in base a tale orientamento il contribuente tornava ad essere soggetto all'irrogazione di una sanzione del 30% commisurata alle imposte non versate o versate in ritardo.

Invece, in base ad un'ulteriore interpretazione, meno restrittiva, la definizione doveva considerarsi perfezionata anche laddove il contribuente avesse effettuato un versamento carente ed in pratica non avesse completato il pagamento di tutte le rate successive alla prima.

In questo caso rimarrebbe ferma la disapplicazione delle sanzioni limitatamente alle imposte già versate. Invece, la parte delle imposte il cui versamento è stato omesso sarà iscritta a ruolo ai sensi dell'art. 14, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

Pertanto, l'Erario potrà irrogare, limitatamente alle predette somme, le sanzioni nella misura del 30% a causa dell'ulteriore ritardo.

Su questa linea sembra collocarsi la sentenza in esame la quale afferma che *"la condizione sufficiente perché la definizione dei versamenti omessi o ritardati possa considerarsi efficace è quella del versamento della sola prima rata, fermo restando il diritto dell'Amministrazione finanziaria di pretendere il versamento di quanto dovuto e non versato a titolo di rate successive, con l'applicazione delle correlate e previste sanzioni ed interessi"*.

Anche i giudici pugliesi, quindi, ci confermano che non vi è alcun motivo perché la definizione dell'art. 9 bis debba distaccarsi dalla generalità dei condoni previsti dalla l. 289/2002, dove per il perfezionamento della definizione è sufficiente la presentazione dell'istanza ed il pagamento della prima rata, ferma restando la possibilità dell'Amministrazione di iscrivere a ruolo le rate non versate.

Tale possibilità agevolativa, tuttavia, ha dato luogo ad un notevole con-

tenzioso circa gli effetti del mancato versamento di una o più rate con diverse pronunce, non sempre univoche, da parte della giurisprudenza di merito. La tesi che ritiene invalido il condono ex 9-bis in mancanza del versamento delle rate trova conforto in alcune pronunce rese dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. II (sentenze 22 ottobre 2008 n. 134 e 30 maggio 2007 n. 76) e dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna sez. 16 (sentenza 1 giugno 2007 n. 232). Esse ritengono che sarebbe singolare che un condono nato per sanare gli omessi o tardivi versamenti possa a sua volta «tollerare» tardivi versamenti di somme.

La tesi della invalidità è però ampiamente minoritaria: numerose pronunce di merito hanno infatti ritenuto che il condono ex 9-bis resta pur sempre valido anche in mancanza del versamento delle rate previste dalla legge.

Così la Commissione tributaria provinciale di Bari, sez. 8, sentenza 5 luglio 2007 n. 104, che trae tale conclusione dal principio generale che regge tutto l'impianto dei condoni, secondo cui il versamento delle rate non avrebbe alcuna efficacia sulla validità del condono. Invero, osservano i giudici, l'inefficacia della domanda di definizione e la decadenza dall'agevolazione è stata espressamente prevista solo nel caso disciplinato dall'art. 11, terzo comma, della legge n. 289/2002, per cui deve argomentarsi a contrario che la legge abbia voluto considerare valida ogni altra definizione pur in mancanza del versamento delle rate successive alla prima.

A tal proposito si segnala una recente sentenza in materia di diniego di condono ex art. 9-bis della legge n. 289/2002, con la quale i giudici hanno sancito l'annullamento della cartella di pagamento (sent. n. 91/07/08 pronunciata dalla Sez. VII della Comm. trib. prov. di Parma in data 19 novembre 2008).

La suddetta sentenza, in merito all'interpretazione dell'art. 9-bis della legge n. 289/2002, sostiene che il testo della norma, sufficientemente chiaro da non porre problemi interpretativi, non prevede in nessuna sua parte una decadenza dal trattamento premiale ove il contribuente abbia omesso o ritardato una delle rate successive alla prima. Giova ricordare infatti che, per quanto attiene le norme eccezionali, come quella di cui trattasi, vige la preclusione di cui all'art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale, secondo cui *«le leggi che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati»*. Ne discende, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale che, di tali norme, mentre è pacificamente esclusa l'interpretazione analogica, può essere consentita l'interpretazione estensiva basata, sull'intenzione del legislatore e quindi sulla *ratio legis*. Nel caso di specie ove il legislatore avesse voluto ricomprendere nella sfera di efficacia della norma di cui trattasi, la decadenza dal beneficio fiscale come conseguenza del ritardato od omesso versamento delle rate di pagamento,

l'avrebbe espressamente previsto. Inoltre, la medesima sentenza, sostiene che, in caso di mancato pagamento di una o più rate successive alla prima, l'unica conseguenza è quella della decadenza del contribuente dal beneficio del termine *ex art.* 1186 c.c. e pertanto l'Amministrazione fiscale potrà procedere al recupero, non solo della rata non versata, bensì dell'intero credito erariale, così come determinato dal condono, oltre ad interessi legali ma senza l'applicazione di sanzioni.

Se infatti, come si è detto, la fattispecie premiale si perfeziona con il versamento della prima rata che ha efficacia novativa della preesistente obbligazione tributaria, sarebbe paradossale ed incoerente con la normativa di riferimento che, ad un condono ritenuto valido, divengano nuovamente applicabili, seppure in relazione ad una diversa fattispecie di illecito, qual è l'omesso versamento di somme dovute in base alla fattispecie sostitutiva di condono, quelle stesse sanzioni di cui all'*art.* 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 che costituiscono la principale conseguenza del trattamento premiale.

Di diverso avviso altra corrente di pensiero, questa volta sostenuta dall'Amministrazione, secondo la quale, stante la mancanza di clausole dirette a riconoscere effetti al pagamento tardivo, tale tipologia di condono sarebbe perfezionabile solo mediante il pagamento dell'intera imposta dovuta entro le scadenze stabilite dalla norma.

Con la circolare 19 marzo 2008, n. 23/E, l'Agenzia delle entrate ha confermato quanto aveva già rilevato con le cc.mm. 28 aprile 2003, n. 22/E, 12 maggio 2003, n. 28/E e 12 agosto 2005, n. 125/E, insistendo sulla tesi che aveva espresso con riferimento all'*art.* 12 l. 289/2002 (sulla definizione dei carichi di ruolo pregressi): nel senso che il contribuente che – alle scadenze previste dalla normativa sulla sanatoria – non avesse versato (integralmente) gli importi dovuti non “perfezionava” la procedura e, quindi, decadeva dal beneficio del condono.

È, dunque, sufficiente il mancato pagamento anche di una sola rata perché la definizione possa ritenersi priva di efficacia, con la conseguenza che torneranno ad essere applicabili le relative sanzioni stabilite nella misura del 30%.

Non possiamo non rilevare come l'interpretazione offerta dalla circolare non pare supportata dal dato normativo che non prevede in alcun modo tale ulteriore elemento per il perfezionamento di un tipo di condono che, per questi aspetti, non pare differenziarsi dalle altre tipologie di definizioni.

Ove il legislatore tributario avesse voluto sanzionare il mancato pagamento di alcune rate con la decadenza dal condono stesso, l'avrebbe specificamente indicato ed è evidente che l'attività interpretativa dell'Agenzia non può sostituirsi al chiarissimo silenzio del legislatore.

Gli ultimi chiarimenti forniti dal fisco oltre a trovare un recente fonda-

mento nella sentenza della Corte di Cassazione 31 agosto 2007, n. 18353 (in linea Cass.11 ottobre 2010 n.20966) derivano dalla constatazione che, diversamente dalle ipotesi definitorie di cui agli artt. 7, 8, 9, 15 e 16, l. 289/2002 nell'art. 9 bis (come anche nell'art. 12) non si rinviene una (esplicita) disposizione che faccia salvi gli effetti della sanatoria a fronte del mancato pagamento, nei termini di volta in volta indicati dalla legge.

La Suprema Corte, effettuando un confronto tra l'art. 8 e l'art. 9 bis della l. 289/2002, ha ricordato la diversa *ratio* delle due disposizioni che è in grado di spiegare la conclusione dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare l'art. 8 "introduce un condono tributario premiale, riconoscendo al contribuente il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie".

Invece l'art. 9 bis "concede un condono tributario clemenziale, che, basandosi sul presupposto di un illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere, come logica vuole, alcuna forma di accertamento tributario straordinario".

Proprio in virtù di queste fondamentali differenze la Corte di Cassazione non ritiene applicabile alla definizione di cui all'art. 9 bis la disposizione contenuta nel comma 3 dell'art. 8 della stessa legge 289/2002 la quale stabilisce che l'omesso versamento delle predette eccedenze, entro le date indicate, non determina l'inefficacia della integrazione.

Al contrario, il giudice nomofilattico, nella sentenza n. 22569/2009, (si veda anche l'ord. 22 marzo 2006, n. 6370) stabilisce che, nel caso in cui il contribuente ometta il pagamento dell'ultima rata, l'Amministrazione non può annullare la richiesta di beneficio.

La giurisprudenza di legittimità mostra, tuttavia, di accogliere la tesi (molto rigorosa e legata al "confronto" fra i testi di legge dei vari articoli), fatta propria dall'Agenzia delle entrate.

Tirando le fila al discorso, la Commissione pugliese ha adottato l'angolo prospettico esattamente opposto, secondo una chiave di lettura a nostro avviso condivisibile, o quanto meno seriamente apprezzabile: essa ha constatato come nella legge n. 289/2002 la ininfluenza – al fine della definizione – delle omissioni di versamento delle rate successive alla prima assurga al rango di regola caratterizzante il sistema normativo di tutte le definizioni agevolate: sicché, salvo che non sia diversamente stabilito, essa dovrebbe applicarsi sempre e comunque anche nel silenzio della singola disposizione. La mancata riproposizione, nel contesto dell'art. 9-bis, della regola per la quale tali omissioni danno luogo solo a recupero coattivo in base a ruolo e a sanzione

del 30% dell'importo non versato, dunque, non deriverebbe da una diversa valutazione normativa sulle caratteristiche strutturali delle irregolarità recuperate attraverso la procedura *ex art. 9-bis*, ma esprimerebbe semplicemente un criterio di economia che induce a non ripetere una prescrizione già ampiamente sancita nel contesto della disciplina relativa a ciascuna tipologia di definizione. In buona sostanza, la sentenza in rassegna sembra prendere atto dell'inesistenza di un principio generale che imponga l'integrale pagamento delle somme indicate come dovute, al fine di poter considerare perfezionata la definizione da "condono". Semmai, nel microsistema di cui alla legge n. 289/2002, esisterebbe una regola di segno opposto, per la quale la definizione è conquistata con il semplice pagamento della prima rata, e poco importa che tale regola non sia sancita in linea generale con una disposizione che interessi trasversalmente tutte le fattispecie, ma sia ripetuta articolo per articolo.

Non si dimentichi che la (dichiarata) finalità del condono era quella di reperire risorse finanziarie e di chiudere – non certo di aprire – contenziosi tributari, per cui lo sforzo dell'interprete dovrebbe essere diretto a conservare validità alle istanze di condono e non a cercare difetti, carenze o mancanze per vanificare la definizione dei rapporti sospesi, in quanto questo orientamento si pone in contrasto con gli obiettivi voluti dal legislatore.

CONDONO – Definizione agevolata ai sensi della legge n. 289 del 2002 – Tasse automobilistiche – Adesione del contribuente su invito del Concessionario della riscossione – Successiva pretesa dell'ufficio per l'intero – Infondatezza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 253 del 27 ottobre 2010.

La comunicazione che il Concessionario della riscossione invia al contribuente, invitandolo a prestare adesione alla definizione agevolata ai sensi della legge n.289/2002 anche per le tasse automobilistiche, pone il contribuente medesimo in una situazione di buona fede oggettiva, tutelabile ex art. 10 della legge n. 212/2000, anche con riguardo alla successiva pretesa fiscale di pagamento della tassa nella misura intera che l'ente impositore avanzi in conseguenza della ritenuta "non condonabilità" della tassa in questione. Sulla base del suddetto principio di buona fede può negarsi fondamento alla richiesta dell'ufficio di pagamento della differenza tra la somma originariamente iscritta a

ruolo e quella versata dal contribuente dopo l'adesione alla definizione agevolata¹.

Nota redazionale

¹ Per altre applicazioni del principio di buona fede, vedi Cass. n. 14812 e n. 16320 del 2010, n. 726 e n. 1781 del 2008

CONDONO – Definizione dei carichi di ruolo pregressi – Tasse automobilistiche iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate – Ammissibilità.

IDEM – Definizione di carichi dei ruoli pregressi – Tasse automobilistiche – Provvedimento di diniego – Termine di decadenza – Mancata previsione normativa – Inapplicabilità della decadenza – Prescrizione triennale – Applicabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XI (Presidente: Di Molfetta – Relatore: Savino). Sent. n. 82 del 21 aprile 2010.

È legittima la definizione dei carichi di ruoli pregressi (art. 12 della legge n. 289 del 2002) anche in relazione alle tasse automobilistiche se l'iscrizione a ruolo sia stata disposta dall'Agenzia delle entrate.

Con riguardo agli oneri di informazione che l'art. 5 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente) pone a carico dell'Amministrazione finanziaria, deve ritenersi illegittimo il provvedimento di diniego della definizione dei carichi a ruolo pregressi che sia stato notificato oltre il termine (di decadenza) previsto in via generale per l'emissione di un avviso di accertamento e, nella specifica materia delle tasse automobilistiche, oltre il termine triennale di prescrizione previsto dal d.l. n. 953 del 1982.

CONDONO – Legge n. 289/2002, art. 16 – Definizione agevolata – Fase della riscossione – Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 199 del 25 maggio 2010.

Nella fase della riscossione conseguente alla definitività dell'atto impositivo (avviso di accertamento) non è ammessa la definizione agevolata della controversia ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002; né l'impugnazione della cartella di pagamento, che è atto del procedimento di riscossione, può configurare una lite pendente nel senso di cui al suddetto art. 16.

CONDONO – Per imposte non condonabili – Provvedimento di inammissibilità o di diniego – Necessità – Mancata emissione – Efficacia della definizione agevolata – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV (Presidente: Seccia – Relatore: Epicoco). Sent. n. 87 del 10 maggio 2010.

Definiti i carichi di ruolo pregressi con le modalità di cui all'art. 12 della legge n. 289 del 2002, allorché l'ufficio rilevi l'inammissibilità della definizione, perché avente ad oggetto "imposte non condonabili", dev'essere emesso un formale provvedimento di inammissibilità e/o diniego della definizione, in difetto del quale l'intervenuta definizione resta efficace.

CONDONO – Art. 2 quinquies del d.l. n. 564/1994, convertito nella legge n. 656/1994 – Somme comunque dovute in pendenza di giudizio, ai sensi del comma 6 – Obbligo di pagamento – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – Relatore: Sepe). Sent. n. 87, parte II, del 14 giugno 2011.

In tema di condono per la definizione delle liti fiscali pendenti, previsto dall'art. 2 quinquies del d.l. n. 564 del 30 settembre 1994, convertito nella legge n. 656/1994, in forza del disposto del comma 6, secondo il quale "restano comunque dovute le somme il cui pagamento è previsto dalle vigenti disposizioni di legge in ipotesi di pendenza di giudizio, anche se non ancora iscritte a ruolo o liquidate", non è sufficiente corrispondere la somma stabilita al comma 1, ma occorre anche versare quanto previsto dalle specifiche disposizioni vigenti – nella specie, in materia di imposte sul reddito dall'art. 15 del d.p.r. n. 602/1973 (ratione temporis) – in relazione allo stadio processuale della controversia pendente.



DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Interpretazione del giudice nazionale del diritto interno conforme alla normativa comunitaria – Necessità – Direttiva comunitaria – Incondizionata e sufficientemente precisa – Immediata applicabilità – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 84, parte II, del 7 giugno 2010.

Il giudice nazionale, ai sensi dell'art. 189 del Trattato Cee, deve interpretare il diritto interno, quanto più possibile, alla luce della lettera e dello scopo della direttiva comunitaria, al fine di conseguire il risultato previsto da tale direttiva. In particolare, se la direttiva è incondizionata e sufficientemente precisa ed è scaduto il termine per l'adeguamento, i singoli hanno titolarità a farla valere nei confronti dello Stato di appartenenza davanti ai giudici nazionali, eccettuando la non attuazione interna, ovvero il non corretto recepimento ed anche l'apparente o imperfetta attuazione.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Art. 7 legge n. 212/00 – Chiarezza, motivazione e responsabile del procedimento – Applicabilità agli atti dell'Agente della riscossione – Sussistenza – Mancato inserimento delle indicazioni ivi previste – Annullabilità dell'atto – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 14, parte II, del 1° marzo 2010.

L'avviso di intimazione di pagamento, incidendo in modo diretto e immediato sui diritti patrimoniali del contribuente, rientra nell'ambito di applicazione dello Statuto del contribuente e non può, quindi, sottrarsi alle correlative regole concernenti la chiarezza e motivazione degli atti sia dell'Amministrazione finanziaria che del concessionario della ri-

scossione. Ne consegue che la mancanza dell'indicazione del responsabile del procedimento nell'avviso di intimazione di pagamento, pur se non sanzionata espressamente dalla norma con la nullità dell'atto, stante la necessità di una norma che preveda esplicitamente tale sanzione, deve essere sanzionata con la minore sanzione dell'annullabilità per violazione di legge (art. 7, comma 2, legge n. 212/2000).

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE - Statuto del contribuente – Art. 10 della legge n. 212/2000 – Principi di collaborazione e buona fede – Ambito di applicazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese - Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 126 del 26 marzo 2010.

È illegittimo perché emesso in violazione dei principi fondamentali dello Statuto del contribuente di collaborazione e buona fede, il provvedimento che mini l'attendibilità dei precedenti provvedimenti emessi e sulla base dei quali si è formato il legittimo affidamento circa il comportamento dell'Amministrazione finanziaria favorevole al contribuente. (Nella specie l'Amministrazione finanziaria, dopo aver disposto lo sgravio, ha emesso un provvedimento di revoca dello stesso).

Nota dei dott.ri Paolo Ammirati e Nico De Santis¹

Il principio di buona fede e la tutela dell'affidamento

1. La sentenza in commento si pone come paradigma della correlazione tra il procedimento amministrativo ed il processo tributario, in una prospettiva di applicazione trasversale dei principi di buona fede e collaborazione, suggeriti dall'art. 10 della legge n. 212 del 27 luglio 2000, Statuto dei diritti del contribuente, ma già presenti nel nostro ordinamento giuridico².

Orbene, al fine di consentire un'accurata disamina dell'*iter* processuale e procedimentale che ha portato alla sentenza in epigrafe, appare opportuno

¹ Sebbene questo studio sia frutto del lavoro comune dei due Autori, i paragrafi 1 e 3 sono da attribuire al dott. Nico De Santis; i paragrafi 2 e 4 sono da attribuire alla dott. Paolo Ammirati.

² A. URICCHIO, *Statuto dei diritti del contribuente*, estratto da Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, UTET 2008.

esaminare brevemente la vicenda fattuale che, nel caso di specie, ha permesso ai giudici di dirimere la controversia sulla base del principio del legittimo affidamento.

La disposizione dell'articolo 10 è espressiva di principi generali, di rango costituzionale, presenti nel nostro ordinamento ancor prima della promulgazione e dell'entrata in vigore dello Statuto stesso risultando, così, applicabili anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore³.

Difatti, il "percorso" compiuto dalla contribuente (società cooperativa) e dall'Amministrazione finanziaria si estrinseca in un arco temporale di oltre vent'anni, durante i quali si sono manifestati effetti procedimentali e processuali caratterizzati dalla costante presenza della dialettica fisco-contribuente.

La cooperativa, dapprima, con due distinti ricorsi impugnava gli avvisi d'accertamento emessi dall'ufficio II.DD. di Brindisi concernenti, in particolare, le esenzioni ex art. 10 del d.p.r. n. 601 del 1973, nonché le esenzioni dirette in generale alle cooperative.

La Commissione tributaria provinciale di Brindisi accoglieva i ricorsi spiegati dalla contribuente con due distinte decisioni, avverso le quali l'ufficio impositore proponeva gravame.

In seguito la Commissione tributaria regionale, riformando le sentenze dei giudici di prime cure, confermava l'operato dell'ufficio che, a sua volta, provvedeva alla notifica della relativa cartella di pagamento. Avverso queste ultime pronunce, la contribuente proponeva ricorsi per Cassazione e nelle more presentava istanza d'esercizio di autotutela all'ufficio competente.

Si osserva che l'accoglimento dell'istanza di autotutela in pendenza di giudizio, tendenzialmente, può portare alla declaratoria di cessazione della materia del contendere, venendo meno il presupposto della lite; tuttavia nel caso di specie la dinamica degli eventi ha costretto la contribuente all'abbandono del giudizio pendente dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione.

Infatti, in seguito all'accoglimento dell'istanza di autotutela, senza riconoscimento dell'infondatezza del merito, l'ufficio, previa rinuncia agli atti della cooperativa, provvedeva ad emettere il provvedimento di sgravio conseguente all'autotutela⁴.

Logico corollario è che la contribuente, in seguito al contegno procedimentale dell'ufficio, sceglieva di depositare gli atti di rinuncia ai ricorsi dinanzi alla Suprema Corte, in virtù del riconoscimento delle proprie "ragioni" sulla scorta del provvedimento dell'ente impositore.

Difatti l'ufficio provvedeva all'emissione del provvedimento di sgravio

³ Cassazione Sent. n. 21513 del 06/10/2006.

⁴ Sul punto, Cassazione sez. V- Trib., Sent. n. 4744 del 03/03/2006.

degli importi di cui agli accertamenti impugnati; successivamente la Suprema Corte, con ordinanze, dichiarava l'estinzione dei giudizi.

La vicenda sembrava chiudersi in tal guisa. Tuttavia un provvedimento di revoca del predetto sgravio intervenuto successivamente alla rinuncia, emesso dal medesimo ufficio dopo due anni e nove mesi di accoglimento, ha dato origine ad una nuova iscrizione a ruolo delle somme sgravate nonché ad altri due gradi di giudizio.

La contribuente, infatti, impugnava la cartella di pagamento scaturente dalla predetta iscrizione a ruolo e, soccombendo in primo grado, appellava quest'ultima pronuncia trovando finalmente tutela giurisdizionale con la sentenza in commento.

A tal proposito, appare doveroso svolgere alcune considerazioni in ordine agli effetti della rinuncia agli atti del giudizio (art. 44 d.lgs. 546/92) a cui seguivano le ordinanze di estinzione dei processi della Suprema Corte.

Come noto, l'estinzione è un "arresto anticipato del processo"; ne consegue che esso non può concludersi con una pronuncia sul merito ma con un provvedimento che prenda atto dell'intervenuta rinuncia presupponendo l'accettazione della controparte al fine di conseguire un risultato giuridicamente apprezzabile in assenza di giudicato sul merito.

Sul punto si precisa che la rinuncia al ricorso differisce dalla rinuncia all'azione soprattutto sotto il profilo della proponibilità di un nuovo giudizio avente ad oggetto la medesima domanda, se non preclusa dalla decadenza o dalla prescrizione.

Tuttavia, nel caso che ci occupa, la revoca dello sgravio è intervenuta dopo due anni e nove mesi dalla rinuncia ai ricorsi; ne deriva che la contribuente non avrebbe potuto adire alcun giudice al fine di ottenere tutela sul merito della causa all'epoca pendente dinanzi alla Suprema Corte, poiché abbondantemente decorsi i termini di impugnazione.

All'uopo si osserva che nella sentenza in commento non v'è giudicato sul merito: i giudici della Ctr della Puglia formano il loro convincimento, favorevole alla contribuente, sul valore immanente dei principi ricordati nello Statuto dei diritti del Contribuente, quali la buona fede e la correttezza dell'Amministrazione finanziaria ed in modo particolare sul principio del legittimo affidamento.

La cooperativa, difatti, in considerazione dell'autotutela e della durata dello sgravio, poteva ben confidare nella non debenza del maggior imponibile accertato, con tutte le conseguenze del caso.

A ben vedere, non sembrerebbe esservi nell'operato dell'ufficio un vizio procedimentale o processuale, riprova ne sia che i giudici di prime cure avevano giustificato il provvedimento di revoca dello sgravio.

L'assurdo risiede nel comportamento non coerente dell'Amministrazione finanziaria nei confronti della contribuente, ma soprattutto non in linea con i principi costituzionali che regolano i rapporti tra Pubblica amministrazione e cittadini, confluiti per l'ordinamento giuridico tributario nelle norme statutarie.

A dieci anni di distanza dalla sua entrata in vigore lo Statuto rivive nella sentenza *de qua* quale strumento legislativo idoneo ad informare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

2. Le premesse in fatto, testé descritte, offrono un ulteriore spunto di riflessione sul merito della sentenza in epigrafe.

I giudici di seconde cure censurano il comportamento ondivago tenuto, nel caso di specie, dall'Amministrazione finanziaria. L'attenzione di quest'ultimi è focalizzata, come innanzi osservato, sulla rinuncia della cooperativa ai ricorsi per Cassazione. L'Amministrazione finanziaria, onde evitare una condanna alla spese da parte degli Ermellini, aveva subordinato l'emissione del provvedimento di sgravio all'atto di rinuncia formale ai giudizi instaurati dinanzi la Suprema Corte.

Orbene gli atti compiuti dall'ufficio – revoca del provvedimento di sgravio nell'esercizio della potestà di autotutela (nel caso di specie in *malam partem* nei confronti della contribuente), successiva iscrizione a ruolo delle somme precedentemente richieste, emissione di cartella esattoriale – sono oggetto di censura da parte dei giudici regionali, in quanto espressione di chiara violazione dei principi fondamentali previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, in particolare dall'art. 10.

Invero il comportamento dell'Amministrazione finanziaria non appare conforme al principio di buona fede, criterio generale a cui deve attenersi non solo l'Amministrazione finanziaria ma anche il contribuente. Tale principio impone uno *standard* sociale di comportamento, ispirato a regole di correttezza, lealtà e reciproca collaborazione. Questa clausola generale trova il suo fondamento primo nell'art. 2 della Costituzione ed informa l'intero sistema giuridico, soprattutto alla luce degli ultimi interventi legislativi ed orientamenti giurisprudenziali⁶. Il logico corollario di questo principio è enunciato dal brocardo *venire contra factum proprium*: espressione che intende tutelare l'affidamento incolpevole suscitato da un comportamento, nel caso in ogget-

⁵ È noto il riferimento più ampio al criterio generale della buona fede, nel diritto civile, operato sia dalla legge che dalla giurisprudenza; si vedano, ad esempio, gli artt. 1175, 1337 e 1375 del Codice Civile, il d.lgs. del 6 settembre 2005, n. 206 (Codice del consumo). In giurisprudenza si ricordi, a titolo esemplificativo, il dibattito, risolto nel 2007 dalla Suprema Corte a

to contrario a buona fede, che ingenera legittime aspettative degne di tutela⁶ e dalla cui violazione ne deriva un danno⁷.

Le disposizioni contenute nell'art. 10 dello Statuto sono ispirate a tali principi e, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità⁸, a quelli sanciti dagli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, espressamente richiamati nell'articolo 1 del medesimo Statuto. Detti principi, immanenti in tutti i rapporti di diritto pubblico, rappresentano uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, delimitandone l'attività legislativa e amministrativa.

Lo Statuto richiama espressamente l'art. 97 della Costituzione che, com'è noto, sancisce i principi di buon andamento e di imparzialità della Pubblica amministrazione.

Sotto il primo profilo, occorre rilevare come la garanzia del buon andamento dell'Amministrazione finanziaria è essa stessa espressione di un comportamento conforme a buona fede⁹ e si esprime in un dovere di collaborazione e solidarietà, delle quali sono manifestazioni non trascurabili il rispetto e la fiducia dei cittadini e la lealtà dell'agire¹⁰. Tale dovere impone al soggetto pubblico una conformità di comportamento rispetto ad un altro precedentemente assunto¹¹.

Il secondo profilo dà rilievo al dovere della Pubblica amministrazione di non discriminare "la posizione dei soggetti coinvolti nella sua azione nel perseguimento degli interessi affidati alla sua cura"¹². In conformità a tale princi-

Sezioni Unite, intorno alla tutela dell'investitore: Cass. Sez. Unite Civili del 19 dicembre 2007, n. 26725.

⁶ E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, Rassegna Tributaria n.2/2002; E. DELLA VALLE, *Il principio della buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n.4/2003.

⁷ Per maggiori approfondimenti sulla responsabilità dell'Amministrazione a seguito di una violazione dei principi della buona fede e della tutela dell'affidamento del contribuente si veda, E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, op. cit.; COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, Riv. Dir. Trib., 2001; S.CAPOLUPO, *Riforma fiscale: tutela dell'affidamento e della buona fede*, Il Fisco, n.47/2002; I. CATALANO, *La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria derivante da attività illecita dannosa*, Rassegna Tributaria, 01/2010;

⁸ *Ex multis* Cassazione Sentt. n. 10982 del 13/05/2009, n. 18218 del 29/08/2007, n. 21513 del 06/10/2006, n. 7080 del 14/04/2004, n. 17576 del 10/12/2002.

⁹ F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, Bollettino Tributario 1986 pag. 947 e seg.

¹⁰ G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, Rassegna Tributaria, n. 5/2001.

¹¹ F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, op. cit.

¹² E.CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè editore, 2006.

pio l'appellante aveva esplicitamente osservato come, per altre cooperative versanti in analoghe situazioni, l'Amministrazione finanziaria avesse concesso lo sgravio dalla pretesa richiesta. Tale assunto può risultare idoneo a rafforzare il convincimento della contribuente in ordine alla definitività del provvedimento di sgravio adottato dall'ufficio.

Nella sentenza in commento, dunque, il *revirement* dell'Amministrazione finanziaria ha di fatto minato il rapporto di collaborazione e buona fede¹³ con la contribuente, tradendo, così, lo stato di affidamento¹⁴ creatosi nella stessa. Affidamento generatosi a seguito di una conformità del comportamento della cooperativa a specifiche indicazioni ricevute dall'ufficio, nel caso di specie l'esplicita richiesta di rinuncia ai ricorsi in Cassazione per l'emissione dello sgravio.

Pertanto, a seguito delle accurate indicazioni fornite dall'ufficio, non poteva non essersi ingenerato nella contribuente il generale convincimento circa un comportamento coerente dell'Amministrazione in relazione ai precisi impegni assunti.

A tali considerazioni si aggiunga, inoltre, il considerevole lasso di tempo intercorso tra il provvedimento di sgravio e la successiva notifica della cartella esattoriale, che ha legittimamente contribuito a creare nella cooperativa uno stato psicologico di fiducia ed affidamento in relazione ad una risoluzione favorevole alla stessa riguardo la controversia in oggetto. L'intervallo di tempo frapposto tra la prima interpretazione ed il successivo "ripensamento" è, indubbiamente, uno degli elementi che ha reso tale situazione meritevole di tutela da parte dei giudici.

In relazione alla legittimità o meno di provvedimenti d'imposizione fondati su *revirement* interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, adottati nei confronti di singoli contribuenti che in buona fede si sono attenuti ad interpretazioni ed indicazioni fornite da quest'ultima, la sentenza che qui si commenta si pone sulla scia di quell'orientamento giurisprudenziale¹⁵, ormai con-

¹³ Per una più approfondita trattazione dei suddetti principi, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008; COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 2005; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, il Fisco, n. 01/2006; A. BUSCEMA, *Analisi e prospettive dei principi di buona fede e collaborazione nel rapporto d'imposta*, il Fisco, n. 14/2005.

¹⁴ Per maggiori approfondimenti, A. MARCHESELLI, *Affidamento nel diritto tributario*, Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, UTET 2008.

¹⁵ Cassazione Sentt. n. 18218 del 29/08/2007, n. 21513 del 06/10/2006, n. 17576 del 10/12/2002.

solidato, che sancisce, in tali casi, il diritto di ottenere l'annullamento integrale della pretesa tributaria, ampliando, di fatto, la portata normativa dell'art. 10 dello Statuto, in cui si prevede la sola disapplicazione di sanzioni ed interessi moratori nei casi di cambiamento di orientamento dell'Amministrazione finanziaria.

È di palmare evidenza, quindi, l'elevato grado di tutela dell'affidamento riconosciuto al contribuente che versa in tali specifiche situazioni, in quanto "l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è un elemento essenziale dello Stato di diritto"¹⁶.

Anche i giudici pugliesi, dunque, pongono l'accento su questi fondamentali principi cui si ispira il nostro ordinamento, precisando che gli stessi costituiscono l'essenza dei rapporti che devono intercorrere in uno stato di diritto tra Amministrazione finanziaria e contribuente e che non possono essere scalati da provvedimenti che ne minino l'attendibilità.

3. In conclusione appare pienamente condivisibile l'interpretazione fornita dai giudici della Ctr Puglia, poiché in assenza dell'applicazione effettuata dagli stessi del principio dell'affidamento, il contegno dell'ufficio avrebbe dato vita ad un "mostro giuridico".

Infatti, come innanzi descritto, la correttezza formale del procedimento tributario avrebbe potuto produrre effetti incontrovertibili nella sfera giuridica della contribuente; appare comunque doveroso evidenziare che l'Amministrazione finanziaria ha agito, sul piano procedimentale, in assoluta armonia con le norme che regolano la fase amministrativa della controversia.

Pertanto, proprio in tal senso, la funzione garantista¹⁷ dello Statuto interviene a riequilibrare, nella vicenda proposta, una posizione di subordinazione della contribuente nei confronti dell'ufficio: ne consegue che le norme statutarie ed i principi in esse contenuti, proprio in virtù della loro superiorità assiologica, debbano fungere, come autorevolmente sostenuto, da "bussola dei giudici"¹⁸.

4. A conferma di tale impostazione, inoltre, si sottolinea come il principio della buona fede e la tutela del legittimo affidamento siano parti integranti dell'ordinamento comunitario, come più volte rilevato dalla Corte di giustizia

¹⁶ Corte Costituzionale Sent. n. 416 del 04/11/1999.

¹⁷ Si pensi, ad esempio, all'introduzione intervenuta con lo Statuto, del divieto di retroattività delle norme a contenuto impositivo, del diritto di interpello, dell'obbligo di allegazione degli atti richiamati nella motivazione, etc. ed al rafforzamento di garanzie previste da altre disposizioni, come l'obbligo di motivazione degli atti tributari.

¹⁸ E. DE MITA, *Diritto e Pratica Tributaria* n. 05/2005.

delle comunità europee¹⁹; detti principi, infatti, sono stati valorizzati, in diverse pronunce, dai i giudici comunitari²⁰.

La sentenza in epigrafe dimostra, quindi, come le norme contenute nello Statuto, a dieci anni esatti dalla loro promulgazione, forniscano una “linea guida”²¹ conforme ai dettami costituzionali, sia per il contribuente che per l’Amministrazione finanziaria, nell’interpretazione ed applicazione delle innumerevoli disposizioni tributarie²² di diritto interno e di diritto comunitario ed in conformità alle interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000 – Termine per la emissione dell’avviso di accertamento – Abbreviazione – Motivazioni – Indicazione nell’avviso di accertamento – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese).
Sent. n. 188 del 7 maggio 2010.

La contrazione del termine previsto dallo Statuto del contribuente per la emissione dell’avviso di accertamento in seguito a processo verba-

¹⁹ *Ex multis*, Corte di Giustizia C.E., Sent. 26 aprile 2005, causa C-376/02, «Goed Wonen», punto 32; Corte di Giustizia CE, Sent. 14 settembre 2006, cause riunite C-181/04 e C-183/04, «Elmek», punti da 31 a 36.

²⁰ Sul punto si veda in una prospettiva più ampia, a titolo esemplificativo, Corte di Giustizia C.E., Sent. del 6 luglio 2006, n. 439, procedimenti riuniti C-439/04 e C-440/04, in cui si affronta il problema del diritto alla detrazione Iva del soggetto passivo, in buona fede, nell’ambito delle frodi Iva. Per approfondimenti, P. CENTORE, *L’evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n.10/2006; M.CARDILLO, *Tutela della buona fede e dell’affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni “carosello”*, Rassegna Tributaria, n.1/2008.

²¹ In tal senso, Cassazione Sent. n. 2221 del 31 gennaio 2011. La Suprema Corte precisa che le norme della l. 212/2000, emanate in attuazione degli art. 3, 23, 53 e 97 Cost. ed espressione di principi già immanenti nell’ordinamento, “costituiscono criteri guida per il giudice nell’interpretazione delle norme tributarie”. La Suprema Corte osserva, altresì, che le norme dello Statuto “non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse”. Per un commento alla sentenza, M. BEGHIN, *L’interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, Corriere Tributario n.12/2011; E. DE MITA, *La Cassazione ridimensiona lo Statuto*, Il Sole 24 ore del 24/04/2011.

²² G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente e i vincoli al legislatore*, il Fisco n. 46/2008.

le, lungi dal rappresentare solo una mera abbreviazione temporale del procedimento, realizza la violazione della norma sul contraddittorio, contenuta nell'art. 111 della Carta costituzionale, posto che non consente al contribuente, fuori dei casi di "particolare e motivata urgenza", costituenti ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, i parametri di riferimento per il superamento della prescrizione normativa e che devono essere espressamente evidenziati nell'avviso di accertamento, di presentare osservazioni e richieste in funzione della tutela giuridica del contraddittorio.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Processo – Efficacia del giudicato – Nuovo giudizio sul medesimo oggetto – Preclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Panico). Sent. n. 2 del 25 gennaio 2010.

In materia di principi generali dell'ordinamento, il canone di certezza delle situazioni giuridiche, del quale è espressione la norma dell'art. 2909 cod. civ., riconosciuto al giudicato sostanziale, trova compiuta espressione nel principio del "ne bis in idem" che vieta al giudice, anche tributario, successivamente adito, di riesaminare le medesime questioni già oggetto di una sentenza intervenuta in un altro processo e passata in cosa giudicata, impedendo così il formarsi di giudicati contrastanti.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Richiesta di annullamento in autotutela – Provvedimento di diniego – Impugnazione – Cognizione del giudice – Oggetto e limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese). Sent. n. 11 del 14 gennaio 2011.

In tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, la cognizione del giudice deve arrestarsi al solo esame della legittimità (anche sotto il profilo della motivazione) del provvedimento emesso dall'ufficio, restando invece preclusa ogni riconsiderazione sulla fondatezza della

pretesa avanzata dal contribuente, sicché travalica detto limite la decisione del giudice tributario che decida su detta pretesa, invece che limitarsi ad individuare il punto o il profilo dell'istanza del contribuente che avrebbe imposto una argomentata motivazione del provvedimento di diniego.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Debito d'imposta del *de cuius* – Trasmissibilità agli eredi rinuncianti – Esclusione – Possibilità di revoca della rinuncia – Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Cataldo). Sent. n. 54 del 15 aprile 2011.

*La rinuncia all'eredità (artt. 519-521 c.c.) è immediatamente produttiva dei suoi effetti giuridici. Agli eredi che abbiamo rinunciato, pertanto, non si trasmette il debito tributario del *de cuius*, a nulla rilevando che la rinuncia sia revocabile (art. 525 c.c.) entro il termine per l'accettazione dell'eredità.*

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni per la violazione di leggi tributarie – Inapplicabilità – Crisi finanziaria del contribuente – Causa di forza maggiore – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 352 del 23 luglio 2010.

Ricorre un'ipotesi di “causa di forza maggiore” – idonea ad escludere la punibilità di colui che si sia reso autore di una violazione di norme tributarie e, conseguentemente, l'applicabilità delle corrispondenti sanzioni – nel caso in cui il contribuente sia venuto meno al pagamento delle imposte dovute per la sopravvenuta “crisi finanziaria”. (Fattispecie in cui il contribuente, esercente un'impresa manifatturiera aveva perduto il suo unico cliente, che a sua volta aveva perduto tutta la sua clientela a causa della crisi mondiale del settore tessile).

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Istanza cautelare – Art. 22 del d.lgs. n. 472/97 – Applicabilità alle sole sanzioni – Verifica dei presupposti del “fumus boni iuris” e del “periculum in mora” – Onere della prova – Incombe in capo all’Amministrazione – Verbale della Guardia di finanza e sproporzione tra patrimonio del contribuente e pretesa – Insufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Marcuccio). Sent. n. 209 del 18 maggio 2010.

In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, per la concessione, ai sensi dell’art. 22 del d. lgs. n. 472/1997, di misure cautelari, è necessario che ricorrano i presupposti del “fumus boni iuris” e del “periculum in mora”. Il primo di detti presupposti non può esser tratto da un processo verbale della G.d.f. che nemmeno costituisce elemento di prova del credito tributario, essendo invece necessaria la “quasi certezza” del credito stesso. Per il presupposto del “periculum” occorre che l’ufficio dia prova del fondato timore che il contribuente disperda il proprio patrimonio, non essendo invece sufficiente la mera sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l’ammontare della pretesa creditoria in questione¹.

Nota redazionale

¹ Come già l’art. 26 della legge n. 4 del 1929 (“In base al processo verbale di constatazione della violazione di una norma ... e quando vi sia pericolo nel ritardo ...”), l’art. 22 cit. dispone che “in base all’atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica l’ufficio può chiedere” le indicate misure cautelari.

Se anche non si volesse ritenere che i suddetti atti, a mezzo dei quali viene formalizzata la pretesa sanzionatoria, costituiscano, in ragione della loro natura, il fondamento sufficiente *ex lege* alla richiesta e alla concessione della misura perché idonei a superare ogni altra dimostrazione del requisito del *fumus boni iuris* – e comunque al di là di una “quasi-certezza” (?) del credito richiesta dai giudici salentini – sembra difficile dubitare, salvo che si voglia azzerare il disposto della norma di legge, che, in ogni caso, quel *fumus* dovrebbe esser tratto non da altro se non da quegli stessi atti unilaterali dell’Amministrazione finanziaria, dal loro contenuto accertativo e/o dalla loro motivazione. Qui, nella materia di che trattasi, sembra sottratto al giudice ogni apprezzamento circa la ragione di credito atteso che quegli atti verosimilmente integrano essi stessi (pur senza scomodare la vecchia presunzione di legittimità) quella prova del *fumus boni iuris* che d’ordinario è richiesta (v. art. 671 c.p.c.) al creditore privato – peraltro anche soltanto in termini di una “parvenza di diritto” (in termini anche soltanto di verosimiglianza, non

manifesta infondatezza della pretesa, “probabile esistenza del credito” in Cass. n. 2248/1998); “non irragionevolezza della pretesa tributaria” in Cass. n. 4567/2004, dunque molto al di qua della “quasi-cerchezza”, ed ancorché il credito non sia liquido, sia sottoposto a condizione o a termine, sia litigioso, sia futuro.

Quella esposta è soltanto l’opinione di chi scrive sicché ci si può attenere in ogni caso alla massima ufficiale tratta dalla sentenza Cass. n. 1838 del 2010 nella quale si legge che “*Il sequestro conservativo, secondo l’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 22 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, può essere richiesto ed autorizzato, a garanzia non solo delle sanzioni irrogate al contribuente ma anche dei debiti d’imposta, ... oltretutto in base al provvedimento d’irrogazione della sanzione o all’atto di contestazione, anche sulla sola base del processo verbale di constatazione che precede il momento sanzionatorio, richiedendo come esclusivi requisiti per la sua adozione il “fumus boni iuris” e il “periculum in mora” relativi ad un debito maturato, a titolo di tributo o di sanzione, nei confronti del fisco*”.

Quanto all’altro requisito, l’art. 22 ripete la formula, tra l’altro, dell’art. 671 c.p.c. per l’analoga misura del sequestro conservativo. Ebbene la giurisprudenza consolidata (da Cass. n. 3198 del 1959 a Cass. n.), è nel senso che il *periculum* “*può essere desunto sia da elementi oggettivi, concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto all’entità del credito, sia da elementi soggettivi, rappresentati dal comportamento del debitore il quale lasci fondatamente presumere che, al fine di sottrarsi all’adempimento, ponga in essere atti dispositivi, idonei a provocare l’eventuale depauperamento del suo patrimonio*”.

Il “sia...sia” è nel senso che il suddetto presupposto possa essere tratto dagli elementi oggettivo o anche soltanto dagli elementi soggettivi.

Sicché davvero sembra che alla creditrice Amministrazione finanziaria sia stato richiesto ben più – e ben oltre il dettato della legge n. 472/97 – di quanto secondo la legge processuale ordinaria si pretende dal creditore privato. Né può essere ignorato – ciò che qui preme ricordare – il concetto di unità della giurisprudenza che, in relazione a condizioni o requisiti o presupposti concettualmente identici, governa i diversi settori dell’ordinamento sicché l’elaborazione civilistica in tema, ad esempio, di *periculum in mora* non può essere ignorata allorché il medesimo requisito debba essere vagliato – per di più in relazione al medesimo istituto (ad esempio, il sequestro conservativo – nel capo del diritto tributario. Lo stesso vale, per restare in tema di misure cautelari, per il requisito o condizione o presupposto del danno o pregiudizio grave e/o imminente e irreparabile presente nei vari ordinamenti processuali (art.700 c.p.c., art. 21 della legge n.1034 del 1971 per il contenzioso amministrativo e nell’art. 47 del d.lgs. n. 546/92 per il contenzioso tributario) onde nessuna “inventiva” può ritenersi consentita, sul punto, ai vari giudici.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Sequestro conservativo – Art. 22 del d.lgs. n. 472/97 – Fondato timore di perdita della garanzia del credito – Necessità – Indici di solvibilità – Non costituiscono valido presupposto.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 326 del 21 giugno 2010.

Non sussistono le condizioni per disporre il sequestro conservativo previsto in materia di sanzioni tributarie qualora non venga fornita la prova del “fondato timore di perdere la garanzia del credito” basata su elementi sintomatici di un pericolo reale, non essendo a tal fine sufficienti apprezzamenti fondati sugli indici di solvibilità e di indebitamento del contribuente, senza indicare in concreto i beni oggetto della misura, né precisare i comportamenti dai quali possa derivare la perdita della garanzia del credito.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Ritardati od omessi versamenti diretti – Irrogazione – Preventiva comunicazione al contribuente – Necessità – Esclusione – Iscrizione a ruolo – Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 90, parte II, del 24 settembre 2010.

La sanzione per il ritardato o l'omesso versamento diretto, prevista dall'art. 13 del d. lgs. n. 471/97 è stabilita in misura fissa, pari al 30% delle somme non versate o tardivamente versate e, dunque, sottratta ad ogni potere valutativo dell'ufficio in ordine al quantum. Ne deriva che è legittimamente iscritta a ruolo sulla base del solo rilievo del fatto oggettivo dell'omissione o del ritardo nel versamento, senza necessità che al contribuente sia inviata una comunicazione preventiva.

Il federalismo “matrioska”: prime considerazioni dopo l’adozione del decreto sul federalismo municipale¹

PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO

Preside della II Facoltà di Giurisprudenza di Bari, sede di Taranto
Ordinario di Diritto Tributario nell’Università Aldo Moro di Bari

1. Matrioška (in lingua russa матрёшка) è il termine con cui si definisce una bambola di legno, leggermente ovulare, raffigurante una contadina russa dal costume multicolore, che all’interno ne contiene tante altre identiche di dimensioni via via più piccole. Analizzando l’insieme delle disposizioni in materia di federalismo fiscale si trae l’impressione di trovarsi dinanzi al caratteristico insieme di bambole russe di diverse dimensioni, ognuna delle quali contenente una di formato più ridotto.

Gli artt. 117 e 119 della Costituzione, la legge delega n. 42 del 2009, i numerosi decreti legislativi attuativi emanati e in corso di emanazione, le disposizioni contenute nei regolamenti governativi delegati o che dovranno essere adottati in forza delle disposizioni della delega e dei decreti legislativi, le leggi regionali e i regolamenti degli enti territoriali ricordano proprio le matrioske simbolo della Russia. Il rischio è che, aprendo una bambolina dietro l’altra, non resti che prendere atto di un pezzo così piccolo da non essere nemmeno visibile.

La preoccupazione è che, ancora dopo tante norme, il federalismo fiscale continui a rappresentare una “pagina bianca della nostra storia repubblicana che attende ancora di essere scritta”, così come avvertito dalla relazione illustrativa alla legge delega n. 42/2009.

Procedendo con ordine, non può sfuggire come la definizione delle regole fondanti della riforma in senso federale sia avvenuta attraverso la tecnica del continuo rinvio a successive disposizioni di rango primario le quali, a loro

¹ Relazione presentata in occasione del convegno nazionale del 31 marzo 2011, destinata alla pubblicazione sulla *Rivista dei tributi locali*.

volta, rinviando ancora ad altre norme di natura secondaria. Nella sequenza di rinvii le regole tendono a evaporare e soprattutto tendono a perdere di vista gli obiettivi che informano i modelli di federalismo fiscale²: valorizzazione dei principi di autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali (Regioni, Province, Comuni), modifica dei criteri di riparto del carico fiscale attraverso l'utilizzo sul territorio del gettito dei tributi insistenti sulla ricchezza ivi prodotta, l'assunzione di modelli di responsabilizzazione finanziaria in forza dei quali il potere di spesa resta collegato a quello di entrata³.

L'impressione che si trae dal federalismo "matrioska" è che il legislatore rinunci a coltivare i principi di autonomia finanziaria (soprattutto impositiva) degli enti territoriali per orientare la riforma su obiettivi minimi di contenimento della spesa pubblica e di riallocazione delle risorse lungo l'asse Nord – Sud (in senso premiale per le aree settentrionali e punitivo per quelle meridionali). Conferma deve trarsi anche dall'intervento del senatore Massimo Garavaglia, il quale ha illustrato le esigenze di natura finanziaria che impongono la riduzione della spesa pubblica locale attraverso strumenti di determinazione parametrica delle risorse statali suscettibili di essere trasferite (costi standard) nonché attraverso vincoli e sanzioni per le amministrazioni locali incapaci e inefficienti.

In questo senso anche i relatori della legge delega, secondo i quali si sta acquistando la "consapevolezza che il federalismo fiscale costituisca anzitutto una riforma indispensabile per combattere l'inefficienza delle amministrazioni pubbliche". Affiora peraltro l'idea che attraverso il federalismo fiscale

² La *Relazione finale* della Commissione di studio per il decentramento fiscale presieduta dal prof. F. GALLO, evidenziava che "il più delle volte si parla di federalismo in termini molto astratti e un po' ermetici. A volte viene definito come qualcosa di più del decentramento fiscale senza però fissarne le caratteristiche. A volte lo si connota con *slogan* banali, senza approfondimenti o con proposte che, nella sostanza, poco o niente hanno a che fare con il decentramento. Altre volte lo si limita all'ordinamento comunale o, al contrario, a quello regionale e lo identifica, oltre il dettato costituzionale, con i sistemi fiscali propri degli assetti confederali o dell'unione di Stati fino ad invertire il flusso delle entrate nella direzione Regioni-Stato anziché Stato-Regioni". In dottrina, si veda F. GALLO, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in *Rass. trib.*, 1995, pag. 275 ss., e *Per un progetto di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1995, pag. 1835 ss.

³ Cfr. A. GIOVANARDI, voce *Federalismo fiscale* in *Enc. giur. Treccani* (aggiornamento), in corso di pubblicazione, secondo cui "le soluzioni federalistiche ambiscono innanzitutto a giungere alla realizzazione dei principi di autonomia – libertà – responsabilità i quali, esigendo che il potere impositivo risulti collegato al potere di spesa, così da ridurre al minimo le negoziazioni tra enti responsabili della provvista ed enti responsabili della spesa, consentono la differenziazione delle politiche pubbliche in ragione delle esigenze del territorio".

si possano contrastare i fenomeni di spreco che hanno caratterizzato soprattutto le pubbliche amministrazioni di alcune aree del paese (in particolare quelle meridionali)⁴. In questa prospettiva, con riguardo al finanziamento della spesa per prestazioni essenziali (art. 117, Cost. lett. m) viene individuato il parametro del costo standard, inteso come l'indicatore a cui comparare e valutare l'azione pubblica in luogo del criterio della spesa storica, largamente adoperato in passato per impedire la formazione di disavanzi destinati ad essere coperti dalla fiscalità generale.

L'impressione qui rappresentata è peraltro largamente condivisa dalla dottrina. In un recente scritto il professore BENIAMINO CARAVITA⁵ sottolinea come due "sembrano i fondamentali obiettivi del macchinario che si sta costruendo sulla base del percorso della legge 42/2009. Sono, tali obiettivi, ormai nascosti dietro impalcature complicate e si rischia continuamente di perderli di vista rincorrendo procedure e concetti che si inseguono e si sovrappongono in una superfetazione ormai pericolosamente barocca. Si tratta, in realtà, in primo luogo di attuare una parziale redistribuzione delle risorse, riducendo il complessivo sbilancio delle risorse a favore del Sud. Dietro tutto il meccanismo del federalismo fiscale, dunque, un primo obiettivo – esplicitato da una parte della politica, temuto da altri settori – è quello di riequilibrare la distribuzione delle risorse sull'asse Nord-Sud. In secondo luogo, l'altro vero, grande obiettivo è quello di introdurre meccanismi di responsabilizzazione della spesa legati non tanto, in realtà, a principi di *accountability*, quanto all'esigenza di mantenersi dentro il quadro delle compatibilità comunitarie assunto per immutato e indiscutibile, garantito dal Ministro dell'economia e finanze, all'interno di quei meccanismi di rafforzamento della sua posizione nel governo che vanno al di là delle vicende contingenti di questo governo".

Lamenta sul punto l'Autore che quello attuato dalla delega e dai decreti attuativi "non è federalismo, e tanto meno è federalismo fiscale" ma molto più

⁴ Su tale convinzione, cfr. P. FALASCA - C. LOTTIERI, *Come il federalismo fiscale può salvare il Mezzogiorno*, Catanzaro, 2008, pag. 110, secondo i quali "trasferire risorse - magari in modo incondizionato - alle giurisdizioni più povere si traduce inevitabilmente in un incentivo all'inefficienza per chi governa sul territorio, distorce le scelte degli individui e di fatto mina quei diritti di proprietà che sono condizione fondamentale di un ordine retto dal diritto e anche di una società che voglia crescere". Osserva anche L. ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, ibidem, pag. 233. che negli ultimi anni il residuo fiscale del Nord (la differenza tra quanto si paga in imposte e quanto ritorna in forma di spesa pubblica) sia aumentato mentre la produttività del Sud, nonostante il maggiore trasferimento, sia diminuito.

⁵ *Federalismo, federalismi europei, federalismo fiscale*, intervento al Convegno tenuto a Palermo il 4 e 5 marzo 2011 sul tema "Riforma della contabilità pubblica, avvio del federalismo fiscale e adeguamenti organizzativi" pubblicato sulla rivista *Federalismi.it*, n. 9/2011.

realisticamente, “una operazione (di per sé non semplice) di adeguamento sussidiario della distribuzione delle funzioni all’interno dell’Italia (operazione che è congruente con quello che accade negli altri stati comunitari), accompagnata da processi di redistribuzione delle risorse e dalla volontà di introdurre strumenti più importanti di controllo della spesa pubblica”.

Il giudizio espresso, sebbene impietoso, appare pienamente condivisibile, risultando la riforma del federalismo fiscale del tutto deludente anche e soprattutto perché non sembra esaltare e garantire proprio l’autonomia di entrata e la certezza di risorse proprie e trasferite che costituiscono i necessari postulati dell’autonomia finanziaria degli enti territoriali (come riconosceva il vecchio art. 54 della legge 142 del 1990). Il vortice di deleghe e di rinvii che caratterizza la legge 42/2009 e i decreti attuativi spinge nel fondo tali principi, lasciando venire a galla le esigenze di riordino delle finanze pubbliche che forse meglio avrebbero potuto essere perseguite attraverso strumenti di controllo della spesa pubblica. D’altronde non può passare inosservata la circostanza che gli sprechi e le inefficienze riguardano tanto il governo statale che quello locale e che l’assioma spesa statale uguale spesa virtuosa, spesa locale uguale spesa inefficiente è tutto da dimostrare. L’esperienza della democrazia del deficit (negli anni ’70 e ’80 il debito pubblico è esploso arrivando ben presto ad essere il terzo debito pubblico del mondo) coincide, infatti, con la massima centralizzazione del sistema finanziario pubblico e con la quasi completa soppressione dell’autonomia impositiva degli enti locali⁶.

Allo stesso tempo, inaccettabile è l’assioma spesa locale meridionale uguale spesa inefficiente e inquinata da corruzione e clientele e spesa locale settentrionale uguale spesa efficiente e pulita. Pur non potendo escludere fenomeni di inquinamento mafioso e criminale in tante aree del Paese (non solo meridionali), è indubbio che la qualità di servizi pubblici dipende da molteplici fattori, tra i quali vanno certamente annoverati la qualità della classe politica, la competenza del personale della pubblica amministrazione, la dotazione infrastrutturale, la disponibilità di risorse finanziarie, ecc.

Su un piano più generale, appare poi evidente che corruzione e inefficienze possono annidarsi tanto ai livelli di governo più vicini agli elettori quanto in quelli più lontani, a nulla rilevando l’assetto centralistico o federale (basti

⁶ Con riguardo alla riforma fiscale degli anni ’70, cfr., in dottrina, G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, pag. 104, seg.; N. d’AMATI, *Novità e continuità della riforma*, Bari, 1972; F. GALLO, *Brevi riflessioni sull’autonomia tributaria delle Regioni*, in Riv. dir. fin., 1975, 252 ss.; ID., *L’autonomia tributaria degli Enti locali*, Bologna, 1979; A. BERLIRI, *Il problema della finanza locale in relazione al progetto di legge delega per la riforma tributaria*, ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, pag. 637 ss.

pensare agli scandali di mani pulite che riguardavano in larga parte i politici del governo nazionale). Allo stesso tempo, non può nemmeno escludersi che tali fenomeni cessino di colpo nel momento in cui le risorse di cui dispongono gli enti locali sono ridotte o non sono solo quelle trasferite, non potendo il federalismo fiscale costituire di per sé la garanzia di efficienza e di buona amministrazione.

Né tantomeno gli sprechi in cui incorrono talune amministrazioni locali può costituire un alibi per ridisegnare gli assetti redistributivi delle risorse pubbliche in favore di talune aree del Paese. In particolare, secondo le proiezioni dello Svimez, sulla base della prossima riforma federale, le Regioni del Centro Sud perderebbero oltre mille milioni di euro rispetto all'attuale assetto (la Regione Puglia dovrebbe perdere circa 160 milioni di euro). Ciò in quanto, nella determinazione del costo standard, non viene fatto espressamente riferimento al contesto ambientale (ad esempio dotazione infrastrutturale di partenza) e sociale (sottosviluppo, disoccupazione), né tantomeno alla domanda di servizi o ai livelli di reddito degli utenti del servizio. È di tutta evidenza che la mancata considerazione di tali ulteriori elementi rischia di dar luogo a serie difficoltà nei bilanci delle regioni e degli enti territoriali meridionali, aggravando il divario tra aree ricche e aree deboli del Paese.

Non può quindi essere nascosta la preoccupazione che, più che restituire efficienza finanziaria ai governi locali attraverso l'assunzione di principi di responsabilizzazione, il complesso di provvedimenti adottati si limiti a introdurre tecniche di riduzione della spesa pubblica nel suo complesso e, in particolare, dei trasferimenti pubblici in favore degli enti locali delle aree più svantaggiate del Paese. Il federalismo fiscale, tanto declamato e sbandierato, finisce per atteggiarsi quindi a una manovra di bilancio nemmeno rispettosa dei principi di perequazione finanziaria di cui all'art. 119 della Costituzione.

Se così fosse, non solo sarebbe vanificato il senso della riforma in senso federale ma sarebbe palesemente violata la delega la quale stabilisce, all'art. 1, primo comma, che l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione deve avvenire attraverso la garanzia dell'autonomia di entrata e di spesa, "rispettando i principi di solidarietà e di coesione sociale"⁷. L'art. 2, secondo comma, lette-

⁷ "Il nuovo titolo V sembra orientato verso un modello di federalismo fiscale di tipo solidaristico e cooperativo, piuttosto che verso un modello marcatamente competitivo come quello statunitense, dove ciascun livello di governo è libero di istituire tributi individuando basi imponibili ed aliquote, senza dover rispettare parametri posti da fonti normative di grado superiore. Alla luce dell'art. 119 Cost., non deve tuttavia ritenersi preclusa la possibilità di differenziazioni tra i sistemi tributari locali che potrebbero determinare un certo grado di concorrenza fiscale"; F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rassegna tributaria*, 2002, 6, "modelli competitivi di questo genere - fondati

ra e), dispone, inoltre, 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 e adeguatezza”.

2. Come osservato, l'ubriacatura di norme e i continui rinvii a successive attuazioni finisce per disegnare un impianto che lascia in larga parte incompiuta la riforma e soprattutto solleva tanti interrogativi. Al riguardo è utile ricordare che, già al momento dell'approvazione della legge delega, da più parti erano stati sollevati dubbi in ordine al rispetto dell'art. 76 della Costituzione, risultando molte delle norme della stessa “in bianco”, esprimendo peraltro in modo ancora vago e generico i principi e i criteri direttivi compiuti⁸. Di fronte a una riforma così profonda dell'intero assetto istituzionale e finanziario,

sulla “prevalenza” della potestà impositiva regionale rispetto a quella statale e, quindi, sulla sussidiarietà di questa - genererebbero, infatti, gravi scompensi sociali e una sottovalutazione delle esigenze perequative, perché richiederebbe quanto meno una condizione, la mobilità dei fattori produttivi [...] che è completamente assente nella realtà del nostro Paese”. Contra AA.VV. (a cura dell'Istituto Bruno Leoni), *Tassiamoci da soli - Federalismo fiscale: la necessità d'introdurre più competizione*, Firenze, 2008; P. FALASCA, C. LOTTIERI, *Come il federalismo fiscale può salvare il Mezzogiorno*, Catanzaro, 2008; U. PATRONI GRIFFI, *Federalismo e concorrenza*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2001, 3-4, 469 e seguenti; L. PULLANO, *Un'evoluzione del Federalismo in Italia*, in, 2009, 3, 95 “molti oggi in Italia evidenziano i vantaggi del federalismo cooperativo, come elemento di collaborazione fra poteri, soprattutto burocratici, del settore pubblico. Ma il federalismo è per sua essenza competitivo; solo in alcune occasioni eccezionali si caratterizza come cooperativo”; G. TREMONTI, G. VITALETTI, *Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari, 1994, 55 “C'è un fantasma che si aggira per l'Italia: il fantasma del federalismo. Un fantasma che è per altro molto più flessibile e molto meno terribile di quanto finora comunemente si pensi. E ciò per un doppio ordine di ragioni connesse: perché il federalismo o è fiscale, o non è: non ci può essere federalismo politico con centralismo fiscale, che spegnerebbe ogni forma di autonomia: perché le grandi imposte che caratterizzano il sistema fiscale italiano sono da un lato insostituibili (almeno per ora), dall'altro lato, imposte strutturalmente nazionali. [...] Le forze politiche aperte al federalismo [...] hanno di conseguenza l'opportunità o il vincolo, dipende dai vari punti di vista, di trovare proprio sul federalismo forme di necessario compromesso. [...] Il federalismo spinto è impossibile, un certo grado di federalismo è, per contro, formula politica che non divide, ma unisce il Paese, avvicinando la politica alla gente e la gente alla politica.”

⁸ Così L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli Enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Riv.dir. trib.*, 2008, pag. 947 il quale osserva che “quantomeno individuarne i presupposti, i criteri guida di determinazione della base imponibile, ed i soggetti passivi, pena il contrasto con l'art. 76 Cost., in combinato disposto con l'art. 23 Cost.”. Lo stesso Autore osserva che “sotto il profilo puramente letterale, è tautologico che la legge statale possa individuare dei tributi da assegnare agli enti locali (tributi propri in senso lato) e che possa costituire o trasformare quelli esistenti”, osserva che, “se si vorrà arrivare ad attuare la riforma federalistica dell'ordinamento tributario, già nel d.d.l. dovranno essere inse-

sarebbe stato preferibile evitare la strada della delegazione legislativa e poi della decretazione legislativa (oltre che dei regolamenti delegati) per affrontare il percorso di una legge ordinaria che esaurisse le disposizioni attuative dell'art. 119 della Cost., esprimendo in modo compiuto e rigoroso gli assetti finanziari e tributari degli enti territoriali e del rapporto con la finanza erariale.

Non potendo ragionare per se e per ma, resta da esprimere non solo sulla tecnica adoperata, in larga parte insoddisfacente, quanto sugli esiti dell'esercizio del potere di decretazione delegata. Al riguardo, l'art. 12, legge delega n. 42, coerentemente con il principio di legalità di cui all'art. 23 della Costituzione, demanda a fonti di rango primario l'individuazione dei tributi propri dei comuni o delle province ovvero la loro sostituzione o trasformazione o la devoluzione ai predetti enti locali di tributi o parti di tributi già erariali. Nella Relazione, si precisa poi che gli Enti territoriali "vengono così messi nelle condizioni di attuare una piena valorizzazione delle risorse presenti sui territori, ad esempio anche attraverso speciali esenzioni, deduzioni e agevolazioni. Si tratta di un'ottica di applicazione della sussidiarietà fiscale che permette ai territori di incentivare le loro vocazioni e i loro punti di forza, offrendo una possibilità di intervento mirata che non sarebbe egualmente possibile con misure adottate dal livello centrale in modo uniforme sul territorio nazionale"⁹. Aggiunge ancora la stessa norma di delega che, per le funzioni fondamentali, i Comuni potranno disporre della compartecipazione e dell'addizionale all'Irpef, della compartecipazione dell'Iva, dell'imposizione immobiliare; i decreti legislativi attuativi della riforma potranno inoltre introdurre anche tributi di scopo legati ad esempio alla realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali o in quelli relativi ai flussi turistici o alla mobilità urbana¹⁰. Particolare rilevanza assume poi il potere delle Re-

riti i criteri direttivi da seguire nell'individuazione e regolamentazione dei tributi oggetto di istituzione o modifica".

⁹ Sul tema cfr. G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta «fiscalità di vantaggio»: profili comunitari* in Rass. trib., 2009, pag. 1020 il quale avverte comunque che "I limiti derivanti dal diritto comunitario alla selettività territoriale di eventuali forme di fiscalità di vantaggio non sembrano al momento costituire il problema maggiore di quello che deriva dalla sostanziale mancanza di autentici spazi di autonomia degli enti territoriali".

¹⁰ Secondo A. GENTILE, *L'attuazione del prelievo in chiave federale*, in www.federalismi.it, pag. 4, l'attuale quadro di sintesi del sistema impositivo provinciale e comunale è caratterizzato da tributi propri attribuiti, addizionali e compartecipazioni ai tributi erariali. In sostanza, si è costruita nel tempo una significativa quota di autonomia tributaria fondata su un'imposta ampia e visibile (Ici per i Comuni, Ipt per le Province), integrata con compartecipazioni ed addizionali a tributi erariali che non pongono problemi di gestione alle Amministrazioni locali, oltre che sul mantenimento di vari tributi minori per i quali è stato accresciuto il potere regolamentare.

gioni di istituire sia tributi propri sia tributi affidati agli enti locali che vorranno avvalersene, sia pure nel rispetto dei principi di correlazione e di continenza e del divieto di duplicazione delle fattispecie imponibili.

Con riferimento ai tributi comunali viene così delineato un sistema bilivello in cui la potestà normativa viene esercitata o dallo Stato o dalla Regione, a seconda della natura della fattispecie da sottoporre a prelievo e potere regolamentare dall'Ente locale. La separazione tra i rispettivi ambiti normativi è confermata dall'esclusione del potere della Regione di intervenire sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi che non siano del proprio livello di governo e che siano state già assoggettate a tassazione erariale. Appare evidente come il divieto di duplicazione del prelievo riflette fondamentali esigenze di equità, con riguardo ai rapporti tra ente impositore e contribuente, e lealtà istituzionale, nei rapporti Stato-Regioni. Allo stesso tempo, deve ritenersi che il divieto di sovrapposizione di tributi sulla stessa fattispecie operante nella stessa misura nei confronti dello Stato e nei confronti delle Regioni in considerazione della sua portata garantista, non potendo il contribuente essere esposto alle conseguenze del conflitto tra più livelli di imposizione¹¹.

La fondamentale linea di ripartizione della competenza tra Stato e Regioni in materia di tributi propri è costituita dal principio della «riserva di presupposto», per il quale le Regioni possono istituire tributi propri, per sé e per gli Enti locali, solo se gravanti su presupposti non già assoggettati a imposizione sulla base di una legge statale, istitutiva sia di un tributo erariale, sia di un tributo regionale o locale di fonte normativa statale. In realtà, che la Regione non potesse «appropriarsi», per istituire tributi propri, di fattispecie di tributi erariali vigenti, si desume, oltre che dal divieto di doppia imposizione (o riserva di presupposti) dai principi di territorialità, di correlazione e continenza, lealtà istituzionale, responsabilità finanziaria, previsti dalla stessa legge delega.

3. Richiamati i principi della delega in materia di fiscalità comunale occorre procedere ad una prima valutazione della nuova disciplina attuativa della legge delega contenuta nel d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23. Il decreto recentemente adottato, intitolato significativamente, “disposizioni in materia di

¹¹ Cfr. F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, cit., pag. pag. 2011, secondo il quale non sarebbe ammessa la creazione di tributi regionali e locali sul reddito o sul patrimonio che si risolvano in un duplicato per struttura e disciplina, di quelli erariali già esistenti. L'Autore avverte comunque che “data l'ampia portata degli artt. 117, comma 4, e 119, primo comma, è dunque difficile negare un'ampia potestà legislativa alle Regioni quando essa verta su materie di competenza delle Regioni stesse e (in via mediata degli enti locali). È, però, anche comprensibile che tale potestà possa essere limitata quando travalica la materia e (naturalmente) l'ambito territoriale di loro competenza”.

federalismo fiscale municipale”, dopo aver riprodotto, con una tecnica singolare, i principi della delega, opera un riordino della fiscalità immobiliare attribuendo ai comuni compartecipazioni al gettito dei tributi erariali (imposta di registro ed imposta di bollo, imposta ipotecaria e catastale, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie) prelevati con riguardo agli atti traslativi aventi ad oggetto beni immobili ubicati nel loro territorio. Con successivo decreto del Presidente del Consiglio, è inoltre stabilita la percentuale della compartecipazione al gettito dell’imposta sul valore aggiunto, assumendo a riferimento il territorio su cui si è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo. Con regolamenti governativi, sono disciplinate le modalità e i tempi di reintroduzione e quindi di applicazione dell’addizionale comunale all’imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero di aumento della stessa ove istituita. Va inoltre segnalata la devoluzione ai Comuni ubicati nelle Regioni a statuto ordinario di una quota pari al 21,7% per l’anno 2011 e pari al 21,6% a partire dal 2012 del gettito della cedolare secca introdotta dall’art. 3, d.lgs. n. 23 del 2011.

Lo spazio attribuito dalla normativa in esame a compartecipazioni e addizionali appare peraltro poco compatibile con i principi di autonomia impositiva che sono alla base del riordino in senso federale. Tali forme di entrate rientrano, infatti, tra quelle di tipo derivate, risultando peraltro completamente eteronome e quindi insensibili rispetto ai principi di responsabilità finanziaria e di controllo sociale (vedo, pago, voto)¹². Analogamente, non risponde a tali principi il tributo di soggiorno che i Comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni e i comuni inclusi nell’elenco delle località turistiche potranno istituire in forza dell’art. 4 del decreto legislativo n. 23/2011, sulla base della disciplina adottata con apposito regolamento governativo. Prescindendo dal riferimento a una disciplina costruita per gradi (regolamento governativo e regolamento comunale ex art. 52, d.lgs 446 del 1997), appare evidente che tale tributo, applicabile secondo criteri di gradualità sino a 5 euro per notte di soggiorno, colpisce coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul territorio comunale in piena contraddizione con il principio della rappresentanza, valendo la regola opposta *taxation without representation*.

Pur con qualche apertura, la nuova imposta di scopo¹³, anch’essa discipli-

¹² G. MARONGIU, *Note a margine del federalismo fiscale*, in A.E. LA SCALA, Op. cit., pag. 16, secondo cui “è evidente che non si può costituire un sistema di federalismo fiscale funzionante prevalentemente sulle compartecipazioni perché esse, pure essenziali, non garantiscono agli enti locali la indispensabile flessibilità”.

¹³ Pur con la diffidenza che la circonda, l’imposta di scopo ha ricevuto attuazione nei Comuni di Rimini, Belluno e Vignola. In particolare, i Comuni di Rimini e Vignola, hanno intro-

nata con norme successive (regolamenti governativi e comunali) non si sottrae all'impianto delineato dall'art. 1, legge 27 dicembre 2006, n. 296, restando una sorta di addizionale all'imposizione immobiliare¹⁴. Rimane, tuttavia, il principale ostacolo al successo del tributo: l'obbligo di restituzione del tributo¹⁵ nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Nell'impianto del decreto n. 23, citato, centrale importanza assume la fiscalità immobiliare, articolata su due tributi, l'imposta municipale propria e l'imposta municipale secondaria. Le due diverse tipologie di imposte, pur rispondendo ad esigenze di riordino e di semplificazione della fiscalità immobiliare, poco aderiscono alle esigenze di valorizzazione dell'autonomia impositiva dei comuni. Risultano, infatti, fortemente compressi gli spazi del potere normativo degli enti territoriali e quindi di autonomia intesa nell'accezione più piena di potere di darsi da sé le proprie norme.

Pasticciato risulta poi l'intreccio fra la disciplina dell'imposta comunale sugli immobili (abrogata ma ampiamente richiamata) e, con riguardo all'imposta municipale secondaria, tra tassazione dell'occupazione di spazi e aree pubbliche e quella sulla pubblicità (anche quest'ultima assorbita nella prima).

Conclusivamente, non può tacersi l'impressione, già altrove evidenziata, che la scarsa attenzione se non l'insofferenza verso i temi della fiscalità degli Enti territoriali dipenda in larga parte dalla volontà di declinare il federalismo nel senso più riduttivo di riordino e contenimento della spesa pubblica locale.

dotto un'imposta di scopo per finanziare opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica. Diversamente il Comune di Belluno ha introdotto l'imposta di scopo a parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere viarie (realizzazione di marciapiedi e pista ciclo-pedonale) nonché anche per opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica.

¹⁴ Per il dibattito dottrinale circa la rilevanza giuridica del vincolo di destinazione si veda L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 2007, 2, 184-186.

¹⁵ La restituzione del tributo e la finanziabilità solo di alcune opere sono caratteristiche dell'Iscoep che la differenziano dagli altri tributi di scopo. Per un approfondimento sul rimborso del tributo si veda G. SALANITRO, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, 1, 1123-1124.

Profili di novità ed aspetti di criticità dell'accertamento esecutivo

PROF. ANDREA CARINCI

Associato di Diritto Tributario nell'Università di Bologna

SOMMARIO:

1. *Introduzione.* 2. *L'ambito di applicazione del nuovo accertamento esecutivo.* 3. *I tratti qualificanti ed i profili di criticità.*

1. Introduzione

A far data dal 1° luglio 2011* l'Agente della riscossione potrà procedere alla riscossione coattiva delle somme vantate in forza del solo avviso di accertamento, senza dover più attendere la formazione del ruolo né procedere alla notifica della cartella di pagamento. Ciò, in estrema sintesi, è il portato della novella introdotta con l'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con l. 30 luglio 2010, n. 122¹.

Per effetto della citata novella è introdotto in materia di imposte sui redditi, Irap ed imposta sul valore aggiunto il cd. "accertamento esecutivo". Si tratta di una novità di grande importanza, destinata a rivoluzionare il sistema di riscossione ora vigente delle suddette imposte. Viene infatti abbandonato il ruolo per concentrare, in un unico atto ed in un unico procedimento, i due momenti della determinazione della pretesa e della sua esazione, fino ad ora formalmente disgiunti.

L'azione esecutiva – che andrà comunque condotta con le forme e le modalità dettate dal d.p.r. n. 602/73, come prevede la lett. e) del comma 1 dell'art. 29 – potrà così essere iniziata senza la notifica al contribuente di un atto ulteriore e successivo all'avviso di accertamento. In questo modo, a tacer d'altro, sarà soppresso un momento di accesso alla tutela del giudice tributario e l'avviso di accertamento resterà l'ultima occasione utile per intentare il processo tributario.

¹ Per un primo commento della novella, A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in Rass. trib., 2011, pag. 22; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex d.l. n. 78/2010*, in Riv. dir. trib., 2011, I, pag. 159; F. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in Corr. trib., 2010, pag. 2653; M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi ed Iva*, in Corr. trib., 2010, pag. 2230; C. ATTARDI, *d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito - Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici*, in Il fisco, 2010, pag. 6323.

* In corso di stampa è intervenuta la manovra correttiva che, nella parte fiscale, ha rinviato al 1° ottobre 2011 l'esecutività immediata degli avvisi di accertamento.

2. L'ambito di applicazione del nuovo accertamento esecutivo

Sebbene l'obiettivo della novella sia quello di abbandonare la riscossione in base a ruolo, va subito evidenziato che questa, in realtà, sopravvive, in ambiti peraltro che non si possono certo ritenere marginali. Restano infatti esclusi dal nuovo regime i tributi diversi da quelli individuati all'art. 29, come i tributi doganali, quelli indiretti diversi dall'Iva (registro e successioni), i tributi locali, oltre a tutte le altre entrate², non tributarie, riscuotibili in base a ruolo³. La riscossione in base a ruolo residua altresì in materia di imposte sui redditi e Iva in tutti i casi in cui non si procede con avviso di accertamento, ossia nelle ipotesi di liquidazioni e controlli formali disciplinate agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. n. 600/73, nonché 54-*bis* del d.p.r. n. 633/72⁴.

In tutte le suddette ipotesi, l'adozione di un modello analogo a quello prefigurato dalla novella, incentrato sull'immediata esecutività dell'atto d'imposizione o comunque di vanto della pretesa, è rinviato a successivi regolamenti di delegificazione (cfr. lett. h) dell'art. 29).

Rimangono poi fuori dalla nuova disciplina tutti i casi in cui sono rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento, non riconducibili però alle ipotesi espressamente elencate dalla lett. a) dell'art. 29 (ossia determinazione degli importi dovuti a seguito delle vicende del processo, *ex* art. 68 del d.lgs. n. 546/92 ed art. 19 del d.lgs. n. 472/97, in materia di sanzioni, nonché mancato pagamento di rate successive alla prima nell'accertamento con adesione *ex* art. 8, co. 3-*bis*, d.lgs. n. 218/97). Simile conclusione s'impone alla stregua dell'eliminazione, ad opera del decreto sviluppo (d.l. 13 maggio 2011, n. 70), della congiunzione "anche", originariamente anteposta al predetto elenco di ipotesi di nuova determinazione contenuto all'art. 29; congiunzione, questa, che consentiva in effetti di interpretare quell'elenco come meramente esemplificativo⁵. Ne discende che continueranno ad essere riscosse in base a ruolo le somme vantate in ipotesi affatto simili a quelle elencate espressamente, quali l'omesso pagamento di rate successive alla prima nel-

² Eccezion fatta per le somme dovute all'Inps, per le quali l'art. 30 del medesimo d.l. n. 78/2010 ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2011, l'attività di riscossione sia effettuata mediante la notifica di un avviso di addebito con valore di titolo esecutivo.

³ Ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, "si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici"; cfr. A. BEFERA, *La nuova riscossione mediante ruolo delle entrate pubbliche*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, coordinati da V. UCKMAR, Padova, 2000, pag. 651; C. BUCCICO, *La riforma della riscossione. Alcune novità introdotte dal d.lgs. n. 46/99*, in *Il fisco*, 2000, pag. 3286.

⁴ In argomento, R. RINALDI, voce *Liquidazione dei tributi*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, IV, pag. 3556.

⁵ Cfr. CNDCEC Cir. n. 22/IR del 7 marzo 2011, par. 2.

l'adesione all'invito al contraddittorio (art. 5, comma 1-*quater*, del d.lgs. n. 218/97), nell'adesione al processo verbale (art. 5-*bis*, comma 4, del d.lgs. n. 218/97), nella conciliazione giudiziale (art. 48, co. 3-*bis*, del d.lgs. n. 546/92), nell'acquiescenza alla comunicazione di irregolarità, di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 462/97, a seguito delle liquidazioni *ex* artt. 36-*bis*, d.p.r. n. 600/73, e 54-*bis*, d.p.r. n. 633/72, e dei controlli formali *ex* art. 36-*ter* del d.p.r. n. 600/73 (art. 3-*bis* del d.lgs. n. 462/97).

3. I tratti qualificanti ed i profili di criticità

Per effetto dell'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, l'avviso di accertamento verrà ad integrare il titolo esecutivo legittimante la riscossione coattiva. Si compie, in questo modo, la concentrazione in capo all'avviso di accertamento, accanto a quella già propria di atto impositivo, delle funzioni di titolo esecutivo e di precetto, affidate ora – rispettivamente - al ruolo ed alla cartella. L'avviso di accertamento verrà così a cumulare ben tre distinte funzioni: di atto impositivo, di titolo esecutivo e di precetto.

Sul piano formale, tutto ciò si compendia nella prescrizione di un contenuto nuovo per l'avviso di accertamento, che dovrà prevedere, altresì, l'intimazione ad adempiere entro un dato termine, nonché l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata (lett. a) dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010. Alle successive lett. b) ed e), inoltre, è precisata la natura di titolo esecutivo dell'avviso di accertamento, tradizionalmente propria del ruolo (cfr. art. 12 del d.p.r. n. 602/73).

In caso di non impugnazione dell'avviso, l'esecuzione è per la somma intera; diversamente, è nei limiti dettati dall'art. 15 del d.p.r. n. 602/73 (50% dell'imposta ed interessi, senza le sanzioni). In presenza di un fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, analogamente a quanto oggi previsto dall'art. 15-*bis* del d.p.r. n. 602/73, la riscossione è per l'intero anche in caso di impugnazione.

Diversamente da quanto prevede l'art. 25 del d.p.r. n. 602/73 per la cartella di pagamento, il termine per l'adempimento dell'invito contenuto nell'avviso di accertamento non è conteggiato nei tradizionali 60 giorni dalla notifica dell'atto, bensì mediante un rinvio al termine per impugnare l'avviso medesimo. In questo modo, il termine diventa variabile, dal momento che il termine per impugnare può restare sospeso (per sospensione feriale dei termini *ex* l. 7 ottobre 1969, n. 742, per istanza di accertamento per adesione ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/97 o per istanza di utilizzo delle perdite di consolidato, ai sensi dell'art. 40-*bis* del d.p.r. n. 600/73)⁶.

⁶ La conferma, *a contrario*, del fatto che il termine per adempiere è mobile la si ritrae dalla

Simile mobilità del termine può però essere fonte di incertezze per il contribuente: dal momento che l'avviso di accertamento deve essere affidato all'Agente della riscossione trenta giorni dopo lo scadere del termine per adempiere (lett. b), se questo secondo termine è mobile, parimenti lo sarà anche quello di consegna all'agente. Sennonché, in questo modo, rimane poi indeterminato il momento in cui il contribuente può fare istanza di rateazione dei tributi, giacché la dilazione del pagamento *ex art. 19 del d.p.r. n. 602/73* può essere invocata solo dopo che è intervenuto il predetto affidamento (lett. g).

L'avviso di accertamento non nasce esecutivo, ma lo diviene al decorso di 60 giorni dalla notifica (lett. b), comma 1, art. 29). Occorre però l'affidamento dell'avviso di accertamento all'Agente della riscossione, perché questi possa in concreto procedere all'esecuzione forzata. Affidamento che può avvenire solamente decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento.

Ebbene, la previsione di tale termine - oggetto di espressa indicazione nell'avviso di accertamento - sembra ritagliare uno spazio temporale di improcedibilità assoluta per l'agente, che non potrà, prima del suo completo decorso, attendere né al pignoramento, né all'ipoteca o al fermo (artt. 77 ed 86 del d.p.r. n. 602/73), né alle azioni cautelari e conservative previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore (*ex art. 49 del d.p.r. n. 602/73*)⁷.

In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, il termine per l'affidamento della riscossione è calcolato in misura fissa, ossia 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Con il decreto sviluppo (d.l. 13 maggio 2011, n. 70) è stato introdotto nell'art. 29 una nuova lett. b-bis), per effetto della quale è concessa la sospensione automatica dell'esecuzione forzata, nel caso (e solo) in cui sia richiesta la sospensione giudiziale degli effetti dell'atto impugnato (*ex art. 47 del d.lgs. n. 546/92*). Tale sospensione *ope legis* è accordata fino all'emanazione del provvedimento che decide sull'istanza e, in ogni caso, per un periodo non superiore a centoventi giorni. La predetta sospensiva non sembra peraltro applicabile nel caso di pericolo per la riscossione, dal momento che la nuova lett. b-bis) rinvia solo all'esecuzione di cui alla lett. b), ossia quella ordinaria, e non pure alla lett. c), che appunto detta la disciplina per la riscossione nei casi di grave pericolo per il positivo esito della riscossione.

considerazione per cui, nel caso degli atti successivi all'accertamento con cui si rideterminano gli importi dovuti (*ex art. 68, d.lgs. n. 546/92, art. 19 d.lgs. n. 472/97 ed art. 8, co. 3-bis, d.lgs. n. 218/97*), il versamento delle somme deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata.

⁷ In argomento cfr. M. GIORGETTI, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in A. COMELLI - C. GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, pag. 215.

Dalla sospensione *ope legis* restano comunque escluse le azioni cautelari e conservative (quindi sicuramente l'ipoteca, mentre è lecito dubitare del fermo dei beni mobili registrati, che non sembra qualificabile come misura cautelare o conservativa)⁸ nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

L'esecuzione forzata – come anche ogni atto conservativo, cautelare o di “induzione” all'esecuzione – non sarà più preceduta da un sollecito per il contribuente. L'Agente della riscossione potrà procedere all'espropriazione forzata sulla base del titolo esecutivo integrato dall'avviso di accertamento, una volta che questo gli è stato affidato, “senza la preventiva notifica della cartella di pagamento” (lett. e) dell'art. 29. Un rinnovo dell'intimazione a pagare è previsto solo nelle ipotesi di rideterminazione degli importi dovuti (*ex art. 8, co. 3-bis, d.lgs. n. 218/97; art. 68, d.lgs. n. 546/92 ed art. 19 d.lgs. n. 472/97*) o di intervenuto decorso di un anno dalla notifica dell'avviso, senza che si sia proceduto con il pignoramento (cfr. lett. e).

L'avviso di accertamento rappresenterà così – almeno in via generale – l'unico atto che il contribuente riceverà prima dell'aggressione esecutiva. Ma tale vicenda non solo sarà l'unica occasione per il contribuente di conoscere la pretesa nei suoi confronti, prima dell'avvio della procedura esecutiva, ma anche l'unica opportunità per accedere alla tutela giudiziale innanzi al giudice tributario. Sennonché, in ragione del combinato disposto dell'art. 2, del d.lgs. 546/92, che sottrae alla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria e dell'art. 57 del d.p.r. n. 602/73, che nega l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.* e quella agli atti esecutivi *ex art. 617 c.p.c.* relativa alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo, in caso di vizio di notifica dell'avviso il contribuente potrebbe vedersi preclusa ogni forma di tutela giudiziale piena. Con il rischio concreto di un ritorno al *solve et repete*⁹.

⁸ Parla al riguardo di “strumento autonomo di coazione finalizzato all'esecuzione indiretta del credito”, S. CANIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in A. COMELLI – C. GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, pag. 178.

⁹ Ciò a meno di aderire a taluna delle soluzioni già ipotizzate per il caso di omessa notifica della cartella: ammettere la proponibilità, avverso il pignoramento, dell'opposizione agli atti esecutivi *ex art. 617 c.p.c.* (G. PORCARO, *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1381; U. PERRUCCI, *Riscossione più severa per il contribuente*, in *Boll. trib.*, 1999, pag. 453), oppure ritenere impugnabile, innanzi alla Commissione tributaria, il pignoramento, quale surrogato dell'avviso di mora (S. LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *La Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione*, in *Rass. trib.*, 2001, pag. 1192, nonché, F. RANDAZZO, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, pag. 923).

Infine, l'espropriazione forzata deve essere iniziata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (lett. e). Stante il chiaro tenore della norma, per impedire la decadenza dovrà essere effettuato il pignoramento, unico atto con cui si può dire iniziata l'espropriazione forzata (art. 491 c.p.c.), mentre non potrà ritenersi idonea allo scopo l'adozione di fermi o ipoteche, che, invece, non comportano l'avvio dell'espropriazione. La decadenza comunque non opera nel caso in cui l'esecuzione abbia ad oggetto somme vantate con un avviso impugnato non definitivo.

La giurisprudenza creativa delle supreme corti

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Presidente del Garante del contribuente della Regione Lazio
Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise

SOMMARIO:

1. *L'interpretazione creativa della giurisprudenza.* 2. *La rivincita del tributo.* 3. *I nuovi tributi.* 4. *Il rimborso delle ritenute e dell'Iva.* 5. *Il risarcimento del danno da accertamento illegittimo.* 6. *La ritenuta costituzionalità di maggiori oneri processuali.* 7. *Conclusioni.*

1. *L'interpretazione creativa della giurisprudenza*

In un recente lavoro¹ Vittorio Italia, nell'esaminare le modalità temporali² dell'interpretazione giurisprudenziale, afferma con decisione che queste talora si esprimono attraverso interventi di carattere creativo³. Questi interventi presentano aspetti positivi⁴, nel senso che essi pongono elementi innovativi e non ritorni anacronistici. Il riscontro lo troviamo nella più recente giurisprudenza delle supreme corti, che ha offerto rilevanti interventi "creativi"⁵. Nonostante la tripartizione dei poteri sia un caposaldo del funzionamento della democrazia parlamentare, negli ultimi anni l'inevitabile zona grigia del vuoto normativo o dell'incertezza della reale portata della norma, è andato via via aumentando di dimensioni e di importanza⁶. La giurisprudenza delle supreme corti è, quindi, dovuta intervenire superando, a volte, i limiti tradizionali di una interpretazione estensiva o evolutiva, per tener conto delle nuove

¹ Italia V., *Il tempo delle leggi*, Giuffrè, 2010, 48.

² D'AYALA VALVA F., *Il fattore tempo nella notificazione degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Riv. Dir. Trib., 2004, n. 4, 197.

³ CASSESE S., *Lo Stato introvabile; modernità e arretratezza delle istituzioni italiane*, Donzelli ed., 1998, 32, ricorda che nella tradizione inglese e americana sono i giudici, prima del legislatore, a produrre e sviluppare il diritto.

⁴ In questo senso vedi da ultimo DEDEURWAERDER G., *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, 2010, 118, ove si afferma che le soluzioni giurisprudenziali sembrano alle volte delle belle costruzioni pretorili, ma sono generalmente ben accolte dalla dottrina.

⁵ BIN R., *Lo Stato di diritto*, Il Mulino, 2004, 115, ricorda che è proprio attraverso l'opera dei giudici che, ancora una volta, la tutela dei diritti sembra essere rilanciata nello scenario della globalizzazione.

⁶ GALIMBERTI A., *La zona grigia senza leggi tra Parlamento e Corte*, Il Sole 24 Ore, n. 44, 16 febbraio 2011.

ed impellenti esigenze di una realtà che richiede anche decisioni costituzionalmente orientate. La presente riflessione cade in un momento particolare dell'evolversi del diritto tributario, ove la spinta della giurisprudenza sembra prevalere sull'opera dello stesso legislatore. Ricorre, infatti, il decennale della legge costituzionale n. 2 del 23 novembre 1999, che innovando l'articolo 111 della Carta Costituzionale, ha affermato che: "La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge". Ricorre altresì il decennale della, sostanzialmente coeva, legge n. 212 del luglio 2000, dal titolo "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente". Quest'ultima legge, pur non di rango costituzionale, espressamente auto qualifica, come principi generali dell'ordinamento tributario, tutte le disposizioni della stessa legge, in quanto attuazione degli articoli 3, 23, 53, e 97 della Carta Costituzionale⁷. Ricorre anche l'anniversario quinquennale della modifica della disposizione contenuta nell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lettera b), del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248; l'intervento del legislatore era apparso, in un primo tempo, solo una mera soppressione della precedente elencazione dei tributi, le cui controversie potevano essere oggetto della giurisdizione tributaria, in favore di una più breve analoga espressione⁸. Il ritenuto *favor* verso una più sintetica espressione: "tributi di ogni genere e specie comunque denominati" è stato successivamente letto dalla giurisprudenza delle supreme corti con un contenuto assolutamente dissimile rispetto alla stessa precedente giurisdizione tributaria. Tale innovazione ha inciso talmente nel pensiero degli operatori del diritto da far ritenere correttamente indispensabile la creazione di una sezione apposita della Suprema Corte di Cassazione, la quinta, destinata a trattare esclusivamente le controversie tributarie. Seguendo questo ordine di pensiero parte della dottrina (GLENDI) ritiene ora consequenziale proseguire il cammino, con la creazione di un nuovo (terzo) ordinamento giudiziario, da affiancare a quello ordinario ed a quello amministrativo. L'insieme delle norme richiamate ha certamente contribuito alla particolare, recente, effervescenza della giurisprudenza delle supreme corti, che va favorevolmente considerata.

2. La rivincita del tributo

Fermandoci allo stato della normativa ed alle novità più rilevanti va considerato che la stessa Corte Costituzionale, di fronte al più ampio contenuto

⁷ MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, II ed, Giappichelli, 2010; FEDELE A., *Diritto tributario (principi)*, Enc. del dir., Giuffrè, annali dal 2007, 461.

⁸ D'AYALA VALVA F., *Il nuovo processo tributario in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni*, il Fisco, n. 31/2006, 4741.

del primo comma del d.lgs. 546/1992, si è chiesta se la stessa norma ora non fosse in contrasto con la disposizione che vieta la creazione di nuovi giudici speciali. La risposta negativa è sembrata coerente con la giurisprudenza della stessa Corte, che in precedenza aveva affermato, nel momento del passaggio dai precedenti tributi a quelli successivi alla riforma del 1992/93, che non vi era stata alcuna creazione di un nuovo giudice, essendo rimasto uguale l'oggetto del processo, ovvero il prelievo tributario indipendentemente dalla sua denominazione. L'aver posto l'accento sull'irrilevanza del *nomen* ha, quindi, portato la Corte a riaffermare tale principio, proprio lì dove il *nomen* del prelievo, lontano dalle classiche ripartizioni quali imposte, tasse o tributi, portava a dubitare sulla natura del prelievo, strettamente in connessione con la problematica della giurisdizione. La Corte, sollecitata dal disposto del novellato art. 111 Cost. si è posta il problema di dover ricercare e riconoscere una tutela giudiziaria, ai sensi dell'art. 24 Cost., di fronte ad una pretesa fondata su di una disposizione normativa, con riferimento all'art. 23 Cost., in relazione a prelievi coagulati intorno al principio della coattività. Sono stati così identificati progressivamente, nell'ambito delle più generali prestazioni imposte, talune fattispecie inquadrabili quali tributi, in relazione a talune caratteristiche comuni.

Anche di recente la Corte Costituzionale ha avuto modo di ricordare (sent. 141/09) che posto che la legge 28 dicembre 2001, n. 448 ha abbandonato il criterio della enumerazione tassativa dei prelievi oggetto delle controversie attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie ed ha esteso tale giurisdizione a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, per valutare la natura di un prelievo, ed in tal caso del Cimp, occorre «interpretarne la disciplina sostanziale alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie alcune entrate: criteri che consistono nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante». A conferma di tale conclusione si può aggiungere, prosegue la Corte, che non sussiste alcun rapporto sinallagmatico tra il soggetto tenuto al pagamento del canone per la pubblicità e il Comune, posto che il Cimp è connesso ad un regime non concessorio ma autorizzatorio in senso proprio delle iniziative pubblicitarie incidenti sull'arredo urbano o sull'ambiente, e l'autorizzazione non costituisce una controprestazione del Comune rispetto al pagamento del canone; inoltre, non è condivisibile il parallelismo tra il Cimp e il Cosap, che costituisce la controprestazione dell'uso di un bene comunale e come tale non assimilabile ad un tributo.

Successivamente la stessa Corte è stata chiamata ad esaminare una parti-

colare fattispecie ove sia il *nomen* del prelievo sia la sua struttura, pur collegandosi nel tempo, era stata variata da un susseguirsi di norme non agevolmente collegabili. Con la sentenza n. 238/09, la Corte ha concluso per la non fondatezza della questione avente ad oggetto l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, nella legge 2 dicembre 2005, n. 248, censurato nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani e, quindi, della tariffa di igiene ambientale (Tia) di cui all'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22. Il considerato in diritto si apre con un'ampia, ma necessaria, premessa sulla evoluzione della normativa, che ha visto il succedersi di innumerevoli testi legislativi, tra i quali si evidenzia in primis il d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (e successive integrazioni), istitutivo della Tarsu, tassa comunale, da applicarsi in base a tariffa, a copertura del costo del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, interni ed esterni, dovuta da coloro che occupano o detengono locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, nel territorio comunale. Al decreto in oggetto ha fatto seguito il d.lgs. n. 22 del 1997 (c.d. decreto Ronchi), contenente la norma impugnata, che ha previsto la soppressione della Tarsu e la sua sostituzione con la Tia, tariffa di igiene ambientale, per la copertura dei costi dei servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche: il passaggio dalla Tarsu alla Tia, inizialmente fissato al 1 gennaio 1999, è stato via via differito dal legislatore vista la difficoltà per il Comuni di rendere operativa l'abolizione del prelievo soppresso. L'ultima modifica rilevante è quella contenuta nel d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, che ha soppresso la tariffa di cui alla norma impugnata, sostituendola con la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (denominata sempre Tia). Ciò premesso, la Consulta ha giudicato erroneo l'assunto del giudice rimettente secondo cui la Tia, di cui all'art. 49 del decreto Ronchi, avrebbe natura di corrispettivo di una prestazione contrattuale e non di tributo. Per giungere a tale conclusione la Corte ha premesso che, sul punto, non si registra un'univoca giurisprudenza di legittimità, con ciò prendendo posizione nei confronti della Corte di Cassazione. È stato quindi necessario procedere ad un autonomo ed analitico esame delle caratteristiche del prelievo, ricordando nuovamente che i tributi vanno individuati indipendentemente dal *nomen iuris*; che il termine "tariffa" ha valore semantico neutro, non contrapponendosi necessariamente a termini quali tassa e tributo; che la possibilità per il Comune di procedere alla riscossione mediante ruolo è solo facoltativa e, comunque, tale modalità è consentita anche per le entrate extra-tributarie. La Corte, nella specie, ha ritenuto decisiva, per valutare la natura

della Tia, la constatazione delle forti analogie esistenti tra la stessa e la Tarsu, analogie che concernono: a) i soggetti obbligati e il fatto generatore dell'obbligo del pagamento (legato in entrambi i casi non all'effettiva produzione di rifiuti e alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento ma esclusivamente alla utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti); b) la «comune struttura autoritativa [e non sinallagmatica] dei prelievi», desumibile dal fatto che i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti debbono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono sulla base di una disciplina regolamentare dagli stessi fissata, e dal fatto che i soggetti tenuti al pagamento non possono sottrarsi adducendo di non volersi avvalere di tali servizi; c) i criteri di commisurazione dei due prelievi; d) il fatto che entrambi i prelievi hanno la funzione di coprire il costo dei servizi relativi ai rifiuti non solo interni ma anche esterni, ossia «di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività, e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente»; e) il fatto che entrambi i prelievi sono estranei all'ambito di applicazione dell'Iva. La Corte Costituzionale ha concluso che le sopra indicate caratteristiche strutturali e funzionali della Tia rendono evidente che la stessa è una «mera variante» della Tarsu e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima, con la conseguenza che le controversie ad essa attinenti debbono esse attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie.

3. I nuovi tributi

Una volta consolidati i paletti necessari per riconoscere la natura tributaria di un prelievo⁹ e, quindi, la sua incidenza sulla giurisdizione, è opportuno ricordare due recentissime ordinanze della Corte di Cassazione, che per la prima volta hanno affermato la natura tributaria di due particolari prelievi dotati di coattività. Queste due decisioni rivestono particolare importanza in primo luogo per il lucido percorso decisionale; in secondo luogo in quanto giungono alla conclusione circa la natura tributaria dei due prelievi «comunque denominati» e nella specie denominati il primo «contrassegno» ed il secondo «contributo»; in terzo luogo in quanto danno un ulteriore «contenuto» alla giurisdizione tributaria, erodendo, come giudice speciale, spazio al giudice ordinario.

In particolare l'ordinanza n. 1780/2011 depositata il 26 gennaio 2011, la Corte di Cassazione, in sede giurisdizionale, ha espresso le seguenti conside-

⁹ DE MITA E, *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*, Enc. del dir., Giuffrè, Annali dal 2007, III, 2010, 268.

razioni, correttamente partendo dall'esatta identificazione del "contrassegno" e richiamando la definizione data dalla Corte di Giustizia, nella sentenza dell'8 novembre 2007 in causa C-20/05: il contrassegno costituisce una "specificazione tecnica" ai sensi dell'art. 1, punto 3, della direttiva 98/34, poiché rientra nelle prescrizioni applicabili ai prodotti considerati per quanto riguarda la marcatura e l'etichettatura. Pertanto, dal momento che l'osservanza di detta specificazione è obbligatoria *de iure* per la commercializzazione dei prodotti di cui trattasi, la specificazione in parola costituisce una "regola tecnica", ai sensi dell'art. I, punto 11, Primo comma, della direttiva in questione. Infatti, a norma di tale disposizione la "regola tecnica" è una specificazione tecnica o altro requisito o una regola relativa ai servizi, comprese le disposizioni amministrative, che ad esse si applicano, la cui osservanza è obbligatoria, *de jure* o *de facto*, per la commercializzazione, la prestazione di servizi, lo stabilimento di un fornitore di servizi o l'utilizzo degli stessi in uno Stato membro o in una parte importante di esso, nonché, fatte salve quelle di cui all'articolo 10, le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri. La funzione del contrassegno è di conseguenza quello di autenticazione del prodotto ai fini della sua commercializzazione, in modo da garantire il consumatore, attraverso uno strumento di immediata verificabilità, che il prodotto acquistato è legittimo e non un c.d. "prodotto pirata". Si tratta di una funzione eminentemente pubblica a vantaggio della collettività e non del richiedente, che ne sopporta il costo. Il fine pubblico spiega l'obbligatorietà *ex lege* del contrassegno e la sanzione penale per l'ipotesi della mancata apposizione del medesimo sul prodotto. Il costo è posto a carico del richiedente, al di fuori di uno schema sinallagmatico e assume i connotati di una *imposta di scopo*, destinata a finanziare la spesa per l'esercizio della specifica attività di controllo affidata alla Siae. Sussistono le condizioni per attribuire al "contrassegno" Siae natura tributaria ovvero: «doverosità della prestazione e collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento a un presupposto economicamente rilevante» (Corte cost. n. 64 del 2008, v. anche Corte cost. nn. 334 del 2006 e 73 del 2005). Approfondendo il punto la Corte ha precisato, in primo luogo, che sussiste *la doverosità della prestazione* in quanto chi intende commercializzare un supporto contenente programmi per elaboratore o multimediali o un supporto contenente suoni, voci o immagini in movimento, che reca la fissazione di opere o di parte di opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro o alla cinematografia, deve richiedere il rilascio del contrassegno, pagandone il relativo costo (nella misura "fissa" stabilita con d.p.c.m. e, quindi, non commisurato al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata), senza avere alcuna possibilità di scelta in ordine alla

prestazione. Il presupposto, nella specie, è costituito dalla legittima utilizzazione a fini di lucro e commercializzazione dei supporti, che recano la fissazione delle opere dell'ingegno di carattere creativo. La spesa pubblica è quella necessaria per l'esercizio dell'attività di controllo sul commercio dei supporti in questione, in funzione di tutela della pubblica fede e come mezzo per combattere la pirateria nella riproduzione e utilizzazione delle opere dell'ingegno: tale attività è svolta per legge e in regime di monopolio dalla Siae, la quale trae (anche) dalla riscossione della prestazione pecuniaria collegata al contrassegno i mezzi finanziari necessari per la tutela del consumatore e il contrasto alla pirateria. La natura tributaria del contrassegno – restando comunque irrilevante il *nomen iuris* attribuito dal legislatore alla prestazione patrimoniale imposta – comporta, alla luce della nuova formulazione dell'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, l'attribuzione delle controversie relative alla giurisdizione del giudice tributario.

Diverso percorso argomentativo è stato invece colto per l'ordinanza n. 1782/2011, depositata nello stesso giorno. Anche in questo caso la Corte ha iniziato il proprio percorso argomentativo affermando che anche se l'art. 14, d.lgs. n. 382 del 1944, denomina "contributo", la prestazione dovuta dagli iscritti nell'albo per le spese del funzionamento del Consiglio Nazionale Forense, tale denominazione è irrilevante al fine di determinare (od escludere) la natura tributaria della prestazione. Questa, infatti, ha le stesse caratteristiche e scopi della "tassa" (così denominata, secondo un linguaggio tipico del diritto tributario) prevista dall'art. 7 del medesimo decreto. Tale norma, al comma 2, prevede che «il Consiglio (dell'Ordine) può, entro i limiti strettamente necessari a coprire le spese dell'ordine o collegio, stabilire una tassa annuale, una tassa per l'iscrizione nel registro dei praticanti e per l'iscrizione nell'albo, nonché una tassa per il rilascio di certificati e dei pareri per la liquidazione degli onorari». Il sistema normativo riconosce, in questa prospettiva, all'ente "Consiglio", una potestà impositiva rispetto ad una prestazione che l'iscritto deve assolvere obbligatoriamente, non avendo alcuna possibilità di scegliere se versare o meno la tassa (annuale e/o di iscrizione nell'albo), al pagamento della quale è condizionata la propria appartenenza all'ordine. Siffatta "tassa" si configura come una "quota associativa" rispetto ad un ente ad appartenenza necessaria, in quanto l'iscrizione all'albo è *conditio sine qua non* per il legittimo esercizio della professione. Sussiste in tal modo, uno degli elementi che caratterizzano il "tributo": la *doverosità della prestazione*. Chi intenda esercitare una delle professioni per le quali è prevista l'iscrizione ad uno specifico albo, deve provvedere ad iscriversi sopportandone il relativo costo, il cui importo non è commisurato al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata, bensì alle spese necessarie al funzionamento dell'ente, al

di fuori di un rapporto sinallagmatico con l'iscritto. Ecco, quindi, sussistere anche il secondo elemento perché sia riconoscibile la "natura tributaria" della prestazione: *il collegamento della prestazione imposta alla spesa pubblica riferita a un presupposto economicamente rilevante*. Il presupposto, nella specie, è costituito dal legittimo esercizio della professione, per il quale è condizione l'iscrizione in un determinato albo. La spesa pubblica è quella relativa alla provvista dei mezzi finanziari necessari all'ente delegato dall'ordinamento al controllo dell'albo specifico nell'esercizio della funzione pubblica di tutela dei cittadini potenziali fruitori delle prestazioni professionali degli iscritti circa la legittimazione di quest'ultimi alle predette prestazioni.

Le puntualizzazioni contenute in queste due ultime pronunce appaiono ulteriormente illuminanti sul contenuto della giurisdizione tributaria e nello stesso tempo aprono nuovi possibili orizzonti, i cui contorni non sempre potranno essere via via completati dalla sola giurisprudenza.

4. Il rimborso delle ritenute e dell'Iva

Fatte queste precisazioni e scelte di campo circa la evidente estraneità dei tributi, ed in particolare della Tia, all'ambito di applicazione dell'Iva, era consequenziale la nascita del "diritto al rimborso" di quanto versato da un soggetto a titolo di Iva sul tributo, così come in precedenza richiesto dall'ente impositore. Proprio la natura della pretesa originaria, ovvero di un'imposta quale è certamente l'Iva, ha fatto subito dubitare sul giudice al quale rivolgere la domanda di rimborso.

Il pensiero è certamente subito corso alle complesse controversie in tema di rimborso di ritenuta di imposta tra sostituto e sostituito¹⁰. Con la sentenza n. 8312/2010 sul tema della giurisdizione in materia di rapporti tra contribuente (sostituito) e sostituto d'imposta, la Corte ha sottoposto a revisione critica i propri precedenti arresti, giungendo alla conclusione che "le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario" (SS.UU. nn. 15031/2009, 15032/2009). La Corte ha ritenuto di dare continuità al recente indirizzo, anche perché il creditore che si vede ridotto il

¹⁰ RUSSO P., *Giustizia tributaria*, Enc. del dir. , Giuffrè, annali dal 2007, 632.

pagamento di quanto a lui dovuto, può non sapere per quale ragione il debitore non abbia adempiuto integralmente e, quindi, correttamente si rivolge al giudice ordinario. In questo caso la giurisprudenza della Corte di cassazione ha optato per una interpretazione privatistica del diritto al giusto compenso, svalutando forse l'origine pubblicistica dell'obbligo della rivalsa posto a carico del sostituto di imposta. La dottrina¹¹ ha subito rilevato che la soluzione deve essere normativa, proprio per evitare l'oscillazione e le incertezze sopra evidenziate. È da rilevare ancora che in questa motivazione è stato colto e valorizzato anche il principio generale della completa conoscenza di una pretesa, contenuto e richiamato dallo Statuto del contribuente in tema di motivazione degli atti.

La Corte di Cassazione con una recentissima sentenza n. 2064/2011, depositata il 28 gennaio 2011, ha affermato che in tema di Iva, spetta al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal consumatore finale nei confronti del professionista o dell'imprenditore, che abbia effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio per ottenere la restituzione delle maggiori somme addebitategli in via di rivalsa per effetto dell'applicazione di un'aliquota asseritamente superiore a quella prevista dalla legge: poiché, infatti, soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma un rapporto di natura privatistica tra soggetti privati, che comporta un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'imposta applicata in misura contestata" (Cass. SS.UU. 2775/2007; conf. 6632/2003, 1147/2000). Il principio resta valido anche quando, come nella specie, il debito Iva venga totalmente contestato. Si tratta, in ogni caso, di una controversia tra privati, alla quale "resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario" (Cass. SS.UU. 15031/2009).

La Corte ha quindi nuovamente riaffermato il principio secondo il quale le controversie relative all'indebito pagamento dei tributi seguono la regola della devoluzione alla giurisdizione speciale del giudice tributario "soltanto" quando si debba impugnare uno degli atti previsti dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, e, di conseguenza, il convenuto in senso formale sia uno dei soggetti indicati nel d.lgs. n. 546 del 1992, art. 10. Quando la controversia si svolga tra due soggetti privati in assenza di un provvedimento che sia impugnabile soltanto dinanzi al giudice tributario, il giudice ordinario si riappropria della giu-

¹¹ DE MITA E., *Fra sostituto e sostituito serve una legge*, Dir. Prat. Trib., 2010, n. 6, 1120.

risdizione e non rileva che la composizione della lite debba passare attraverso la interpretazione di una norma tributaria.

5. Il risarcimento del danno da accertamento illegittimo

Venendo alla problematica del risarcimento del danno da accertamento illegittimo, anch'esso attualmente demandato alla giurisdizione ordinaria¹². I dubbi sollevati da taluni riguardano proprio lo stretto nesso tra l'accertamento dell'illegittimità dell'atto impositivo e quanta parte di un danno risarcibile residua, in quanto non limitato agli eventuali interessi da rimborso che possono essere richiesti al giudice tributario. La più recente giurisprudenza della Corte di cassazione (sent. n. 5120/2011) ha ricordato che l'attività della pubblica amministrazione, anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, codificato nell'art. 2043 c.c., per cui è consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato da parte della stessa pubblica amministrazione, un comportamento doloso o colposo che, in violazione di tale norma e tale principio, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. La stessa Corte ha quindi precisato che stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., la pubblica amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale.

Ove si volesse ancora escludere la competenza del giudice tributario rimane attualmente aperta la strada della cognizione *incidenter tantum* da parte del giudice ordinario della pretesa tributaria, per poter poi giudicare sulla fondatezza della domanda di risarcimento del danno. La stretta connessione tra illegittimità della pretesa e conseguente eventuale danno potrebbe stimolare una riflessione su tale punto e sull'opportunità di tenere ancora distinte le due questioni con l'attribuzione della lite a due giurisdizioni.

Occorre oggi riflettere su un altro *gap* di tutela giurisdizionale a discapito del contribuente, consistente nella mancanza di una interpretazione forte e consolidata sulla possibilità che anche il giudice tributario, al pari di tutte le altre giurisdizioni, conosca del risarcimento del danno da "*illecito processuale*", ex art. 96 cpc. L'argomento è ancora più forte, atteso che, con l. 69/2009, il legislatore ha rafforzato i poteri del giudice *in parte qua*.

Si rammenta che oramai è *ius receptum*, nella giurisprudenza di legittimità e nella dottrina che l'accertamento del danno per responsabilità eziologicamente correlate al processo, ex art. 96 c.p.c., spetta al giudice della causa nella quale, o in relazione alla quale si è verificato l'illecito.

¹² BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli, 2009, 32.

Tra l'altro, è principio consolidato, quello secondo cui è inammissibile la domanda risarcitoria ex art. 96 c.p.c. proposta in un autonomo e separato giudizio.

Tutto quanto sopra porta a far riflettere sotto una nuova luce sulla necessaria competenza del giudice tributario a conoscere del danno da illecito processuale, essendo evidentemente anacronistico che quest'ultimo sia l'unico che non possa conoscere della responsabilità aggravata: ciò evidenziando un deficit ulteriore di tutela, questa volta risarcitoria, *nel* processo e *per* il processo.

6. La ritenuta costituzionalità di maggiori oneri processuali

Nell'ambito del giusto processo deve essere ricordata la recentissima sentenza n. 17/2011 della Corte Costituzionale che ha confermato il proprio precedente orientamento in tema di legittimità costituzionale del nuovo obbligo di depositare copia dell'atto di appello presso la segreteria della commissione tributaria provinciale qualora la notifica dell'atto non sia avvenuta per il tramite di un ufficiale giudiziario. In particolare la Corte ha rilevato che in tema di disciplina del processo e di conformazione degli istituti processuali, il legislatore dispone di un'ampia discrezionalità con il solo limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà delle scelte compiute. Nel caso in esame non è irragionevole che il legislatore, proprio all'indicato fine, abbia posto a carico dell'appellante l'onere di depositare copia dell'atto di impugnazione a pena di inammissibilità. In tal modo egli ha perseguito «il duplice obiettivo, da un lato, di non gravare la segreteria del giudice di appello di compiti informativi necessariamente intempestivi (perché successivi alla costituzione in giudizio dell'appellante) ed organizzativamente onerosi e, dall'altro, di assicurare la tempestività e la completezza della comunicazione dell'interposta impugnazione, imponendo allo stesso appellante, che abbia proposto appello senza avvalersi dell'ufficiale giudiziario, di effettuare tale comunicazione». Del resto, la decisione di non avvalersi della notificazione a mezzo di ufficiale giudiziario è rimessa alla scelta, non subordinata ad alcuna condizione, dell'appellante.

Pur condividendo la ragionevolezza della motivazione, non si può dimenticare che il processo tributario, per lo meno secondo gli auspici dell'originario legislatore delegante, deve avere la caratteristica della snellezza e celerità, limitando il più possibile gli adempimenti procedurali; detto profilo trova coerente coordinamento con la possibilità offerta al contribuente, anche non specializzato nella normativa tributaria, di difendersi da solo. La Corte non sembra aver considerato il maggior onere imposto alle parti in favore del personale della segreteria, che comunque viene gravato da un nuovo incumbente.

In altre occasioni¹³, quale quella della mancata tempestiva costituzione in giudizio per il tramite di un difensore i supremi giudici, sicuramente nell'interesse del contribuente ed ugualmente aumentando gli incombenti a carico della segreterie, hanno dato una interpretazione della norma in modo da prevedere, prima di una declaratoria di inammissibilità del ricorso, la comunicazione di una specifica ordinanza, con la quale il contribuente viene invitato, preliminarmente, a munirsi di un difensore. L'inammissibilità comminata è, a differenza di quella per il mancato deposito della copia dell'appello, solo successiva e comunque eventuale alla mancata ottemperanza all'invito del giudice. Sulla stessa linea, tendente a delimitare i casi di inammissibilità, è anche l'ultima sentenza della Corte di cassazione n. 4315, depositata il 22 febbraio 2011, secondo la quale ai fini dell'applicazione della sanzione di inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, l'omessa sottoscrizione dell'atto deve essere intesa in senso restrittivo, ossia come mancanza radicale del requisito imposto dalla legge, la quale non ricorre allorché la copia dell'atto, notificata all'ufficio finanziario, sia una fotocopia dell'originale regolarmente sottoscritto e depositato nella segreteria della commissione tributaria, ben potendo, in tal caso, l'amministrazione finanziaria riscontrare l'esistenza della firma della parte o del suo difensore tramite consultazione del detto originale, cui la fotocopia notificatele implicitamente rinvia.

7. Conclusioni

Il dinamismo della giurisprudenza non sempre viene accolto positivamente dalla dottrina; molte volte si preferisce il *cheta non movere*, come garanzia di un diritto consolidato. Nello stesso tempo le necessità degli adeguamenti giurisprudenziali e normativi sono, con impellenza, richiesti dal diritto vivente. La giurisprudenza, in via interpretativa, è chiamata a comporre il conflitto tra la conservazione dell'efficacia dell'azione del fisco e la protezione effettiva dei diritti del contribuente. Gli interventi normativi non sempre sono indirizzati ad offrire una risposta di merito; a volte sembrano privilegiare altre esigenze, quali la riduzione del contenzioso. Il principio del giusto processo viene visto coesistere con i paletti della procedura, che a volte intenzionalmente tendono a preconstituire binari e scambi sui quali necessariamente bisogna far correre il treno della giustizia.

¹³ AIUDI B., *Abuso del diritto, quali sanzioni?*, Boll. Trib., n. 15-16, 1177, ricorda al contrario che la legge impone alle segreterie dei T.a.r., dopo cinque anni dal deposito del ricorso, di notificare alle parti costituite un apposito avviso in virtù del quale è fatto onere alle parti ricorrenti di presentare nuova istanza di fissazione di udienza.

Va comunque ricordato il fine delle norme processuali e sostanziali ed il principio costituzionale della ragionevolezza delle stesse. In questo senso si può plaudere alla giurisprudenza più recente che ha rivalutato il diritto al contraddittorio nel procedimento e nel processo¹⁴, contrastando la tendenza del legislatore a creare e favorire procedimenti automatici di determinazione del reddito imponibile, con contraddittorio successivo ed alle volte anche circoscritto (Cass. n. 26316/2010).

Il pensiero corre ancora alla prossima anticipazione della riscossione, subito dopo la notifica dell'avviso di accertamento¹⁵ introdotta dal'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, coordinato con la legge di conversione 30 luglio 2010, n. 122 (testo in G.U. supplemento ordinario n. 176, del 30 luglio 2010), con la nuova responsabilità dei giudici tributari¹⁶ di provvedere tempestivamente sulle istanze di sospensione della riscossione, sussistendone i presupposti. Il prossimo futuro appare denso di novità, ove ogni soggetto (giudice, contribuente e fisco) sarà tenuto a contribuire attivamente, evidenziando le proprie virtù politiche e civiche¹⁷, nel rispetto dei principi dello Statuto del contribuente sul dovere di collaborazione¹⁸, buona fede¹⁹ ed affidamento²⁰.

¹⁴ FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, Riv. Dir. Trib., 2011, n. 2, I, 137; BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli, 2009, 202.

¹⁵ CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex d.l. n. 78/2010*, Riv. Dir. Trib., 2011, n. 2, I, 159 e "Profili di novità ed aspetti di criticità dell'accertamento esecutivo", in questo Massimario n. 1/2-2011.

¹⁶ GARAPON A., *Del giudicare, saggio sul rituale giudiziario*, Cortina ed., 2007, 266.

¹⁷ RAWLS J., *Il diritto dei popoli*, Comunità ed., Torino, 2001, 156.

¹⁸ D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, Riv. Dir. Trib., 2001, n. 10, I, 915.

¹⁹ ALPA G., *L'arte di giudicare*, Laterza, 1996, 107, ricorda che la buona fede consente alla parte improvvida di riappropriarsi delle occasioni perdute, mentre l'equità consente il rimodellamento dell'operazione. AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2011, 43.

²⁰ GALLO F., *Le ragioni del Fisco, etica e giustizia nella tassazione*, il Mulino, 2007, 33.

Una vexata quaestio: l'ammissibilità nel processo tributario della sospensione ex art. 337 c.p.c.. Orientamenti a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 17 giugno 2010 n. 217*

DOTT. WALTER CELENTANO
Consigliere della Corte di Cassazione

Non mi allontanerò dal testo scritto perché, come notava il filosofo Heidegger – che pure mostrava di preferire il dialogo a voce e che pure diede il peggio di sé in un celebre discorso – lo scritto “*offre l’obbligo salutare di una ponderata formulazione linguistica*”; ponderazione del pensiero e della parola che tanto più è necessaria quando si tratti, come nel nostro caso, di materia caratterizzata da un lessico e da una concettualità che appartengono ad una disciplina scientifica, il lessico e la concettualità del diritto.

1. Quale che ne sia lo scopo, meramente ricognitivo o diretto all’applicazione delle norme della legge, occorre sforzarsi di leggere l’ordinamento giuridico avendo sempre riguardo alla sua logica e alla sua razionalità interna e al suo porsi – per definizione – come punto alto di sintesi tra i molteplici e a volte contrapposti diritti dei privati e tra questi e l’interesse pubblico. Nella considerazione dell’intero ordinamento occorre trascendere il punto di vista parziale e, quanto all’interpretazione, sappiamo che molto è consentito all’interprete della legge, ma non fino al punto di scambiare l’interpretazione con la pratica del pensiero desiderante (l’immaginifico e illusorio *wishful thinking* capace di mutare l’interpretazione della legge in una sorta di “*Sogno d’una notte di mezza estate*”), non di costruire alternative alla legge, non di sostituire l’utopia alla realtà normativa. L’interpretazione ha infatti “*un limite ed una lealtà interpretativa che non può essere ignorata*”: prendo questa bella espressione da un bellissimo libro dei nostri giorni e me ne approprio perché essa esprime bene quel limite invalicabile che ho segnalato tra il legittimo, doveroso, processo interpretativo della norma e lo stravolgimento o il superamento *tout court*, o la falsificazione della stessa.

Dico questo in premessa perché sono convinto che proprio una visione

* Relazione tenuta al Convegno di studi su “La tutela cautelare nel processo tributario: prassi operative, contributi dottrinali ed indirizzi giurisprudenziali” promosso dalla Camera degli avvocati tributaristi e svoltosi in Foggia il 6 maggio 2011.

parziale ed imperfetta del sistema e dell'ordinamento tributario abbia fatto sì che l'attenzione si fermasse sulle norme degli artt. 49 del d.lgs. n. 546/92 e 337 del codice di procedura civile e sulla pretesa di applicazione di quest'ultima disposizione nel processo tributario – applicazione che, come credo apparirà chiaro dalle cose che saranno dette, porterebbe a sconvolgere tutto il sistema di riscossione dei tributi durante la pendenza del processo tributario così com'è stato pensato e voluto dal legislatore.

Quella visione parziale e imperfetta credo abbia prodotto l'effetto di sollevare una nube di fumo tale da rendere indistinta e non più distinguibile la specificità del sistema stesso nelle sue complesse, originali e necessarie articolazioni tra il diritto sostanziale, gli atti e i procedimenti amministrativi di attuazione e il processo nel suo specifico contenuto di determinazione contenziosa della materia imponibile, dell'*an* e del *quantum* del tributo.

Sono queste le idee di fondo sulla base delle quali mi avvio ad esplorare il tema della controversa applicazione nel processo tributario di quella speciale tutela cautelare che è la sospensione dell'esecutività delle sentenze.

2. Non guasta qualche breve e rapido cenno preliminare sul nostro tema considerato che, dato il carattere di “novità” della sentenza n. 217 del 2010 della Corte Costituzionale, sarà assai utile confrontare le pretese aperture che la stessa offrirebbe, per una possibile diversa lettura dell'art. 49 del decreto legislativo n. 546/92 e per un possibile mutamento di indirizzo della stessa Corte, con le strutture portanti che si rinvergono nella giurisprudenza costituzionale dall'anno 2000 ad oggi e, ancor prima, con alcune considerazioni sistematiche generali

Sono perciò necessarie alcune premesse:

a) il dato normativo; b) il presupposto teorico-istituzionale; c) alcune distinzioni tra le caratteristiche dei processi; d) la giurisprudenza costituzionale.

a) Sul primo punto ricorderò che l'innovazione rispetto al precedente assetto del contenzioso tributario (il d.p.r. n. 636/72), che non prevedeva misure cautelari, intervenne con la legge n. 413 del 1991 che, nel delegare il Governo ad emanare nuove disposizioni per la revisione della disciplina di quello che continua a chiamare il contenzioso tributario, fissò i principi della riforma e stabilì all'art. 30 punto h) che dovesse essere previsto “*un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione della udienza entro novanta giorni*”; ed altresì, al punto z) dello stesso art. 30, che dovesse disporsi la “*revisione della disciplina dell'iscrizione provvisoria a ruolo*

ovvero del pagamento provvisorio delle imposte accertate, coordinandola con la previsione di due gradi del giudizio”.

Il decreto legislativo n. 546 del 1992, nel dare attuazione al punto h) della legge delega ha così introdotto, all'art. 47, la tutela cautelare nel processo tributario con la previsione della misura cautelare specifica della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, attribuendo il relativo potere al giudice tributario, ed ha escluso, con la disposizione dell'art. 49, l'applicabilità ai gradi del giudizio successivi al primo, cioè per le fasi di impugnazione, al processo tributario, della norma del processo civile sulla esecutività delle sentenze; all'art. 68, che si sarebbe poi coordinato con l'art. 15 secondo comma del d.p.r. n. 602/73 (successivamente abrogato), lo stesso decreto ha disciplinato il pagamento del tributo in pendenza del processo.

b) Quanto ai presupposti di tale assetto legislativo, credo si possa affermare che tanto la legge delega quanto il testo del decreto delegato mostrano di muoversi sopra una precisa e preconfigurata architettura della fase contenziosa del rapporto d'imposta, un'architettura compiutamente stabilita sotto il profilo teorico ed istituzionale, dalla quale esse non si discostano, e che se pure viene modellata sullo schema dei procedimenti giurisdizionali, continua a far perno più che sulla sentenza del giudice, sull'atto impositivo autoritativo dell'Amministrazione che apre e governa il rapporto di imposta e la cui impugnazione altro non è se non l'introduzione della fase incidentale contenziosa del rapporto medesimo, se pur ad essa, considerata per la sua evoluta struttura interna e per l'affidamento ad una giurisdizione, si è dato il nome nobile di processo tributario.

I medesimi testi legislativi mostrano entrambi di presupporre e di voler tener fermo quel dato della realtà giuridica secondo cui nell'ambito del diritto tributario l'Amministrazione finanziaria dispone di poteri unilaterali di supremazia, che sono poteri strumentali finalizzati tanto al miglior accertamento dei presupposti dell'imposta quanto alla riscossione dei crediti d'imposta; che fra questi poteri è compreso, e potremmo dire primeggia, quello di creare unilateralmente i titoli per la riscossione dei tributi, titoli che legittimano l'esecuzione, formati unilateralmente dall'Amministrazione.

Il diritto tributario del resto è diritto di atti e di procedimenti, anche se gli atti debbono esser posti in essere secondo forme garantistiche finalizzate a dar ragione dell'esercizio del potere e ad assicurare quell'esercizio del controllo di legittimità.

Le stesse norme del processo civile vengono sì richiamate nel processo tributario ma con quel ferreo doppio limite dell'assenza di specifiche disposizioni e della compatibilità stabilito proprio *dall'incipit* - l'art. 1 - del decreto n. 546/92, limite che non soltanto vincola l'impiego delle forme del processo

civile ma esprime proprio la radicale diversità di struttura del procedimento contenzioso tributario rispetto al processo civile.

c) Nella giurisdizione civile, che si esercita su controversie le cui premesse non sono in un atto autoritativo di una delle parti ma il cui oggetto è costituito da una pretesa di diritto soggettivo sempre necessaria di un preliminare accertamento – anche se poi la sentenza, destinata a divenire giudicato secondo la norma dell'art. 2909 cod. civ., può non esaurirsi nell'accertamento del diritto o della situazione giuridica dedotta e avere il contenuto di pronuncia o costitutiva di un rapporto giuridico o di condanna ad una prestazione, nel qual caso la sentenza medesima, definitiva per giudicato o provvisoriamente esecutiva, costituisce essa il titolo dell'esecuzione forzata, secondo l'altra norma dell'art. 474 del cod. proc. civ.; – non è dubbio che nell'ambito dei rapporti tra cognizione ed esecuzione, le quali ruotano intorno a quel punto cardine che pone la sentenza esecutiva di condanna come titolo giuridico necessario per l'esecuzione, la provvisoria esecuzione delle sentenze di condanna si configuri come anticipazione, in favore dell'avente diritto alla prestazione, degli effetti del giudicato, così come non è dubbio che i provvedimenti previsti dagli articoli 283, 373 e 401 del cod. proc. civ. – la sospensione della efficacia esecutiva o dell'esecuzione delle sentenze medesime – si configurino, a loro volta, come sospensione, in favore dell'obbligato, di tale anticipazione degli effetti del giudicato.

Non allo stesso modo quei rapporti tra cognizione ed esecuzione si configurano nell'ambito dei processi amministrativi e tributari che, come sappiamo, sono processi a carattere impugnatorio, muovono cioè – i processi tributari specificamente dei quali ci occupiamo – dall'impugnazione di un atto di imposizione fiscale il quale non soltanto configura già esso stesso i termini di una pretesa creditoria fiscale ma è, proprio come atto, anche munito, per definizione e per caratteristica sistematica, di efficacia esecutiva.

Il consueto primo provvedimento che solitamente interviene nel processo tributario è, proprio per tale caratteristica degli atti, la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, esecutività che deriva, se ad esempio si tratta di un avviso di accertamento, dagli artt. 15 e 15 bis del d.p.r. n. 602/73 e se si tratta dell'iscrizione a ruolo dall'art. 49 dello stesso decreto.

In tali processi, dunque, l'esecuzione dell'atto impositivo, ossia la riscossione del tributo dopo la sentenza di rigetto totale o parziale si ricollega non già ad un giudicato dei cui effetti detta sentenza si porrebbe come anticipazione, bensì proprio alla esecutività dell'atto dell'Amministrazione; essa si pone dunque sul piano dell'esecuzione dell'atto, non su quella del giudicato; essa non dipende dal giudicato potenziale e vale come misura della fondatezza della pretesa incorporata nell'atto.

Può così ritenersi che nel diritto tributario, i rapporti tra i due piani della cognizione e della esecuzione sono articolati sotto il segno dell'autonomia, nel senso che l'esecuzione – cioè la riscossione del tributo – si giustifica non in quanto anticipazione degli effetti del giudicato ma si ricollega direttamente all'atto dell'Amministrazione.

E segni o indici di tale organizzazione normativamente autonoma dell'esecuzione tributaria sono la riscossione sulla base già della dichiarazione del contribuente, le iscrizioni a ruolo in base ad accertamenti non definitivi (art. 15 del decreto 602/73), le iscrizioni nei ruoli straordinari anche in deroga alle norme ordinarie sulla iscrizione provvisoria per il caso in cui vi fosse pericolo per la riscossione dei tributi (art. 11 e 15 bis), le iscrizioni direttamente derivanti dalla norma dell'art. 68 del d.p.r. 546/92, e la riserva alla sola Amministrazione, stabilita dall'art. 39 dello stesso decreto, del potere di disporre la sospensione della riscossione. Si tratta, com'è evidente, di attribuzioni e di provvedimenti per così dire interni all'attività istituzionale dell'Amministrazione finanziaria piuttosto che di atti di esercizio anticipato di un accertando diritto di credito tributario.

E se anche è vero che, quando si tratta dell'impugnazione degli atti di accertamento del reddito e di liquidazione dell'imposta, la giurisdizione concorre alla determinazione della base imponibile al punto che la riscossione del tributo si conformerà quantitativamente al risultato al quale la fase giurisdizionale sarà pervenuta, è vero altrettanto che non è la giurisdizione a creare il titolo giuridico della esecuzione/riscossione, titolo che resta pur sempre l'atto dell'Amministrazione: così che il punto di cerniera tra la determinazione unilaterale dell'imponibile e del tributo operata dall'Amministrazione e quella che sarà risultata nella sede giurisdizionale resta individuato nel rimborso stabilito dalla disposizione del 2° comma dell'art. 68, rimborso che riguarda l'eccedenza del tributo riscosso in base all'atto rispetto a quello che sulla base della sentenza sarà risultato in effetti dovuto.

E questo meccanismo costituisce la prova evidente, per così dire, della priorità giuridica o, in altri termini, dello scavalcamento della fase di riscossione rispetto alla fase giurisdizionale dell'accertamento, ossia della cognizione: una contrapposizione propria di tutto il sistema tributario, legislativamente stabilita, tra l'esecuzione nei confronti del contribuente, che trova titolo nell'atto dell'Amministrazione, e l'esecuzione nei confronti di quest'ultima che trova, invece, titolo nella sentenza. Non è in base ad una anticipazione degli effetti del giudicato, dunque, che si ha l'esecuzione – ossia la riscossione del tributo; qui il legislatore ha ritenuto, di seguito ad una sua valutazione che ben potremmo definire proprio di politica legislativa, che anche sulla base del solo atto di accertamento non definitivo (art. 15 del d.p.r. 602 del '73) o

sulla base dei risultati di quella prova di resistenza cui l'atto impositivo è stato sottoposto nella fase del contenzioso giurisdizionale (art. 68 del decreto lgs. n. 546/92), si potesse far luogo all'esecuzione.

Ne discende che la sentenza di rigetto anche parziale non soltanto elide definitivamente gli effetti della sospensione eventualmente disposta dell'esecutività dell'atto, ma si pone, anche, come fatto processuale che rende legittima la ripresa da parte dell'Amministrazione finanziaria del suo potere di portare ad effetto il suo provvedimento.

Ebbene questa ripresa da parte dell'Amministrazione dei suoi poteri di portare ad effetto il suo provvedimento dopo che l'ordinanza di sospensione è rimasta eliminata dalla sentenza, è ricollegabile non già ad un effetto della sentenza di rigetto come tale, bensì proprio all'esecutorietà dell'atto che è tipica dei provvedimenti amministrativi e tributari.

Alla luce di questa ricostruzione teorica e sistematica si spiega il perché della esclusione da parte dell'art. 49, tra le norme del processo civile richiamate per le fasi di impugnazione del processo tributario, dell'art. 337 e di quelle norme che riguardano la sospensione dell'esecutività delle sentenze di primo grado e di appello.

Si badi, è di tutta la disposizione dell'art. 337 che viene esclusa l'applicazione, non soltanto, dunque, per quella che impropriamente è stata definita come l'eccezione – cioè il “*salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407*” – ma soprattutto per la regola fondamentale propria di tutta la disciplina delle impugnazioni che “*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione*”. E se anche di questa disposizione o regola generale viene esclusa l'applicazione nel processo tributario, ciò si verifica proprio di essa non c'è bisogno in quanto in tale processo l'esecuzione dopo la sentenza di primo grado è esecuzione dell'atto non della sentenza.

In termini più chiari il legislatore del decreto n. 546/92 non avrebbe potuto esprimere la implicita premessa di carattere sistematico secondo cui l'esecutività delle sentenze è situazione giuridica estranea al processo tributario perché non dalla sentenza deriverà l'attuazione della pretesa tributaria bensì dall'atto autoritativo ed esecutivo dell'Amministrazione, una volta che la pronuncia di merito di rigetto del ricorso o del parziale accoglimento dello stesso avrà eliso definitivamente gli effetti del provvedimento di sospensione dell'esecutività dell'atto medesimo.

Penso si possa onestamente affermare che questo sistema tributario incentrato sull'atto autoritativo dell'Amministrazione viene rafforzato dopo il d.l. n. 78 del 2010 (convertito in legge n. 122 del 2010) il quale ancora di più potenzia il sistema di riscossione sulla base degli atti dell'Amministrazione e sul quale non trovano invece alcun fondamento le affrettate conclusioni di

qualche commentatore che ha inteso leggere l'art. 29 primo comma lett. a) nel senso che *“la sentenza ha acquistato valore di titolo esecutivo”*.

Non contraddice le conclusioni raggiunte, il rilievo che, nell'ambito della giurisdizione tributaria, quella specifica forma di esecuzione che è l'ottemperanza trova il suo titolo nella sentenza: qui siamo fuori dell'ambito della riscossione del tributo e l'esecuzione in forma di ottemperanza riguarda quella contrapposta situazione giuridica nella quale debbono essere eseguiti forzosamente obblighi che la sentenza pone a carico dell'Amministrazione. Che anzi, proprio ed anche da questa contrapposizione di situazioni – da una parte obblighi di prestazione pecuniaria a carico del contribuente che trovano origine dall'atto impositivo dell'Amministrazione, dall'altra obblighi anche di comportamento che la sentenza pone a carico dell'Amministrazione – noi troviamo ulteriore sostegno al convincimento che il titolo per la riscossione non è la sentenza bensì l'atto impositivo, come del resto ci dimostra proprio la misura cautelare disciplinata dall'art. 47 che è sospensione della esecutività dell'atto. Si rifletta che se fosse altrimenti, tutto il sistema del processo tributario sarebbe stato – avrebbe dovuto necessariamente essere – pensato e organizzato diversamente assumendo esplicitamente a titolo della riscossione la sentenza.

Perché abbiamo puntigliosamente ricordato tutto questo? Perché con tutto, ma non soltanto, con questo, quella interpretazione “alternativa”, il cui mancato tentativo la sentenza n. 217/2010 addebita al giudice rimettente, è destinata a scontrarsi inevitabilmente.

Soltanto con la ricostruzione del sistema? Certamente no! anche con la logica e con la inequivocabile lettera del testo del primo comma dell'art. 49, che a quelle caratteristiche sono conseguenti.

d) Nemmeno l'introduzione, con il d.lgs. n.546/92, della sospensione cautelare dell'atto impugnato è valsa a colmare le aspettative specificamente pretenziose degli interessati; le medesime questioni di legittimità costituzionale rispetto ai medesimi parametri degli artt. 3 e 24, già sollevate per il precedente ordinamento del contenzioso, furono, infatti, riproposte alla Corte, denunciandosi la sospetta illegittimità costituzionale dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui non prevedono e non consentono nel processo tributario la sospensione *ope iudicis* della esecutività della sentenze in pendenza dei giudizi di impugnazione.

La Corte, con la sentenza n. 165 del 2000, giudicò non fondata la questione. Ribadì che *“la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione”*; ribadì ancora, quanto alla diversa latitudine dei poteri del giudice nel processo civile e nel processo tributario, che, giusta la sua costante giurispru-

denza, doveva escludersi l'esistenza di un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo; osservò, nel merito della questione proposta, che la garanzia costituzionale della tutela cautelare doveva ritenersi imposta solo fino al momento in cui non fosse intervenuta nel processo una pronuncia di merito o di accoglimento della domanda, che avrebbe reso così superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero di rigetto, la quale, negando con cognizione piena la sussistenza del diritto, escludeva il presupposto stesso della tutela cautelare, e trasse da ciò la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a detta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, doveva ritenersi priva di copertura costituzionale rispetto all'art. 24 e invece rimessa alla discrezionalità del legislatore.

Le successive ordinanze n. 217 del 2000 e n. 325 del 2001 ritennero la questione, ancora una volta prospettata dai giudici rimettenti negli stessi termini di costituzionalità, manifestamente infondata richiamandosi alle argomentazioni svolte nella sentenza n. 165 del 2000.

L'ordinanza n. 119 del 2007, con una pronuncia di manifesta inammissibilità, fece giustizia anche di una nuova prospettazione della sospettata illegittimità costituzionale dell'art. 49 argomentata dalla Commissione tributaria regionale del Veneto con riguardo alle sopravvenute novità legislative costituite dal d.l. n. 203 del 2005 convertito in legge n. 248 del 2005 che al suddetto giudice erano apparse come *“indice della volontà del legislatore di equiparare l'andamento del processo tributario a quello ordinario di cognizione, caratterizzato da pienezza di tutela cautelare anche nel grado di appello”*. La Corte, infatti, giudicò che le sopravvenute nuove di disposizioni di legge non incidevano su quanto la stessa Corte aveva già statuito con le precedenti pronunce n. 165 e 217 del 2000 e 325 del 2001, e, aggiungendo tale ulteriore argomento, espressamente ricollegò la manifesta inammissibilità della questione proposta al rilievo che *“oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”*.

3. Ora veniamo in dettaglio alla sentenza n. 217/10. Sorprende innanzitutto quel passaggio della sentenza (punto 2.1. terzo cpv.) nel quale si legge che il giudice rimettente non avrebbe tenuto conto del fatto che non v'era sulla questione nessuna pronuncia della Corte di Cassazione ma soltanto *“contrastanti orientamenti della giurisprudenza di merito che non assurgono a diritto vivente”*.

Se l'addebito al giudice rimettente era fondato, atteso che l'ordinanza di rimessione risale all'ottobre del 2008, al momento in cui la Corte pronuncia-

va il dato giurisprudenziale era però mutato e la stessa Corte avrebbe dovuto esserne informata e tenerne conto nella sua pronuncia.

Soltanto due mesi prima, infatti, che la nostra sentenza fosse deliberata, nella camera di consiglio del 12 maggio 2010, la Corte di Cassazione si era espressa sulla questione con la sentenza n. 7815 del 31 marzo 2010.

Tale sentenza è della massima importanza perché riguarda proprio una fattispecie in cui la Commissione tributaria regionale, rigettando le contestazioni di legittimità che il contribuente aveva mosso avverso l'iscrizione a ruolo ex art. 68, perché disposta ed eseguita sulla base di una sentenza di merito non passata in giudicato, aveva però disposto, limitatamente alle sanzioni, la sospensione dell'esecutività di quella sentenza che intanto era stata impugnata per cassazione.

Ebbene, sulla questione posta dall'Amministrazione ricorrente *“se alla luce delle norme degli artt. 68, 47 e 49 del d.lgs. n. 546/92, e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997 debba ritenersi che, al di fuori dell'ipotesi prevista dall'art. 19 cit. che consente alla Commissione regionale di sospendere ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/92 in quanto applicabile, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, il decreto legislativo n. 546 del 1992 non ha conferito alle Commissioni tributarie regionali alcun potere di sospensione della sentenza impugnata, neppure con riguardo ai capi concernenti sanzioni”*, la Corte, anche richiamando espressamente la giurisprudenza costituzionale, risponde con queste testuali affermazioni:

“l'esclusione, nel processo tributario, di ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva della sentenza di secondo grado non è lesiva né del diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione né del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 con riferimento alla diversa disciplina del processo civile”;

“la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga nel processo una pronuncia di merito che accolga la domanda rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela, con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore”.

Veniamo ora al testo della sentenza n. 217, che è così massimata: *È inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, censurato, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost., nonché, quale norma interposta all'art. 10 Cost., in riferimento all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti*

*dell'uomo e delle libertà fondamentali, nella parte in cui non prevede, in unico grado, la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione, allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno, con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile. Innanzitutto, il rimettente, nonostante la mancanza di un diritto vivente sul punto, non ha esperito alcun tentativo di pervenire ad un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione in esame nel senso, cioè, che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 cod. proc. civ., e tale omissione si risolve nella carenza di motivazione sulla rilevanza della questione. Altro motivo di inammissibilità deriva dal fatto che non sussiste, nella specie, il requisito del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare proposta dal contribuente nel giudizio principale, con conseguente irrilevanza della sollevata questione. Infine, un ulteriore profilo di inammissibilità risiede nel difetto di motivazione sulla rilevanza per omessa prova del requisito del *periculum in mora*, non avendo la commissione tributaria a quo fornito alcuna motivazione in ordine né alla situazione economica del debitore, né alla possibilità per quest'ultimo di evitare, nelle more, l'esecuzione forzata immobiliare, né agli effetti lesivi irreversibili ed inadeguatamente ristorabili di tale esecuzione. La riscontrata inammissibilità della questione impedisce l'esame del merito e, in particolare, non consente di valutare la richiesta del rimettente di procedere ad un riesame della giurisprudenza costituzionale in tema di tutela cautelare nel processo tributario.*

Viene immediatamente in risalto che nella motivazione della sentenza sia stato invertito l'esame delle condizioni di ammissibilità della questione proposta. Quella della rilevanza – che, anche in base al testo dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, ha priorità logico-giuridica e che nel caso di specie, stante il ritenuto difetto dei requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, che escludeva in ogni caso l'applicazione dell'art. 373 c.p.c. (vedi ai punti nn. 2.2 e 2.3 della sentenza), era manifestamente insussistente – avrebbe dato corpo, già essa sola rispetto ad ogni altra considerazione, alla prioritaria ed assorbente ragione di inammissibilità della questione proposta.

Tale inconsueta inversione dell'ordine di esame potrebbe dare adito ad una lettura della sentenza nel segno di un preciso intendimento della Corte di esporre e di rappresentare comunque la forse ritenuta possibilità dell'interpretazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/92 alternativa rispetto a quella cui il giudice rimettente si era riferito nella sua ordinanza.

Può ancora notarsi che il suo insistere, nel motivare la prima delle rilevate ragioni di inammissibilità della questione proposta, il suo insistere oltre quel canone, quella misura, secondo la quale in analoghi provvedimenti veni-

va esaurito in poche parole il fondamentale addebito al giudice rimettente - cito testualmente - di *“non aver verificato sino in fondo se le argomentazioni addotte potessero portare ad una interpretazione idonea a superare il dubbio di costituzionalità”*, quell’insistere – dicevo – ha finito per creare non pochi problemi al lettore e all’interprete.

Analizziamo dunque le proposizioni della sentenza.

Sosterrò due punti: a) che la Corte abbia semplicemente indicato le linee di un percorso interpretativo lungo il quale il giudice rimettente avrebbe potuto saggiare la possibilità di un’interpretazione alternativa dell’art. 49 cit.; b) che tale interpretazione alternativa sia impossibile in sé ed altresì contrastante con altri dati normativi, con le premesse teoriche e con l’impianto stesso del processo tributario, come delineato dal decreto n. 546/92.

La prima di queste proposizioni di rilievo la troviamo sotto la lett. d) del terzo cpv. del punto 2.1. ed è questa: dopo aver letto le norme degli artt. 337 e 373 c.p.c. nel senso che le stesse conterrebbero una *regola* (l’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell’impugnazione di essa) e un’*eccezione* (tuttavia il giudice, quello di appello applicando o l’art. 283 o l’art. 373, quando, rispettivamente, sussistono gravi e fondati motivi ovvero qualora dall’esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, può disporre che l’esecuzione sia sospesa), la sentenza rileva che il giudice rimettente ha omesso di valutare se la disposizione denunciata sia interpretabile diversamente; quel giudice non avrebbe considerato, infatti, che *“l’inapplicabilità al processo tributario, in forza dell’art. 49, della regola sostanzialmente identica contenuta nelle due disposizioni degli artt. 337 e 373 c.p.c.”*, secondo la quale l’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell’impugnazione di essa, *“non comporta necessariamente l’inapplicabilità al processo tributario anche delle indicate eccezioni alla regola e quindi non esclude di per sé la sospendibilità ope iudicis dell’esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione”*.

Qui siamo fuori del giudizio di legittimità costituzionale perché la Corte si addentra, sul terreno dell’interpretazione della norma.

Ebbene, proprio sul punto dell’interpretazione tanto dell’art. 49 quanto degli artt. 337 e 373 mi sento di motivare un dissenso dall’argomentare della Corte. Già la premessa di quell’argomentazione è fallace perché la norma dell’art. 49 cit. non esclude soltanto quella che la sentenza indica come la *“regola”*.

Ma è l’argomentazione stessa nella sua interezza a non essere impeccabile, anzi è per così dire difettosa di validità. Invero, quella deduzione che essa esibisce non appare logicamente possibile perché tra la premessa - *l’inapplicabilità della regola* – e la conclusione – *che non ne resti esclusa l’applicabilità dell’eccezione* – si inserisce quella radicale esclusione di tutta la norma

dell'art. 337 c.p.c. dichiarata dal testo dell'art. 49, sicché viene reso impossibile quel nesso che dovrebbe essere di stretta e necessaria consequenzialità tra la premessa e la conclusione.

Per di più, la verità della premessa di un argomento, quando pure sussista, non è essa stessa condizione sufficiente per la validità dell'intero argomento.

Sul piano dell'interpretazione letterale, di fronte al testo dell'art. 49, secondo il quale *“alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del c.p.c.escluso l'art. 337”*, e obbligati come siamo a dare per certo che il d.lgs. 546 del 1992 conoscesse il contenuto dell'art. 337 c.p.c., mi sembra assai difficile ritenere che possa non applicarsi una parte della disposizione (la regola) e applicarsi invece l'altra parte (l'eccezione) della stessa.

Sotto il profilo di un'interpretazione logica e razionale non possiamo non rilevare che nelle norme degli artt. 337 e 373 *regola ed eccezione* si tengono assieme in un costrutto strettamente conseguente e l'eccezione non sta in piedi da sola senza la regola.

Sul piano dell'interpretazione logico-sistematica, abbiamo detto e, mi sembra, anche dimostrato, con l'avallo della stessa giurisprudenza costituzionale, che nel contenzioso o processo tributario, sulla base delle norme delle varie leggi, non c'è bisogno della regola circa l'esecutività della sentenza perché non è in base a questa che si procede all'esecuzione.

E se, per come il sistema tributario è normativamente organizzato, non c'è bisogno della regola, non c'è nemmeno spazio per l'applicabilità delle eccezioni giacché queste non sono disposizioni autonome ma – accettando per un momento queste definizioni – sempre della regola sono eccezioni.

E allora, l'interpretazione cui il giudice rimettente dovesse pervenire nel senso dell'applicazione dell'eccezione, pur nella conferma della regola dell'art. 49, si risolverebbe inevitabilmente nell'indebito superamento della regola la cui inapplicabilità al processo tributario nemmeno la sentenza n. 217/2010 ha posto in discussione, visto che il suo suggerimento interpretativo è incentrato sulla possibile applicabilità dell'eccezione.

Secondo le note teorie dell'interpretazione giuridica, se non si dà la regola non si dà nemmeno l'eccezione e il fatto che il legislatore nel nostro caso non abbia voluto l'applicazione della regola costituisce una ragione in favore del fatto che non abbia voluto nemmeno l'eccezione.

Regole ermeneutiche, queste, che assumono forza ancora maggiore a proposito del decreto n. 546/92 che è un testo legislativo scritto, ma sarebbe meglio dire composto, alla stregua di un metatesto, secondo la tecnica dei rinvii, dei richiami e delle esplicite esclusioni di altre norme appartenenti ad altri testi normativi.

E ancora, quando il giudice si accingesse ad interpretare in quel senso l'art. 49 egli non potrebbe mai superare l'indicazione in senso contrario che viene dall'art. 39 del d.p.r. n. 602 che per i ricorsi contro i ruoli quindi anche per i ruoli formati in base all'art. 68 del 546/92 riserva la sospensione della riscossione all'Autorità amministrativa.

E infine, quando quell'interpretazione fosse data e posta a base di provvedimenti giurisdizionali come quelli che vengono auspicati o sollecitati o tentati addirittura, la norma del 49 così interpretata finirebbe per porsi in contrasto con i vincoli posti dalla legge delega la quale, non dimentichiamo, ha dato mandato al legislatore delegato

a) per la previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado;

b) per la revisione della disciplina dell'iscrizione provvisoria a ruolo ovvero del pagamento provvisorio delle imposte accertate, da coordinare con la previsione di due gradi del giudizio; e finirebbe per dar corpo ad una violazione della delega e dunque ad una illegittimità costituzionale dello stesso art. 49 per violazione dell'art. 76 della Costituzione.

Nella lettura della seconda proposizione della sentenza - nell'ultimo capoverso del punto 2.1. - l'attenzione cade sull'*incipit* "da tale possibile interpretazione alternativa ...".

È sull'uso di quell'aggettivo "*possibile*" che si fondano questa volta non le aspettative bensì proprio le certezze degli interessati i quali sono propensi a leggere quell'*incipit* nel senso che la sentenza avrebbe a chiare lettere affermato come possibile la suddetta interpretazione alternativa dell'art. 49 primo comma.

Senonché basta leggere quell'*incipit* cambiando l'aggettivo nel corrispondente sostantivo, senza nulla togliere alla formulazione dell'ipotesi interpretativa, e dunque come se dicesse "*la possibilità di un'interpretazione alternativa*", per veder cadere quelle certezze.

È un sofisma questa lettura, un bizantinismo, un arbitrio?

Non credo. E non lo credo per due ragioni:

a) una è questa: se la Corte avesse proprio affermato come possibile quella interpretazione alternativa non avrebbe continuato a muoversi, nel medesimo contesto sintattico, sul piano dell'ipotesi; non avrebbe continuato a semplicemente supporre una possibilità interpretativa lasciandone la responsabilità al giudice rimettente; e che la Corte continui ad argomentare sul piano dell'ipotesi e non della certezza è dimostrato dall'uso del modo condizionale

“conseguirebbe che ...”, “la sollevata questione sarebbe irrilevante ...”; diversamente, la Corte avrebbe detto direttamente al giudice rimettente che quella interpretazione alternativa era possibile e dunque la sollevata di legittimità era irrilevante: ma se questo la Corte avesse voluto dire e avesse detto, la sentenza si sarebbe conclusa con un dispositivo di manifesta infondatezza della sollevata questione, proprio per la certa possibilità dell’interpretazione alternativa.

b) l’altra ragione si fonda sulla considerazione finale della sentenza; dice la Corte: *“la riscontrata inammissibilità della questione impedisce l’esame del merito e, in particolare, non consente di valutare la richiesta del rimettente di procedere ad un riesame della giurisprudenza di questa Corte relativa all’art. 49 primo comma dell’art. 49 in tema di tutela cautelare nel processo tributario”*.

Qui mi sembra indiscutibile che la Corte abbia pensato ed affermato che non per via di interpretazione può giungersi all’applicazione nel processo tributario delle norme la cui applicazione è stata invece esplicitamente esclusa dall’art. 49 bensì soltanto nel merito di un giudizio di legittimità costituzionale, ossia proprio attraverso il riesame da parte di essa Corte della giurisprudenza della Corte stessa sinora consolidatasi relativamente all’inapplicabilità all’art. 49 nel suddetto processo, sul punto della inammissibilità di quella particolare forma di tutela cautelare che è la sospensione dell’esecutività delle sentenze.

La conclusione è che la Corte non ha detto al giudice rimettente *“cerca che troverai”* “ma soltanto” *“devi cercare e darmi ragione dell’impossibilità dell’interpretazione alternativa”*; gli ha notificato, in altri termini, che egli deve adempiere al suo dovere di sperimentare tutte le interpretazioni possibili e non possibili perché soltanto dopo tale verifica essa Corte potrà intervenire sul piano dello scrutinio di legittimità costituzionale della norma: niente di diverso da ciò che la Corte più volte ha detto ai giudici rimettenti, ad esempio con le ordinanze n. 177/2000, n. 314/1999.

Mi sento dunque di sostenere che la sentenza non ha fatto affermazioni; non ha risolto quella che il titolo della relazione indica come la *vexata quaestio*, ma ha soltanto indicato al giudice rimettente che egli era tenuto a saggiare la possibilità di un’interpretazione alternativa, costituzionalmente orientata, dell’art. 49 cit..

E non è certamente per caso che la massima ufficiale estratta dalla sentenza non contiene alcun cenno a quelle formulazioni sulle quali la motivazione si è attardata e sulle quali pretende di fondarsi quella lettura della sentenza che qui ho cercato di contrastare. Se quelle formulazioni, circa la *“possibilità di una interpretazione alternativa”* dell’art. 49 cit., fossero state deci-

sive in quel senso, la massima sarebbe stata formulata diversamente mostrando esplicitamente che esse costituivano il punto saliente, e la novità, della decisione.

In conclusione, di fronte ad eventuali provvedimenti di sospensione l'Amministrazione sarebbe legittimata a prescindere, non tenendone conto, atteso che all'iscrizione a ruolo e alla riscossione coatta essa può procedere in forza dell'art. 68 del decreto n. 546/92, disposizione, che se pure inserita nel testo legislativo del processo, è norma autonoma, estranea al processo, in nessun modo collegata all'esecutività delle sentenze non soltanto per la sua formulazione letterale – *“nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto del giudizio...il tributo ...deve essere pagato”* – ma anche e proprio perché al processo tributario è estranea, in quanto esclusa dall'art. 49 primo comma, anche la cosiddetta regola circa l'esecutività delle sentenze contenuta negli artt. 337 e 373 del cod. proc. civ.. Essa è disposizione che fonda, dunque, direttamente e autonomamente la pretesa fiscale di pagamento del tributo nelle misure indicate, rapportandosi dunque alle sentenze emesse nei due gradi del giudizio di merito solo per la misura del pagamento, che il legislatore ha stabilito secondo una prognosi di resistenza dell'esecuzione al risultato della cognizione.

Ciò che, come abbiamo già visto, risulta ancora una volta confermato dall'ultima legislazione: il d.l. n. 78 del 2011, sicché mi appare come una incomprensibile forzatura l'insistere nel pretendere che sia sospesa l'efficacia di un *quid* giuridico – la sentenza del giudice tributario – che nemmeno è il titolo della riscossione.

Sappiamo che alcune pronunce di sospensione ex art. 373 c.p.c. sono intervenute (C.t.r. Piemonte ord. n. 4 del sett. 2010 e C.t.r. Lombardia ord. n. 2 del gennaio 2011) dopo la sentenza della Corte Costituzionale.

È mia opinione che questi provvedimenti siano erronei sul piano giuridico e frutto di un atteggiamento contrario ad ogni canone di deontologia interpretativa che, in materia di leggi è peraltro conformato dalle disposizioni preliminari al codice civile, dall'art. 12 in particolare, secondo il quale quando dalla parola della legge appare chiara la volontà del legislatore non è consentito al giudice, nell'interpretare la norma, sostituirla un'altra contraria o diversa, e ancora, secondo il quale anche l'interpretazione in senso conforme alla Costituzione trova le sue condizioni di concreta praticabilità nel senso proprio delle parole usate dal legislatore oltre che nella effettiva suscettibilità della norma ad essere interpretata in più sensi. E noi sappiamo che nell'art. 49 il legislatore ha escluso a chiare lettere e con parole inequivoche l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c..

In quei provvedimenti di sospensione l'attività ermeneutica sulla norma

dell'art. 49 da una parte non è stata esercitata dal giudice, il quale ha preferito semplicemente richiamarsi alla sentenza della Corte Costituzionale, dall'altra si è trasformata in una riformulazione del testo della norma, frutto più di una speculazione intellettuale che di una vera e propria attività di interpretazione giuridica.

Quei provvedimenti sono anche un inutile sforzo ed una inutile esibizione atteso che il nostro ordinamento offre di più all'interprete; gli risparmia di sforzarsi ad ogni costo e più del dovuto e del possibile nell'interpretazione della norma della legge giacché da ultimo, come *extrema ratio*, gli offre sempre la possibilità di richiedere lo scrutinio di legittimità costituzionale.

4. Deve forse concludersi che non v'è tutela cautelare dopo il giudizio e la sentenza di primo grado?

La risposta è no. E tale è sotto due aspetti e per due ragioni.

Intanto, in piena coerenza con quelle caratteristiche del sistema tributario nelle sue fasi amministrativa e del contenzioso, che mi sono sforzato di descrivere, dopo quella sentenza di primo grado e una volta venuta meno, cessata, l'operatività della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, eventualmente disposta ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/92, la tutela cautelare si sposta nella successiva fase della esecuzione/riscossione e qui sono apprestati i rimedi della sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 602/73 e della sospensione giurisdizionale, in sede di giurisdizione ordinaria, del processo esecutivo, ai sensi art. 60 dello stesso decreto. E dell'esistenza di queste forme di tutela cautelare nella fase esecutiva – cui danno luogo anche le iscrizioni a ruolo disposte ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/92 – si dovrà necessariamente tener conto quando si volesse ancora insistere sulla via della illegittimità costituzionale dell'art. 49.

Ma quella tutela c'è, se pure in forma diversa da quella che costituisce oggetto delle aspettative che il titolo della relazione a me assegnata lascia prefigurare.

Con il sostegno della sentenza n. 63/82 della stessa Corte Costituzionale secondo la quale *“se il sistema accolto dal legislatore escludeva la sospensione ope iudicis esso prevede però, nel caso di contestazione giudiziaria, un regime per cui la riscossione dei tributi avviene in maniera graduale in relazione all'andamento del processo tributario, sicché l'esecutorietà dell'atto impositivo risulta ope legis graduata con riferimento alla probabilità di fondatezza della pretesa tributaria, rilevabile in base alle decisioni che intervengono nei vari gradi del giudizio”*; ed altresì con il sostegno delle opinioni e delle ulteriori considerazioni degli autorevoli studiosi che quelle argomentazioni della Corte condivisero, possiamo affermare che quella tutela cautela-

re è nella disposizione dell'art. 68 del decreto 546/92, e che alla riscossione graduale del tributo in relazione all'andamento del processo nei vari gradi è da riconoscere una funzione sostanzialmente cautelare sicché l'esecutività dell'atto risulta *ope legis* appunto graduata con riferimento alle probabilità di fondatezza della pretesa tributaria rilevabile proprio sulla base delle decisioni che intervengono nei vari gradi del giudizio.

Emerge infatti dalla logica sistematica e dallo stesso testo dell'art. 68 cit. che, sul punto dei rapporti tra la cognizione e l'esecuzione, tra la determinazione giudiziale dell'imponibile e la riscossione dell'imposta conseguentemente dovuta, detta norma *"introduce un sistema che rappresenta un notevole punto di equilibrio tra la tutela cautelare del contribuente e l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di non veder rinviata al successivo momento del formarsi del giudicato l'attuazione della pretesa fiscale"* (v. C.t.r. Lazio, sez. IV - sentenza 22.09.1999), sistema che risulterebbe *"radicalmente sconvolto"* (ivi) dall'introduzione di quelle diverse misure cautelari previste dagli artt. 283, 373 del cod. proc. civ., tipiche del processo civile.

Mi richiamavo alla logica del sistema, ebbene possiamo qui riprendere utilmente, a proposito della mancata previsione della sospensione cautelare della riscossione dopo la sentenza di rigetto intervenuta in primo o in secondo grado, della quale ci stiamo occupando, – possiamo riprendere, dicevo, altre considerazioni che furono affacciate (PROTO PISANI in F.I. 1982, I, 1216) allorché si trattò di prestare consenso a quella giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 63/1982) che aveva giudicato non illegittima la mancata attribuzione ai giudici tributari, nei decreti n. 602/73 e 636/72, del potere di disporre la sospensione dei procedimenti di riscossione dei tributi: si considerò allora, e la considerazione è attuale perché di principio, che *"in presenza di situazioni, tipiche delle controversie in materia di prelievo fiscale, nella quali è difficilissimo valutare se la durata del processo a cognizione piena ed esauriente arreca un pregiudizio irreparabile al debitore d'imposta o all'Amministrazione finanziaria e soprattutto valutare se il danno subito dal debitore dalla mancata concessione della misura cautelare sia maggiore o no (qualitativamente e/quantitativamente) al danno subito dall'amministrazione per effetto della concessione della misura cautelare, è del tutto ragionevole che il legislatore ordinario abbia sottratto al giudice valutazioni di tale specie e le abbia invece effettuate esso direttamente a livello di legislazione generale ed astratta"*.

Queste opinioni dottrinali formulate negli anni 80 sono tuttora valide per il ripetersi uniforme della legislazione: dall'art. 15 secondo comma del decreto 602/73 nel testo originario, agli artt. 49 e 68 del decreto n. 546/92.

Lo Statuto del contribuente a dieci anni dalla sua entrata in vigore

DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE

Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia
Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione

SOMMARIO:

1. Natura interpretativa dei principi dello statuto. 2. Vincoli all'attività legislativa e valori costituzionali sottesi. 3. Norme di garanzia: efficacia temporale ed ambito applicativo. 4. Principi di collaborazione e buona fede. 5. Tutela del legittimo affidamento quale limite all'attività amministrativa

Affrontare il tema della natura ed efficacia delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, a distanza di oltre dieci anni dalla sua entrata in vigore comporta non soltanto l'esame delle disposizioni in esso contenute sul piano della loro rilevanza in astratto nell'ambito dell'ordinamento tributario, ma anche la verifica degli effetti che tale corpo di norme ha prodotto nei comportamenti dei suoi destinatari: da una parte, il legislatore, cui sono state impartite precise direttive nell'attività di produzione legislativa in materia tributaria, e, dall'altra, il contribuente e l'amministrazione finanziaria nello svolgimento dei reciproci rapporti.

Al riguardo si può senz'altro affermare che sono state smentite le previsioni di chi frettolosamente definì i precetti dello Statuto una sorta di manifesto di buone intenzioni, destinato a non tradursi in regole concrete di comportamento. Una simile affermazione ha trovato parziale riscontro soltanto per i vincoli posti all'attività legislativa, avendo il legislatore mostrato scarsa attenzione per l'osservanza dei principi dello Statuto (si richiamano, ad esempio, le numerose disposizioni in deroga al principio di irretroattività o recanti proroga di termini di prescrizione e decadenza), tanto che possono essere indicate in alcune centinaia le violazioni dei principi dello Statuto nell'attività legislativa tributaria.

Non può, invece, dirsi altrettanto per l'attuazione delle regole volte ad instaurare rapporti più garantisti e democratici fra contribuenti ed amministrazione finanziaria. Ed in tale direzione un ruolo importante è stato svolto, in sede giudiziaria, dagli orientamenti interpretativi della S.C., con effetti trainanti rispetto alla giurisprudenza di merito, tali da determinare, sia pure in via non esclusiva, un atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria di maggiore valutazione critica del proprio operato e di più meditata considerazione delle ragioni del contribuente.

1. Natura interpretativa dei principi dello statuto

L'art. 1 della l. 2000 n. 212, al comma 1, enuncia sotto la rubrica *Principi generali*: “Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”. Quale che sia l’incidenza che si voglia riconoscere ai quattro enunciati normativi previsti in tale comma nel sistema delle fonti – che attiene al complesso problema della efficacia di “norme sulla normazione” contenute in fonti equiordinate rispetto a quelle che si intendono disciplinare – non può dubitarsi che alle “clausole rafforzative” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali e come principi generali dell’ordinamento tributario deve attribuirsi il significato di una superiorità assiologica, normativamente sancita, che si estrinseca in fase interpretativa, proprio per effetto di entrambi i richiami, come criterio di orientamento ermeneutico, vincolante per l’interprete. Se il fatto di costituire attuazione di norme costituzionali sottolinea il “*maggior valore*” delle disposizioni statutarie, il riferimento, oltre che alla Costituzione, alla categoria dei principi giuridici generali ne evidenzia la funzione interpretativa (come emerge dal riferimento a tali principi, richiamati dal comma 2 dell’art. 12 delle preleggi, recante la rubrica “*Interpretazione della legge*”).

La funzione interpretativa di tali principi è stata chiaramente ribadita fin dall’inizio dalla giurisprudenza della S.C., che, in una delle prime sentenze applicative dello Statuto, ha affermato riguardo all’art. 6, ma con portata generale, che “l’art. 6, inquadrato nella enunciazione di cui all’art. 1...assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l’interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati” (Cass. 2001/4760).

Risolvendosi la interpretazione conforme alla l. 2000 n. 212 in una interpretazione conforme alle norme costituzionali, essa costituisce una precisa opzione per l’interprete, nel senso che, qualora venga a trovarsi, nell’ambito di questioni rientranti nella sfera di operatività della l. 2000 n. 212, in una situazione di dubbio sul significato e la portata di una disposizione tributaria, deve adottare la soluzione interpretativa più aderente ai principi statutari, in quanto “costituzionalmente orientata” (interpretazione adeguatrice).

2. Vincoli all’attività legislativa e valori costituzionali sottesi

La esigenza da cui muovono le prime norme dello Statuto è quella di garantire una disciplina tributaria scritta per principi, chiara, stabile nel tempo ed agevolmente conoscibile. All’uopo l’art. 2 enuclea alcune regole, quali la menzione dell’oggetto nel titolo delle leggi tributarie e nella rubrica delle par-

tizioni interne e dei singoli articoli, il divieto di inserimento di disposizioni tributarie in leggi aventi oggetto diverso, la indicazione del contenuto sintetico delle disposizioni cui la legge tributaria fa rinvio, la riproduzione del testo modificato nelle leggi tributarie modificative. Tutte regole dettate per contrastare la difficoltà di comprensione di norme che si richiamano mediante date e numeri a leggi precedenti, tanto più se non facilmente identificabili perché inserite in provvedimenti che non hanno natura tributaria.

Sul piano di una legislazione per principi sono particolarmente significativi i precetti contenuti negli artt. 1, 3 e 4, per i quali *“l’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica”*, *“le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”* ed ancora *“non si può disporre per decreto-legge l’istituzione di nuovi tributi”*.

Quante volte, invece, sono state emanate leggi interpretative per imporre, con efficacia retroattiva, soluzioni favorevoli all’Amministrazione finanziaria, ancorché rigettate dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. Esempio è stata la storia della interpretazione della natura del termine di cui al primo comma dell’art. 36 *bis* del d.p.r. 1973 n. 600 data dal giudice di legittimità e del successivo *“carattere ordinatorio”* ad esso riconosciuto dall’art. 28 della l. 28 dicembre 1997 n. 449.

Quanti tributi, anche non occasionali, sono stati istituiti per decreto-legge.

Con riguardo alla irretroattività delle leggi tributarie si osserva che per essa non vi è una esplicita previsione costituzionale quale quella espressamente sancita dall’art. 25 della Costituzione per le leggi penali, tuttavia è consolidato valore di civiltà giuridica il principio *“nullum tributum sine lege praevia”* accanto all’altro *“nulla poena sine lege praevia”*.

Il legislatore ordinario intanto può emanare norme retroattive in quanto esse trovino un’adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.

Riguardo al divieto di utilizzo del decreto-legge in materia tributaria per l’istituzione di nuovi tributi e l’estensione di tributi già esistenti ad altre categorie di soggetti, esso è stato dettato dalla preoccupazione che l’abuso di tale strumento normativo, espropriando la potestà normativa spettante alle Camere, oltre a recare un *vulnus* agli artt. 23 e 77 della Costituzione, possa comportare costi relevantissimi per il contribuente in presenza di un tributo nuovo privo del conforto di adeguati lavori preparatori e della verifica di un dibattito parlamentare, che non può avvenire prima che il provvedimento sia già entrato in vigore ed abbia iniziato a spiegare i suoi effetti.

Circa la possibilità di controllo dei presupposti di necessità ed urgenza, le-

gittimanti l'emanazione del decreto, la Corte costituzionale, dopo un'apertura con la quale aveva capovolto il tradizionale orientamento restrittivo che aveva negato la possibilità di tale controllo dopo la conversione in legge, stante l'efficacia "sanante" di quest'ultima, ed aveva riconosciuto che l'evidente mancanza di quei presupposti configurava tanto un vizio di legittimità costituzionale del decreto-legge quanto un vizio *in procedendo* della stessa legge di conversione (C. cost. 1995/29), è ritornata ad affermare l'efficacia sanante della legge di conversione (C. cost. 2000/410; 2001/376).

Rimane, tuttavia, il problema della possibile violazione dell'art. 23 della Costituzione, che prevede la riserva di legge per l'istituzione di una prestazione patrimoniale imposta, quale è sicuramente un tributo nuovo. Alla luce del disposto dell'art. 4 dello Statuto, da valere come criterio interpretativo anche per le norme costituzionali, sembra potersi ritenere una interpretazione di tale riserva nel senso che essa faccia riferimento ad una legge ordinaria, escludendo l'adozione di un decreto-legge.

Se lo strumento del decreto-legge non può essere utilizzato per l'istituzione di un tributo che rientri nella c.d. fiscalità ordinaria, ad esso può farsi ricorso in presenza di straordinarie ed urgenti necessità della finanza pubblica che richiedano un aumento delle aliquote esistenti od anche l'istituzione di tributi straordinari, legati appunto ad una particolare emergenza.

3. Norme di garanzia: efficacia temporale ed ambito applicativo

Ai precetti rivolti al legislatore per definire un quadro di regole chiare, stabili e conformi ai valori costituzionali segue una serie di norme volte ad introdurre una molteplicità di garanzie a tutela del contribuente nello svolgimento dei suoi rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

Sono previste garanzie informative su tre livelli: nei confronti della generalità dei contribuenti l'Amministrazione è chiamata ad attivarsi per consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative (art. 5); nei confronti dei singoli contribuenti è tenuta ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati ed, ancor prima, a comunicargli situazioni di irregolarità, a fini istruttori, prima dell'emissione di atti pregiudizievoli (art. 6, commi 1, 2 e 5); è tenuta, infine, a dare risposta entro centoventi giorni, con effetti per essa vincolanti, alle istanze di interpello circa l'applicazione di disposizioni tributarie, inoltrate da ciascun contribuente in presenza di obiettive condizioni di incertezza interpretativa (art. 11).

A miglior difesa del contribuente è ribadito l'obbligo di motivazione degli atti, precisandosi che se in essa si fa riferimento ad un altro atto, questo non deve essere semplicemente indicato e reso disponibile secondo la previsione dell'art. 3 della legge 1990 n. 241, ma allegato all'atto che lo richiama (art. 7).

Sono dettate disposizioni per garantire l'integrità patrimoniale del contribuente, prevedendosi la possibilità di estinzione dell'obbligazione tributaria anche per compensazione, subordinatamente però all'adozione di un decreto ministeriale attuativo (art. 8).

Anche l'istituto delle verifiche fiscali è stato rivisitato con l'introduzione di una serie di garanzie che vanno dalle informazioni iniziali, cui il contribuente ha diritto, alle modalità con le quali devono operare gli organi di controllo, a forme di contraddittorio previste sia durante lo svolgimento sia dopo la chiusura delle operazioni a seguito del rilascio del relativo verbale (art. 12).

Tuttavia, la norma che più di ogni altra segna un netto distacco rispetto al passato nei rapporti fra contribuente ed amministrazione finanziaria è quella che dispone che tali rapporti vanno improntati ai principi della collaborazione e buona fede (art. 10). Si tratta di principi che debbono ispirare e informare, da un lato, l'attività della parte pubblica e, dall'altro, i comportamenti del cittadino perché, nel rispetto delle reciproche posizioni, possa pervenirsi alla definizione di una giusta pretesa fiscale. Essi rappresentano il polmone che deve animare l'atteggiamento di entrambe le parti, in attuazione di precisi valori costituzionali.

Proprio in tale clima di collaborazione e buona fede trova giustificazione la figura del Garante del contribuente (art. 13) intesa a favorire, al di fuori della tutela e del riesame amministrativo, una maggiore funzionalità e correttezza nello svolgimento dell'azione amministrativa. Essa è priva di veri e propri "poteri" (data la mancanza di qualsivoglia sanzione diretta nei confronti degli inadempienti), potendo soltanto rivolgere raccomandazioni agli uffici, richieste di informazioni e documenti o segnalazioni ai superiori gerarchici, a fini disciplinari, sicché l'efficacia del suo intervento è affidata soprattutto alla capacità di *moral suasion* che è in grado di esprimere in presenza di comportamenti scorretti, irregolari o anomali perché sia ristabilito e rafforzato "*il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria*".

Si è posto il problema se dette norme di garanzia, siccome esplicitazione di principi costituzionali e, quindi "*immanenti*" nell'ordinamento già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, debbano trovare applicazione anche per il tempo anteriore a tale vigenza. Al riguardo si è richiamato il principio di irretroattività della legge, distinguendo le disposizioni statutarie che hanno già trovato attuazione nella legislazione precedente da quelle che presentano un carattere innovativo rispetto allo stato di tale legislazione.

Sono state considerate non innovative e, pertanto, suscettibili di immediata applicazione:

- a) la disposizione di cui all'art. 6, comma 1, che sancisce il principio della "conoscenza degli atti" ("*L'amministrazione finanziaria deve assicurare*

l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati") (Cass. 2001/4760), trattandosi di un principio già presente ed operante nell'ordinamento;

- b) la disposizione di cui all'art. 6, comma 4, (*"Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente"*), ritenuta espressione del principio di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente (Cass. 2001/14141);
- c) la disposizione di cui all'art. 10, comma 1, (*"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*), ritenendosi il principio già insito nella legislazione precedente (2002/17576);
- d) la disposizione di cui all'art. 10, comma 2 (*"Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"*), costituente esplicitazione del principio enunciato nel comma precedente;
- e) alcune disposizioni dell'art. 7, che sancisce il principio della *"chiarezza e motivazione degli atti"*: il primo comma, nell'affermare l'obbligo della motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, richiama espressamente *"quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241"*, mentre nuovo è l'obbligo di allegare l'atto cui si fa riferimento nella motivazione (nell'art. 3 della l. 1990 n. 241 si prevede soltanto l'obbligo di indicarlo e renderlo disponibile); il secondo comma, nel disporre che l'atto dell'amministrazione deve tassativamente indicare *"le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale...cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili"* ribadisce la prescrizione del secondo comma dell'art. 19 d.lgs. del 1992 n. 546 (secondo cui l'atto impugnabile deve contenere l'indicazione *"del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20"*) (relativamente alla notifica).

Sono state, invece, considerate innovative e, come tali, insuscettibili di applicazione retroattiva, in forza del principio *tempus regit actum*, quali norme di natura procedimentale:

- a) la disposizione di cui all'art. 6, comma 2, che statuisce a carico dell'Amministrazione il dovere di previa informazione del contribuente nelle ipotesi di mancato riconoscimento di un credito o di irrogazione di una sanzione;

- b) la disposizione di cui all'art. 6, comma 5, che sancisce il principio del previo interpello del contribuente nell'ipotesi di liquidazione con iscrizione a ruolo del tributo, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ed inoltre nel caso in cui, a seguito di liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso;
- c) la disposizione di cui all'art. 7, comma 1, secondo cui se nella motivazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama;
- d) la disposizione di cui all'art. 11, che consente di presentare all'Amministrazione finanziaria un'istanza di interpello allorchè sia obiettivamente incerta l'interpretazione di una norma tributaria;
- e) la gran parte delle disposizioni contenute nell'art. 12 in tema di diritti e garanzie spettanti al contribuente sottoposto a verifiche fiscali, quali quelle sulle modalità e durata della verifica, sulla preventiva informazione che l'organo procedente deve dare al contribuente quando viene iniziata la verifica, sulla facoltà del contribuente di comunicare, entro il termine di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica osservazioni e richieste, da valutarsi da parte dell'ufficio impositore.

Con tali disposizioni innovative lo Statuto ha istituito nuove garanzie in favore del contribuente o ha rafforzato garanzie già precedentemente previste dall'ordinamento tributario.

Si è dibattuto fra gli studiosi se i principi dello Statuto, in materia tributaria, riguardino soltanto i rapporti giuridici sostanziali o sono applicabili anche a quelli processuali.

La S.C., in una serie di sentenze, ha richiamato l'applicazione dei principi dello Statuto in sede processuale. Con riferimento al principio di collaborazione e buona fede:

- Cass. 2001/1821 ha ritenuto che, qualora il privato si sia comportato in modo apparentemente antieconomico e non abbia fornito una giustificazione razionale delle proprie scelte, le eventuali reticenze assumono valore indiziante, oltre che nella fase dell'accertamento, in sede processuale, incidendo sulla ripartizione dell'onere della prova;
- Cass. 2001/12284 e 2001/14141 hanno ritenuto che la disposizione di cui all'art. 6, comma 4, dello Statuto (acquisizione d'ufficio di documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altra amministrazione pubblica indicata dal contribuente) non opera soltanto nel procedimento impositivo, ma anche nel processo, con conseguente incidenza nel regime dell'onere della prova;
- Cass. 2004/23349 ha statuito che, ai fini del decorso del termine di sessanta giorni per l'appello della sentenza della commissione tributaria, è valida

la notificazione della pronuncia stessa ad un ufficio della sede periferica dell'Agenzia delle entrate diverso da quello competente;

- Cass. 2004/14212 ha statuito che la presentazione di un'istanza di rimborso ad un organo incompetente, funzionalmente o territorialmente, a provvedere, pur ostando alla formazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma del silenzio-rifiuto, è atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dall'esercizio del diritto al rimborso.

Peraltro la S.C. ha riconosciuto anche, con un *revirement* interpretativo, in S.U. 2006/3118, la legittimazione processuale degli uffici locali delle Agenzie.

4. I principi di collaborazione e buona fede

Non può certo affermarsi che, almeno fino all'inizio degli anni '90, il clima dei rapporti fra fisco e contribuente sia stato caratterizzato da un atteggiamento di collaborazione e di fiducia reciproca, ma piuttosto da un forte antagonismo. Ancora la l. 1990 n. 241 sul procedimento amministrativo escludeva l'applicazione di numerosi principi generali del diritto amministrativo al procedimento tributario, fra cui quello di partecipazione al procedimento degli interessati (art. 13, comma 2).

Dinanzi alla pretesa dell'amministrazione il contribuente non aveva altra alternativa che quella di fare acquiescenza o di rivolgersi all'organo giurisdizionale per ottenere tutela delle sue legittime ragioni. Ben di rado l'amministrazione era disposta a riconoscere il proprio torto, anche quando era conclamata la illegittimità del suo operare da consolidati orientamenti giurisprudenziali, sicura, peraltro, di non incorrere, in caso di soccombenza in sede giudiziaria, in alcuna sanzione sul piano della condanna alle spese processuali, non prevista nel precedente rito processuale.

I motivi di siffatta contrapposizione vanno prevalentemente ricercati nell'assenza di qualsiasi forma di contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario, nella vincolatezza pressoché totale dell'azione amministrativa, nel carattere autoritativo con il quale è fatta valere dall'amministrazione la propria pretesa tributaria.

Tale quadro conflittuale si è iniziato ad evolvere a partire dagli anni '90 sulla spinta di interventi legislativi e di pronunce della S.C. che hanno favorito un rapporto di maggiore democrazia e collaborazione tra le parti, anche per una più attenta considerazione dei principi costituzionali, innanzi tutto dell'art. 97 Cost..

Significativa è stata l'affermazione espressa, per il procedimento tributario, dell'operatività del principio dell'autotutela richiamata dall'art. 68 del d.p.r. 1992 n. 287, disciplinata successivamente dall'art. 2 *quater* del d.l. 1994

n. 564, convertito in l. 1994 n. 656 e dal d.m. 1997 n. 37 che ne ha regolamentato le forme di esercizio.

V'è da chiedersi se era proprio necessaria una tale enunciazione legislativa per un principio che, essendo generalmente ammesso nel diritto amministrativo, era da ritenere vigente anche in materia tributaria. Ma la verità è che del potere di autotutela l'Amministrazione finanziaria aveva fatto ben rara applicazione. In sede di autotutela, l'amministrazione riconosce il proprio errore, procedendo all'annullamento o alla revoca dell'atto, impositivo o di riscossione, illegittimo o infondato.

Altro istituto a favore di un atteggiamento più collaborativo tra fisco e contribuente è costituito dall'accertamento con adesione, che ha trovato la sua disciplina definitiva nel d.lgs. del 1997 n. 218. A differenza dell'autotutela, nell'applicazione di tale istituto, non vi è il riconoscimento di un errore da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia il fattore determinante nella svolta dei rapporti tributari è rappresentato dalla introduzione dello Statuto del contribuente. Nello Statuto, all'art. 10, comma 1, è contenuta l'enunciazione formale che *“I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede”*, che, quindi, non è fondato più soltanto su un'esigenza deontologica, ma su di una esplicita disposizione normativa.

Nella stessa direzione di una più attiva collaborazione fra le parti lo Statuto prevede, altresì, una serie di situazioni, sul piano generale, nelle quali si instaurano forme di contraddittorio tra esse sia prima sia nel corso del procedimento amministrativo.

Importanti per lo sviluppo di un clima di fiducia e collaborazione fra le parti sono state anche quelle pronunce della S.C. (il c.d. diritto vivente) che hanno rimosso preclusioni formali (quali quelle sulla ritrattabilità della dichiarazione: S.U. 2002/17394; 2003/120) ed, in genere, hanno dato attuazione ai principi dello Statuto, estendendone, in qualche caso, anche la portata (Cass. 2002/17576, in sede di interpretazione dell'art. 10, ha escluso, oltre l'applicabilità di sanzioni ed interessi moratori, l'esigibilità del tributo).

Si è osservato che l'art. 10 richiama i termini di *“collaborazione”* e *“buona fede”* quasi si trattasse di un'endiadi. Tuttavia, se si voglia attribuire una connotazione specifica a ciascuno di essi da un punto di vista concettuale, occorre innanzi tutto precisare cosa debba intendersi per *“collaborazione”* in un rapporto tributario tra Amministrazione finanziaria e contribuente, tenuti a comportamenti doverosi in osservanza di precise norme costituzionali: l'art. 97 impone all'Amministrazione finanziaria, come a qualsiasi amministrazione pubblica, di improntare la propria azione ai principi di *“buon andamento”*, *“efficienza”* ed *“imparzialità”*, mentre l'art. 53, comma 1, fa obbligo a tutti i

contribuenti di “*contribuire alle spese pubbliche in ragione delle loro capacità contributiva*”. Sicchè può affermarsi che amministrazione e contribuente, in tanto “*collaborano*” in quanto ciascuno fa la sua parte nell’adempimento dei doveri che costituiscono la condizione indispensabile per un corretto rapporto tributario.

Il termine “*buona fede*”, per lo più coincidente con il termine “*collaborazione*”, deve ritenersi che esprima l’esigenza che l’amministrazione pubblica tenga comportamenti coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (mutevoli nel tempo) e che il contribuente osservi un generale dovere di correttezza, diretto ad evitare comportamenti, da parte sua, capziosi, dilatori, connotati da abuso di diritto o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria.

5. La tutela del legittimo affidamento quale limite all’attività amministrativa

Alla luce dei principi di collaborazione e buona fede trova attuazione il principio della tutela del legittimo affidamento.

Se è dovere dell’Amministrazione finanziaria improntare la propria attività a legittimità (principio di legalità dell’azione amministrativa) e coerenza, le volte in cui essa appaia tale, pur se effettivamente non conforme ai suddetti canoni, il contribuente, in capo al quale si sia costituita una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, può invocare la tutela sempre che non abbia a dubitare della legittimità e coerenza di detta attività e non abbia tenuto alcun comportamento scorretto nel senso sopra indicato.

È ribadito anche per la materia tributaria il principio della tutela del legittimo affidamento, generalmente applicato in campo amministrativo. D’altronde si tratta di un principio immanente in tutto l’ordinamento, che, per la sua valenza costituzionale, è richiamato anche dal giudice delle leggi come parametro di valutazione nei giudizi di legittimità costituzionale di leggi non in linea con detta esigenza di tutela (v., ad es., Corte cost. 2000/525). Data la sua natura di principio, deve ritenersi che l’art. 10 detti una *regula iuris* che trovi applicazione in un serie indeterminata di casi.

La forma di tutela espressamente prevista consiste nella esclusione della irrogazione di sanzioni e della corresponsione di interessi moratori. Tant’è che Cass. 2002/2133, in un caso nel quale il contribuente si era conformato ad una interpretazione erronea fornita dall’amministrazione in una circolare (successivamente modificata) aveva negato soltanto l’applicazione delle relative sanzioni. In altre sentenze, invece, la S.C. ha riconosciuto alla tutela del legittimo affidamento una portata, quanto agli effetti, molto più ampia, facendone conseguire non solo l’inapplicabilità di sanzioni ed interessi moratori ma anche l’inesigibilità *tout court* della prestazione tributaria.

Si è già rilevato che il giudice delle leggi ha evidenziato il valore costituzionale dell'affidamento laddove, nel dichiarare illegittimo l'art. 21 della legge 1999 n. 133 che ha riconosciuto efficacia retroattiva all'interpretazione dell'art. 38, c. 2, del dlgs. 1992/546, ha richiamato espressamente l'art. 3 Cost. *“anche se non sotto il profilo dell'asserita disparità di trattamento bensì sotto quello del contrasto con l'esigenza di tutelare l'affidamento del cittadino”* (C. cost, 2000/525), così ponendo, in virtù di tale principio, un preciso limite all'esercizio dell'attività legislativa.

Un analogo limite è da tempo presente nella giurisprudenza comunitaria ove si trova affermato il principio di tutela dell'affidamento legittimo a favore di chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'Amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate (C. Giust. 19.5.1983, in causa 289/81), senza contare la tutela dell'affidamento espressamente accordata, in materia doganale, dal Reg. CE 1979/1697 (art. 5, c. 2) e ribadita dal Reg. CE 1992/2913 (art. 220), istitutivo del codice doganale europeo, con l'integrazione apportata dal Reg. CE 2000/2700.

Sicché il diritto alla revoca di un atto illegittimo può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto, che abbia fatto conto sulla legittimità dello stesso, allorquando nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione da lui considerata stabile e nulla attesti che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete.

In diritto amministrativo è orientamento giurisprudenziale consolidato, rispondente a principi di giustizia e buona amministrazione, che il potere di autotutela sia esercitato nella ponderazione dell'interesse privato, che viene esercitato, con quello pubblico – ulteriore rispetto a quello generico al mero ripristino della legalità – avuto riguardo all'affidamento riposto nella legittimità dell'azione amministrativa (Consiglio di Stato, Sez. IV 1996/399; 1992/704) e, tra l'altro, che costituisce fattore di consolidamento della situazione giuridica di vantaggio acquisita dal privato lo stesso trascorrere del tempo (Consiglio di Stato, Sez. V, 1996/1253; 1998/161).

In particolare, nel caso di somme indebitamente pagate, il provvedimento di recupero, può essere legittimamente adottato solo se il pubblico interesse perseguito non collida con situazione giuridica contraria, quale quella conseguente alla percezione in buona fede della somma non dovuta, tutelabile in base al principio dell'affidamento. Tale limite generale, derivante dal principio della tutela del legittimo affidamento, all'esercizio della potestà di autotutela vale anche per gli atti dell'Amministrazione finanziaria, i quali abbiano determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo, che su di essa abbia fatto, appunto, legittimo affidamento.

Cass. 2002/17576 statuisce espressamente che: *“Il potere di autotutela dell’Amministrazione finanziaria, volto alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi o infondati, incontra il limite del principio generale – avente fondamento costituzionale – di tutela dell’affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, di cui è espressione l’art. 10 della legge n. 212 del 2000”*. Pertanto anche l’Amministrazione finanziaria è soggetta all’osservanza di tale specifica garanzia, operante per l’amministrazione pubblica in genere, con la conseguenza che la violazione di essa determina la illegittimità del provvedimento di autotutela eventualmente emesso.

Si estende, così, al contribuente anche sotto tale profilo quella tutela prevista per tutti gli altri amministrati.

INDICE ANALITICO

	Pag.
AVV. ALESSIO MATTÈRA, Nota del curatore	7
PROF. AVV. VICTOR UCKMAR, Riflessioni sul percorso di attuazione del nostro sistema tributario	9
Imposte sui redditi	
IRPEF – Determinazione della base imponibile – Indeducibilità di costi e spese inerenti ad attività aventi rilevanza penale – Accertamento – Spetta al giudice tributario nella fase contenziosa. <i>Nota del dott. Fabio Aiello.</i>	11
IRPEF – Cessione di azienda a titolo oneroso – Corrispettivo – Costituzione di una rendita vitalizia – Plusvalenza – Tassabilità con riguardo al momento della stipulazione del negozio – Sussistenza.	19
IRPEF – Cartella di pagamento – Imposte rivenienti da dichiarazione – Impugnazione – Dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma impositiva – Mutamento delle modalità dell'imposizione – Osservanza delle procedure e dei termini previsti dall'art. 2 del d.p.r. n. 322/98 – Necessità – Non sussiste. <i>Nota dell'avv. Luigi Quercia</i>	20
IRPEF – Prestazioni erogate agli iscritti dei vecchi fondi di previdenza – Assoggettabilità – Esclusione.	24
IRPEF – Pensione privilegiata in favore dei militari di leva – Esenzione dall'imposta – Sussistenza.	25
IRPEF – Agevolazioni – Rivalutazione dei suoli edificatori – Art. 7 della legge n. 488/01 – Mancato versamento ultima rata – Condizione ostativa al perfezionamento – Non è tale. <i>Nota del prof. Nicola Fortunato.</i>	25
IRPEF – Attività c.d. marginale del soggetto – Esclusione dall'applicazione degli studi di settore – Insussistenza.	31
IRPEF – Incentivo all'esodo – Art. 19, comma 4 bis, del d.p.r. n. 917/1986 – Disparità di trattamento uomo/donna – Contrasto con direttiva comunitaria – Sussiste – Disapplicazione della norma interna.	32
IRES – Società di capitali – Operazioni poste in essere dai liquidatori dopo la messa in liquidazione – Imputabilità alla società ai fini della determinazione del reddito – Esclusione.	32

IRES – Agevolazioni – Credito d’imposta – L. n. 388 del 2000 – Diritto al contributo – Insussistenza – Attribuzione dell’agevolazione – Modalità e condizioni.	Pag. 33
IRES – Agevolazioni – Credito d’imposta – Trasmissibilità – Trasformazione della società titolare – Irrilevanza – Trasferimento del credito da società di persone ai singoli soci – Ammissibilità.	33
IRES – Agevolazioni – Art. 98 del d.p.r. n. 917/1986 – “Thin Capitalization” – Causa di inapplicabilità – Capacità di ottenere credito - Patrimonio del contribuente – Necessità – Consistenza dei crediti – Irrilevanza.	34
ONLUS – Iscrizione all’anagrafe – Condizioni – Accertamento. <i>Nota della dott.ssa Alessia delli Carri.</i>	35

Imposta regionale sulle attività produttive

IRAP – Presupposto impositivo – Studio professionale “associato” – Fatto in sé dell’associazione – Sufficienza.	39
IRAP – Requisito dell’ <i>autonoma organizzazione</i> – Fonti dell’accertamento – Onere della prova – Incombe al contribuente.	40
IRAP – Presupposto dell’imposta – Onere della prova – È a carico dell’Amministrazione finanziaria.	41
IRAP – Attività esercitata da soggetto collettivo (società in nome collettivo) – Soggezione all’imposta – Sussistenza.	42
IRAP – Requisito dell’autonoma organizzazione – Accertamento – Criteri.	42

Imposta sul valore aggiunto

IVA – Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Incombe sul contribuente – Sentenza penale di assoluzione – Insufficienza. <i>Nota dell’avv. Massimiliano Madio.</i>	43
IVA – Agevolazioni – Abitazione non di lusso – Qualificazione.	47
IVA – Sanzioni – Credito d’imposta non spettante – Equiparazione al tardivo pagamento – Illegittimità – Irrogazione di sanzioni – Violazione del principio di legalità – Sussiste.	48
IVA – Contributo al concessionario di vendita – <i>Bonus</i> – Soggezione all’imposta – Condizioni – Distinzioni secondo la natura e la funzione – Criterio – Riferimento al sinallagma contrattuale – Necessità. <i>Nota dell’avv. Paolo Centore.</i>	48

IVA – Acquisto comunitario di auto usate – Regime del margine – Tenuta del relativo registro ed annotazione delle operazioni – Applicabilità – Sussiste – Indicazione sulle fatture di acquisto – Requisito essenziale – Non è tale.	Pag. 55
IVA – Accertamento – Sanzioni per indebito rimborso d'imposta – Motivazione del provvedimento – Espresso riconoscimento del credito – Contraddittorietà della motivazione – Sussistenza.	56
Tributi indiretti	
IMPOSTE INDIRETTE sui consumi di combustibili – C.d. carbon tax – Criteri impositivi – Aliquota applicabile – Determinazione secondo il potere inquinante – Legittimità. <i>Nota del prof. avv. Antonio Uricchio.</i>	57
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Decadenza – Vendita e riacquisto – Nuda proprietà – Perdita delle agevolazioni – Insussistenza.	60
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Decadenza – Avviso di liquidazione – Proroga biennale dei termini – Art. 11, comma 1, della legge n. 289/2002 – Norma a carattere speciale – Inapplicabilità.	60
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Vendita dell'immobile e acquisto di altro immobile per donazione entro l'anno – Decadenza dal beneficio – Insussistenza. <i>Nota dell'avv. Maurizio Villani.</i>	61
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33 della legge n. 388 del 2000 – Fruizione – Condizioni.	65
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33, comma 3 della legge n. 388/00 – Utilizzazione edificatoria – Inizio dei lavori – Sufficienza – Necessità del completamento – Non sussiste.	66
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33, comma 3, della legge n. 388/00 – Utilizzazione edificatoria – Esistenza di un piano particolareggiato – Non necessità – Possibilità edificatoria – Sufficienza.	66
IMPOSTA DI REGISTRO – Avviso di liquidazione – Interpretazione degli atti – Recupero dell'imposta – Natura di imposta suppletiva – Esclusione – Natura di imposta complementare – Sussistenza – Applicazione del termine biennale di decadenza dell'azione di cui al secondo comma dell'art. 76 del d.p.r. n.131/1986 – Sussistenza.	67
IMPOSTA DI REGISTRO – Avviso di rettifica e liquidazione – Motivazione – Stima Ute – Attendibilità – Insufficienza.	67
IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Compravendita di immobile – Fabbricato in corso di costruzione al momento del rogito di compravendita – Registrazione a tasa fissa – Applicabilità.	68

IMPOSTA DI SUCCESSIONE – Potere del contribuente di emendare la dichiarazione – Limiti – Rettifiche successive alla notifica dell’atto impositivo – Onere del contribuente di provare la correttezza delle rettifiche – Sussiste. <i>Nota dell’avv. Antonio Lattanzio.</i>	Pag. 68
--	------------

Diritti e tributi locali

ICI – Deliberazione comunale resa pubblica – Mancata allegazione all’avviso di accertamento – Illegittimità dell’avviso – Insussistenza.	74
ICI – Attribuzione di valore – Determinazione dirigenziale – Comunicazione al contribuente – Necessità – Omissione – Nullità dell’avviso di accertamento – Sussiste.	74
ICI – Art. 8 del d.lgs. n. 504/92 – Aliquota e detrazione per l’abitazione principale – Condizioni applicabilità.	75
ICI – Presupposto di imposta – Ambito.	75
ICI – Accertamento – Motivazione – Valore delle aree stabilito con delibera comunale – Legittimità.	75
ICI – Area fabbricabile – Terreno pertinenziale – Non è tale – Sussistenza di una diversa classificazione catastale e di una distinta rendita catastale – Irrilevanza.	75
ICI – Fabbricati rurali – Automatica non assoggettabilità – Non sussiste – Diversa iscrizione nei registri catastali – Impugnativa – Necessità – Strumentalità all’attività agricola – Istanza per il riconoscimento della ruralità – Prova documentale della sussistenza dei requisiti – Necessità.	76
DIRITTI CAMERALI – Natura – Collegamento al fatto dell’iscrizione – Cessazione dell’attività del soggetto iscritto – Irrilevanza.	76
TARSU – Ingiunzione fiscale.	77
TARSU – Ingiunzione fiscale – Firma del funzionario responsabile dell’imposta – Mancanza – Nullità. <i>Nota dell’avv. Luca Lubelli.</i>	79
TARSU – Presupposto – Potenzialità di rifiuti – Tariffa – Art. 68 d.lgs. n. 507/93.	84
TARSU – Regolamenti – Principi direttivi – Equiparazioni di categorie – Criteri interpretativi.	84
TARSU – Regolamento comunale – Fissazione delle tariffe – Disapplicazione – Possibilità – Sussistenza – Condizioni.	85
TARSU – Natura tributaria – Principio del “chi inquina paga”. <i>Nota del dott. Flavio Ficara.</i>	85

	Pag.
TARSU – Attività di affittacamere – Assimilabilità alle civili abitazioni – Sussiste.	88
TASSE AUTOMOBILISTICHE – Natura erariale – Sussiste.	88
TASSE AUTOMOBILISTICHE – Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica – Termine – Decorrenza – Dalla definitività dell'atto prodromico.	89

Procedimento e contenzioso

ACCERTAMENTO – Avviso – Motivazione – Art. 42 del d.p.r. n. 600/73 – Rinvio per relationem ad un processo verbale di constatazione emesso nei confronti di un soggetto terzo – Notifica e/o allegazione – Necessità.	90
ACCERTAMENTO – Poteri degli uffici – Invio di questionario e richiesta di documenti – Mancata risposta del contribuente e mancata esibizione di documenti – Preclusione alla produzione dei documenti in sede contenziosa – Insussistenza.	90
ACCERTAMENTO – Inosservanza del termine di sessanta giorni in esito alle operazioni di controllo – Motivazione – Ragioni dell'inosservanza del termine – Fattispecie.	91
ACCERTAMENTO – Acquisizione di dati presso gli istituti bancari o le Poste s.p.a. – Autorizzazione – Competenza a concederla – Difetto di autorizzazione – Illegittimità degli atti conseguenti che utilizzino i dati – Sussistenza. <i>Nota del gen. Michele Carbone.</i>	92
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Art. 35, c. 23 <i>bis</i> , del n. d.l. 223/2006 – Retroattività – Sussiste – Violazione dell'art. 3 della legge n. 212/00 – Non sussiste.	94
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Art. 35, c. 23 <i>bis</i> , del d.l. 223/2006 – Differenza tra mutuo e corrispettivo denunciato in atti – Valore probatorio – Esclusione – Valore indiziario – È tale – Ulteriori elementi a carico dell'A.f. – Necessità.	95
ACCERTAMENTO – Controllo formale della dichiarazione - Art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 – Cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione di irregolarità – Illegittimità – Sussiste.	95
ACCERTAMENTO – Controllo formale – Art. 36 bis del d.p.r. n. 600/1973 – Cartella di pagamento non preceduta dall'avviso bonario – Sanzioni in misura piena – Illegittimità – Sussiste.	96
ACCERTAMENTO – Controllo formale della dichiarazione – Art. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 – Cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione di irregolarità – Illegittimità – Non sussiste. <i>Nota del dott. Marco Ligrani.</i>	97
ACCERTAMENTO – Maggiori redditi per investimenti patrimoniali – Prova contraria (provenienza del danaro da terzi) – Prova – Dichiarazioni del terzo – Genericità – Insufficienza della prova.	101

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2011</i>	273
	Pag.
ACCERTAMENTO – Induttivo – Inosservanza degli obblighi contabili – Necessità – Applicazione di una percentuale di ricarico – Irrilevanza. <i>Nota del prof. avv. Gianluca Selicato.</i>	101
ACCERTAMENTO – Induttivo – Non disponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore – Fattispecie.	107
ACCERTAMENTO – Risultanze di indagini ed accertamenti bancari – Utilizzazione per gli accertamenti e le rettifiche dei redditi – Prova contraria a carico del contribuente – Contenuto. <i>Nota della dott.ssa Marta Basile e del dott. Claudio Sciancalepore.</i>	109
ACCERTAMENTO – Iva – Ires – Evasione ed elusione – Operazioni commerciali intese ad illecito risparmio di imposta – Abuso del diritto – Configurabilità – Recupero a tassazione – Legittimità.	116
ACCERTAMENTO – Induttivo – Presupposti – Infedeltà della dichiarazione – Legittimità.	119
ACCERTAMENTO – Induttivo – Applicazione del metodo basato sulla percentuale di ricarico – Criteri.	120
ACCERTAMENTO – Ires – Studi di settore – Società cooperativa a mutualità prevalente – Mancata verifica della sussistenza del regime di mutualità e di particolari situazioni di mercato – Nullità dell'accertamento – Sussiste.	120
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Art. 62 sexies del d.l. 331/93 – Contraddittorio preventivo – Giustificazioni del contribuente – Adeguata replica dell'ufficio – Necessità – Mancanza – Nullità dell'accertamento – Sussistenza. <i>Nota dell'avv. Felice Boccomino e del dott. Sebastiano De Marzo.</i>	120
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Contraddittorio con il contribuente – Necessità ed obbligatorietà – Sussistenza.	126
ACCERTAMENTO – Utilizzazione degli studi di settore – Preventivo contraddittorio con il contribuente – Omissione – Vizio del procedimento - Nullità dell'avviso di accertamento – Sussiste.	127
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Art. 62 sexies del d.l. 331/93 – Indagini previste dall'art. 32 del d.p.r. n. 600/73 e dall'art. 51 del d.p.r. n. 633/72 – Necessità – Indicazione nella motivazione dell'avviso di accertamento – Necessità.	127
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Presunzione semplice – Prova della veridicità della dichiarazione – A carico del contribuente.	127
ACCERTAMENTO - Società di capitali - Ristretta base azionaria - Presunzione di distribuzione di utili - Fondamento.	128

	Pag.
ACCERTAMENTO – Documenti di vendita relativi a merce inesistente – Presunzione – Requisiti di gravità precisione e concordanza – Sussistenza – Fondatezza dell'accertamento in rettifica – Sussistenza.	129
ACCERTAMENTO – Catasto – Avviso di accertamento – Motivazione – Attribuzione di categoria catastale – Requisiti della motivazione – Integrazione nel processo contenzioso – Possibilità – Esclusione.	130
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica – Nullità – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Tempestività rispetto alla decadenza per tardivo esercizio del potere – Fattispecie.	130
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Necessità della relata di notifica – Non sussiste.	130
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Legittimazione dell'organo rappresentativo dell'ente pubblico – Sussistenza – Intervenuta dichiarazione di dissesto dell'ente – Irrilevanza in ordine alle suddette notificazioni.	131
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Omessa indicazione del nome del notificatore e della sua sottoscrizione – Vizio della notificazione – Insussistenza.	131
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione tributaria – Controversia concernente il rapporto tributario – Impugnazione di atti procedurali – Sussistenza.	131
PROCESSO TRIBUTARIO – Contributi previdenziali – Riscossione secondo le norme del d.p.r. n. 602/73 – Atti della riscossione – Impugnazione – Giurisdizione del giudice tributario – Insussistenza.	132
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione tributaria – Iscrizione di ipoteca – Sussistenza – Condizioni – Natura tributaria del credito garantito – Necessità – Pluralità di crediti aventi diversa natura – Difetto parziale di giurisdizione – Sussistenza.	132
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Ente impositore – Legittimazione passiva.	134
PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso – Controdeduzioni dell'ufficio – Inerzia del ricorrente – Conseguenze.	134
PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso – Domande accessorie – Rivalutazione monetaria – Automaticità – Non sussiste.	135
PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso – Cartella di pagamento – Motivi deducibili invalidità del titolo dell'iscrizione a ruolo – Inammissibilità – Vizi propri della cartella – Esclusività.	135
PROCESSO TRIBUTARIO – Società di comodo – Normativa antielusiva – Disapplicazione – Diniego – Impugnabilità – Sussiste.	136

	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Disposizioni antielusive – Istanza di interpello disapplicativo – Provvedimento negativo dell’ufficio – Impugnabilità – Esclusione.	137
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Determinazione dell’Amministrazione finanziaria sull’istanza di disapplicazione di norme antielusive – Inammissibilità.	137
PROCESSO TRIBUTARIO – Interpello del contribuente per la disapplicazione delle disposizioni antielusive – Provvedimento di diniego emesso dall’ufficio – Impugnabilità immediata - Sussiste. <i>Nota dell’avv. Luigi Carbone.</i>	138
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Avviso di intimazione di pagamento – Art. 50 del d.p.r. n 602/1973 – Impugnabilità – Sussiste.	144
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Imposte dichiarate e non versate – Liquidazione dell’imposta sulla base della dichiarazione – Iscrizione a ruolo e cartella di pagamento – Contestazione dell’ obbligazione tributaria – Possibilità – Sussistenza.	145
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Cartella di pagamento – Istanza di annullamento in autotutela (sgravio) – Diniego anche parziale – Impugnabilità dinanzi alle Commissioni tributarie – Possibilità – Sussistenza.	145
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Identificazione – Criteri – Invito al pagamento – Impugnazione in via autonoma – Sussistenza.	146
PROCESSO TRIBUTARIO – Impugnazione dell’atto successivo – Motivi concernenti l’atto prodromico non impugnato – Inammissibilità – Istanza di rimessione in termini per l’estensione dell’impugnazione – Riferimento agli artt. 184 bis e 153 c.p.c. – Infondatezza dell’istanza.	146
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Elencazione dell’art. 19 del d.lgs. n. 546/92 – Carattere tassativo – Esclusione – Silenzio rifiuto formatosi su una istanza di compensazione – Impugnabilità – Sussiste.	148
PROCESSO TRIBUTARIO – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 d.p.r. 602/73 – Contestazione in ordine alla preventiva notifica della cartella di pagamento – Prova dell’avvenuta notifica – Incombe sull’Agente della riscossione – Produzione della relata o dell’avviso di ricevimento – Necessità – Produzione della documentazione interna dell’Agente – Insufficienza.	148
PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà – Valore probatorio – Insussistenza – Concorso di ulteriori elementi documentali – Valore come elemento indiziario – Attribuzione ai fini del convincimento del giudice – Sussistenza.	149
PROCESSO TRIBUTARIO – Rimborso – Termini di cui all’art. 21 del d.lgs. n. 546/92 – Applicabilità – Limiti – Indebito oggettivo – Inapplicabilità della disciplina – Sussistenza	149

	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO – Costituzione in giudizio del ricorrente – Mancata allegazione della copia dell’atto impugnato – Inammissibilità del ricorso – Non consegue.	150
PROCESSO TRIBUTARIO – Costituzione in giudizio – Termine – Inosservanza per fatto non imputabile alla parte – Rimessione in termini – Legittimità.	150
PROCESSO TRIBUTARIO – Dispositivo di rigetto del ricorso – Interpretazione – Criteri.	150
PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso in Cassazione – Sospensione dell’esecuzione della sentenza di appello – Ammissibilità. <i>Nota del dott. Luigi Iacobellis.</i>	151
PROCESSO TRIBUTARIO – Motivo di appello – Diversa qualificazione di un motivo dedotto in primo grado – Inammissibilità – Non sussiste.	156
PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione del processo – Disciplina della cooperazione fra Stati membri dell’U.E. per il recupero di crediti fiscali (d.lgs. n. 69/2003) – Avvenuta impugnazione del titolo esecutivo dinanzi all’autorità competente dello Stato richiedente – Successiva impugnazione della cartella di pagamento emessa dall’Agente della riscossione richiesto – Sospensione di questo processo per pregiudizialità – Mancata previsione dell’art. 39 del d.lgs. n. 546/92 – Inammissibilità della sospensione.	156
PROCESSO TRIBUTARIO – Art. 63 d.lgs. n. 546/92 – Riassunzione del processo – Notifica alla parte personalmente – Necessità – Notifica al difensore – Inesistenza – Non è tale – Nullità – Sussistenza – Rinnovazione della notifica – Necessità.	157
PROCESSO TRIBUTARIO – Termine di decadenza per l’impugnazione delle sentenze non notificate – Riduzione a sei mesi ad opera della legge n. 69 del 2009 – Decadenza – Rimessione in termine – Applicabilità – Condizioni – Fattispecie.	157
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudicato – Legittimazione del fallito – Giudizio promosso dallo stesso – Sentenza – Opponibilità al fallimento – Insussistenza.	158
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudicato penale – Efficacia non automatica.	158
PROCESSO TRIBUTARIO – Regolamento delle spese del giudizio – Compensazione – Motivazione con riguardo alle vicende e caratteristiche della controversia – Necessità.	159
PROCESSO TRIBUTARIO – Responsabilità processuale aggravata – Ipotesi di colpa grave – Fattispecie.	159
PROCESSO TRIBUTARIO – Responsabilità processuale aggravata – Agente della riscossione – Omessa esecuzione dell’ordine di cancellazione dell’ipoteca – Richiesta di conferma dell’iscrizione a diverso titolo – Ipotesi di lite temeraria – Sussiste – Condanna al risarcimento – “Danno morale” – Liquidazione in via equitativa – Possibilità.	160
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Motivi – Errore di fatto – Liquidazione delle spese di giudizio – Mancata riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato liquidati a favore dell’Agenzia delle entrate, assistita da proprio funzionario - Inammissibilità del motivo – Sussistenza.	161

PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Motivi – Ritrovamento e scoperta di documenti decisivi – Documento tardivamente rinvenuto – Motivo di revocazione – Causa di forza maggiore – Conoscenza dell’esistenza e del contenuto del documento – Non configurabilità – Inammissibilità del motivo – Sussistenza.	161
RISCOSSIONE – Ritenuta diretta – Responsabilità del sostituto e del sostituito – Configurazione.	162
RISCOSSIONE – Prescrizione decennale – Interruzione – Cartella di pagamento annullata in conseguenza di sgravio – Efficacia interruttiva – Insussistenza.	162
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Contenuto – Omessa indicazione della base di calcolo degli interessi – Violazione degli artt. 12 e 25 del d.p.r. n. 602/1973 – Sussistenza.	163
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Requisiti formali – Sottoscrizione – Autografia – Non necessità.	163
RISCOSSIONE – Dichiarazione unica dei redditi – Art. 17 della legge n. 114 del 1977 – Applicabilità – Cartella di pagamento notificata anche al marito – Tutela della moglie – Illegittimità della notificazione della cartella esattoriale – Nullità della cartella – Sussistenza.	163
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Relazione di notifica incompleta – Prova della sola spedizione – Inesistenza della notificazione – Nullità della cartella – Sussistenza.	165
RISCOSSIONE – Notificazione di atti – Ufficiale giudiziario – Necessità – Notifica a mezzo dei propri dipendenti – Inesistenza – Sussiste.	166
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Eseguita dall’Agente – Inesistenza – Sussistenza.	166
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Modalità – Perfezionamento – Decorso del termine di giacenza – Sufficienza.	168
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Precedente avviso di accertamento irritualmente notificato – Annullamento della cartella – Possibilità – Sussistenza.	168
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Inesistenza giuridica della notificazione (eseguita ex art. 140 c.p.c. senza l’osservanza degli adempimenti prescritti dall’art. 139) – Avviso di intimazione – Nullità conseguente – Sussiste.	168
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Decadenza – Termini – Disciplina transitoria.	170
RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Requisiti di forma – Riferimento al modello ministeriale – Necessità – Notificazione – Vizi – Principio di conservazione per raggiungimento dello scopo – Applicabilità – Sussiste.	170

	Pag.
RISCOSSIONE – Esecuzione – Termine per l’inizio dell’esecuzione forzata – Art. 50 del d.p.r. n. 602/73 – Ricorso avverso l’avviso di intimazione – Interruzione del termine – Sussiste.	171
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Decorso dell’anno dalla notificazione della carta di pagamento – Preventiva intimazione di pagamento – Necessità – Illegittimità dell’iscrizione – Sussistenza.	171
RISCOSSIONE – Ipoteca – Funzione – Iscrizione – Condizioni e limiti.	172
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Preventivo invio del c.d. avviso bonario – Necessità – Esclusione – Esistenza di altra garanzia (fermo) – Illegittimità dell’iscrizione – Insussistenza.	172
RISCOSSIONE – Trattative di compravendita sul bene oggetto di ipoteca – Conseguenze.	172
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Avviso di intimazione – Necessità – Sussiste.	173
RISCOSSIONE – Ipoteca – Iscrizione – Legittimità – Condizioni – Definitività giudiziale del titolo – Necessità.	173
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – In presenza di concessa rateizzazione del pagamento delle imposte – “Eccessività e gravosità dell’iscrizione” – Sussistenza – Illegittimità della stessa – Sussistenza.	176
RISCOSSIONE – Cancellazione dell’ipoteca in presenza di un provvedimento di rateizzazione – Inosservanza del concessionario delle direttive dell’Amministrazione finanziaria – Cancellazione <i>ope iudicis</i> dell’ipoteca – Possibilità.	176
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Oggetto – Diritto di abitazione – Insussistenza.	177
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602/73 – Sgravio parziale dell’ente impositore – Riduzione del credito – Importo inferiore al limite di cui all’art. 76 del d.p.r. n. 602/73 – Illegittimità dell’ipoteca – Sussistenza.	178
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Responsabilità dell’Agente della riscossione – Fattispecie.	180
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Intimazione ad adempiere – Necessità – Insussistenza – Motivazione – Obbligo – Insussistenza – Presupposto del titolo esecutivo e della notifica della cartella di pagamento – Sufficienza.	181
RISCOSSIONE – Beni ricadenti nel fondo patrimoniale – Condizioni.	181
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Motivazione – Necessità – Esclusione. <i>Nota dell’avv. Fabio Ciani.</i>	182

RISCOSSIONE – Tributi locali – Modalità – Regolamento comunale – Legittimità – Sussiste. Pag. 186

CONDONO – Dichiarazione del contribuente – Efficacia – Successivo accertamento dell'ufficio – Termini e decadenza. 186

CONDONO – Definizione degli omessi versamenti art. 9 bis della legge n. 289/2002 – Mancato pagamento delle rate successive alla prima – Validità ed efficacia della definizione – Sussiste. *Nota dell'avv. Maurizio Villani.* 187

CONDONO – Definizione agevolata ai sensi della legge n. 289 del 2002 – Tasse automobilistiche – Adesione del contribuente su invito del Concessionario della riscossione – Successiva pretesa dell'ufficio per l'intero – Infondatezza. 193

CONDONO – Definizione dei carichi di ruolo pregressi – Tasse automobilistiche iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate – Ammissibilità. 194

CONDONO – Definizione di carichi dei ruoli pregressi – Tasse automobilistiche – Provvedimento di diniego – Termine di decadenza – Mancata previsione normativa – Inapplicabilità della decadenza – Prescrizione triennale – Applicabilità. 194

CONDONO – Legge n. 289/2002, art. 16 – Definizione agevolata – Fase della riscossione – Inammissibilità. 194

CONDONO – Per imposte non condonabili – Provvedimento di inammissibilità o di diniego – Necessità – Mancata emissione – Efficacia della definizione agevolata – Sussistenza. 195

CONDONO – Art. 2 quinquies del d.l. n. 564/1994, convertito nella legge n. 656/1994 – Somme comunque dovute in pendenza di giudizio, ai sensi del comma 6 – Obbligo di pagamento – Sussistenza. 195

Disposizioni tributarie di carattere generale

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Interpretazione del giudice nazionale del diritto interno conforme alla normativa comunitaria – Necessità – Direttiva comunitaria – Incondizionata e sufficientemente precisa – Immediata applicabilità – Sussistenza. 196

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Art. 7 legge n. 212/00 – Chiarezza, motivazione e responsabile del procedimento – Applicabilità agli atti dell'Agente della riscossione – Sussistenza – Mancato inserimento delle indicazioni ivi previste – Annullabilità dell'atto – Sussistenza. 196

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Art. 10 della legge n. 212/2000 – Principi di collaborazione e buona fede – Ambito di applicazione. *Nota dei dott.ri Paolo Ammirati e Nico De Santis.* 197

	Pag.
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000 – Termine per la emissione dell’avviso di accertamento – Abbreviazione – Motivazioni – Indicazione nell’avviso di accertamento – Necessità.	204
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Processo – Efficacia del giudicato – Nuovo giudizio sul medesimo oggetto – Preclusione.	205
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Richiesta di annullamento in autotutela – Provvedimento di diniego – Impugnazione – Cognizione del giudice – Oggetto e limiti.	205
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Debito d’imposta del <i>de cuius</i> – Trasmissibilità agli eredi rinuncianti – Esclusione – Possibilità di revoca della rinuncia – Irrilevanza.	206
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni per la violazione di leggi tributarie – Inapplicabilità – Crisi finanziaria del contribuente – Causa di forza maggiore – Sussistenza.	206
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Istanza cautelare – Art. 22 del d.lgs. n. 472/97 – Applicabilità alle sole sanzioni – Verifica dei presupposti del “ <i>fumus boni iuris</i> ” e del “ <i>periculum in mora</i> ” – Onere della prova – Incombe in capo all’Amministrazione – Verbale della Guardia di finanza e sproporzione tra patrimonio del contribuente e pretesa – Insufficienza.	207
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Sequestro conservativo – Art. 22 del d.lgs. n. 472/97 – Fondato timore di perdita della garanzia del credito – Necessità – Indici di solvibilità – Non costituiscono valido presupposto.	208
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Ritardati od omessi versamenti diretti – Irrogazione – Preventiva comunicazione al contribuente – Necessità – Esclusione – Iscrizione a ruolo – Legittimità.	209

AUTORI DELLE NOTE

	Pag.
FABIO AIELLO, dottore commercialista, docente Scuola Superiore dell'economia e delle finanze, Giudice tributario di secondo grado: <i>"Comunicazione di reato ed (in)deducibilità dei costi (il)leciti"</i> .	11
PAOLO AMMIRATI, dottore in consulenza professionale per le aziende, diplomato Master in "diritto e pratica tributaria VIII ed." presso il consorzio universitario Universus: <i>"Il principio di buona fede e la tutela dell'affidamento"</i> .	197
MARTA BASILE, dirigente dell'ufficio tributi derivati e compartecipati, dirigente <i>ad interim</i> ufficio tributi propri della Regione Puglia: <i>"Accertamento derivante da indagini bancarie: è sufficiente la dichiarazione di terzi per assolvere l'onere della prova?"</i> .	110
FELICE BOCCOMINO, avvocato in Potenza, diplomato Master in "diritto e pratica tributaria IX ed." presso il consorzio universitario Universus: <i>"Indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti standardizzati secondo gli orientamenti delle Corti superiori"</i> .	121
LUIGI CARBONE, avvocato tributarista in Bari: <i>"L'autonoma impugnabilità dei provvedimenti di rigetto delle istanze di disapplicazione delle norme antielusive"</i> .	138
MICHELE CARBONE, Generale di Brigata – Capo II reparto analisi e relazioni internazionali del Comando generale della Guardia di Finanza <i>"La competenza a concedere l'autorizzazione all'acquisizione di dati presso gli istituti bancari"</i> .	92
PAOLO CENTORE, avvocato in Genova, prof. a contratto nella università di Parma: <i>"Iva – Irrilevanza dei bonus (o degli incentivi) nel settore auto fra diminuzione del costo ed elargizione di danaro"</i> .	49
FABIO CIANI, avvocato tributarista in Bari e Milano: <i>"Degrado del profilo motivazionale nelle iscrizioni ipotecarie"</i> .	182
ALESSIA DELLI CARRI, cultrice di diritto tributario presso l'università degli studi di Foggia, diplomata Master in "diritto tributario e consulenza d'impresa – fiscalità locale" presso l'università degli studi di Foggia: <i>"Anagrafe unica delle Onlus: questioni di giurisdizione"</i> .	35
SEBASTIANO DE MARZO, dottore in giurisprudenza, diplomato Master in "diritto e pratica tributaria IX ed." presso il consorzio universitario Universus: <i>"Indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti standardizzati secondo gli orientamenti delle Corti superiori"</i> .	121
NICO DE SANTIS, dottore in giurisprudenza, diplomato Master in "diritto e pratica tributaria VIII ed." presso il consorzio universitario Universus <i>"Il principio di buona fede e la tutela dell'affidamento"</i> .	197
FLAVIO FICARA, diplomato Master in "diritto tributario e consulenza d'impresa – fiscalità locale" presso l'università degli studi di Foggia: <i>"Chi inquina paga"</i> .	85
NICOLA FORTUNATO, prof. aggregato di diritto tributario nella università La Sapienza di Roma: <i>"Considerazioni critiche in tema di rivalutazione delle aree edificabili"</i> .	25
LUIGI IACOBELLIS, dottorando di ricerca in "Pubblica amministrazione dell'economia e delle finanze", cultore di diritto tributario presso la facoltà di giurisprudenza dell'università Aldo Moro di Bari: <i>"La tutela cautelare nel processo tributario e i rilievi di incostituzionalità"</i> .	152

	Pag.
ANTONIO LATTANZIO, dottore commercialista, dottore in giurisprudenza, revisore contabile in Bari e Trani: <i>“Brevi note in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria”</i> .	69
MARCO LIGRANI, dottore commercialista, tesoriere Unione giovani dottori commercialisti di Bari e Trani: <i>“Avviso bonario: obbligo o facoltà?”</i> .	97
LUCA LUBELLI, avvocato tributarista in Taranto, dottore di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” presso la facoltà di giurisprudenza dell’università Aldo Moro di Bari: <i>“La mancata sottoscrizione da parte del funzionario responsabile rende nulla l’ingiunzione fiscale?”</i> .	79
MASSIMILIANO MADIO, avvocato tributarista in Taranto, cultore di diritto tributario presso l’università Aldo Moro di Bari: <i>“Il “coinvolgimento” dell’imprenditore nelle operazioni soggettivamente inesistenti”</i> .	43
LUIGI QUERCIA, avvocato tributarista in Bari - Vice presidente della Camera tributaria degli avvocati della Provincia di Bari: <i>“Il termine per emendare la dichiarazione dei redditi”</i> .	21
CLAUDIO SCIANCALEPORE, dottorando di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” presso la facoltà di giurisprudenza dell’università Aldo Moro di Bari: <i>“Accertamento derivante da indagini bancarie: è sufficiente la dichiarazione di terzi per assolvere l’onere della prova?”</i> .	110
GIANLUCA SELICATO, prof. aggregato di diritto tributario nella facoltà di giurisprudenza dell’università Aldo Moro di Bari: <i>“La ricostruzione induttiva del reddito d’impresa in presenza di contabilità regolarmente tenuta”</i> .	102
ANTONIO URICCHIO, Preside della II facoltà di giurisprudenza di Bari, Sede di Taranto - Ordinario di diritto tributario - Coordinatore del Master in diritto e pratica tributaria presso il Consorzio universitario Universus - Coordinatore del corso di dottorato in Pubblica Amministrazione dell’Economia e delle Finanze: <i>“Effetti inquinanti e prelievo sul consumo di combustibile”</i> .	57
MAURIZIO VILLANI, avvocato tributarista in Lecce: <i>“Conseguenze della vendita infrakinquennale dell’abitazione acquistata con i benefici “prima casa” tra decadenza del contribuente e dell’ufficio”</i> .	61
<i>“Condono fiscale e omesso versamento delle rate successive alla prima”</i> .	187

AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

Pag.

DOTT. WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione	19, 33, 39, 40, 42, 77, 90, 108, 116, 128, 133, 134, 136, 145, 146, 147, 151, 156, 158, 159, 160, 164, 165, 166, 169, 172, 174, 177, 178, 181, 194, 207
---	--

CONTRIBUTI DOTTRINALI

PROF. FRANCESCO D'AYALA VALVA, <i>"La giurisprudenza creativa delle supreme corti"</i> .	226
PROF. ANDREA CARINCI, <i>"Profili di novità ed aspetti di criticità dell'accertamento esecutivo"</i> .	220
DOTT. WALTER CELENTANO, <i>"Una vexata quaestio: l'ammissibilità nel processo tributario della sospensione ex art. 337 c.p.c.. Orientamenti a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 17 giugno 2010 n. 217"</i> .	239
DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE, <i>"Lo Statuto del contribuente a dieci anni dalla sua entrata in vigore"</i> .	256
PROF. VICTOR UCKMAR, <i>"Riflessioni sul percorso di attuazione del nostro sistema tributario"</i> .	9
PROF. ANTONIO URICCHIO, <i>"Il Federalismo "matrioska": prime considerazioni dopo l'adozione del decreto sul federalismo municipale"</i> .	210

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA*

	Pag.		Pag.
sez. X n. 6 del 12/01/2010	173	sez. XXV n. 202 del 25/05/2010	20
sez. VII n. 11 del 22/01/2010	33	sez. XIV n. 65 del 28/05/2010	65
sez. XXII n. 26 del 22/01/2010	41	sez. XXVIII n. 89 del 31/05/2010	68
sez. VIII n. 11 del 22/01/2010	48	sez. IX n. 84 parte I del 07/06/2010	32
sez. VIII n. 13 del 22/01/2010	42	sez. IX n. 84 parte II del 07/06/2010	196
sez. VII n. 9 del 22/01/2010	145	sez. XXII n. 235 del 11/06/2010	32
sez. XXIV n. 2 del 25/01/2010	205	sez. XIV n. 77 parte I del 02/07/2010	25
sez. XXII n. 31 del 26/01/2010	158	sez. XIV n. 77 parte II del 02/07/2010	90
sez. XXII n. 33 del 26/01/2010	120	sez. XIV n. 80 parte I del 02/07/2010	43
sez. X n. 12 del 09/02/2010	76	sez. XIV n. 80 parte II del 02/07/2010	129
sez. XXIII n. 51 del 12/02/2010	157	sez. XIV n. 80 parte III del 02/07/2010	130
sez. XXII n. 66 del 19/02/2010	170	sez. X n. 52 del 08/07/2010	96
sez. XXIV n. 34 del 22/02/2010	158	sez. X n. 55 del 08/07/2010	156
sez. XXII n. 88 del 26/02/2010	135	sez. IX n. 94 del 12/07/2010	137
sez. XI n. 14 parte I del 01/03/2010	171	sez. XXVIII n. 134 del 19/07/2010	131
sez. XI n. 14 parte II del 01/03/2010	196	sez. VIII n. 49 del 23/07/2010	66
sez. XI n. 14 parte III del 01/03/2010	144	sez. XI n. 49 del 30/07/2010	132
sez. XXV n. 101 del 02/03/2010	75	sez. XIV n. 90 parte I del 24/09/2010	130
sez. XXVIII n. 32 del 15/03/2010	67	sez. XIV n. 90 parte II del 24/09/2010	209
sez. XXII n. 124 del 26/03/2010	67	sez. XIV n. 91 del 24/09/2010	48
sez. XXII n. 126 del 26/03/2010	197	sez. XIV n. 93 del 29/09/2010	137
sez. VIII n. 35 del 09/04/2010	134	sez. I n. 14 del 04/10/2010	181
sez. VIII n. 36 parte I del 12/04/2010	160	sez. X n. 64 del 05/10/2010	168
sez. VIII n. 36 parte II del 12/04/2010	178	sez. XXII n. 361 del 08/10/2010	168
sez. VIII n. 36 parte III del 12/04/2010	148	sez. V n. 103 del 15/10/2010	163
sez. VII n. 59 parte I del 22/04/2010	66	sez. VI n. 113 del 15/10/2010	40
sez. VII n. 59 parte II del 22/04/2010	131	sez. V n. 105 del 18/10/2010	145
sez. VIII n. 38 del 06/05/2010	19	sez. V n. 106 del 18/10/2010	149
sez. XXII n. 188 del 07/05/2010	204	sez. VIII n. 87 parte I del 21/10/2010	31
sez. IX n. 68 del 10/05/2010	171	sez. VIII n. 87 parte II del 21/10/2010	42
sez. XXIV n. 111 del 10/05/2010	150	sez. XXV n. 401 del 03/11/2010	109
sez. II n. 71 del 11/05/2010	136	sez. IX n. 137 del 25/11/2010	92
sez. XXII n. 209 del 18/05/2010	207	sez. VI n. 143 del 03/12/2010	170
sez. XIV n. 58 del 19/05/2010	150	sez. IX n. 142 parte I del 06/12/2010	120
sez. XXVII n. 111 del 24/05/2010	162	sez. IX n. 142 parte II del 06/12/2010	127
sez. X n. 40 del 25/05/2010	107	sez. V n. 132 del 14/12/2010	24
sez. XXV n. 199 del 25/05/2010	194	sez. X n. 75 del 14/12/2010	148

* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

	Pag.		Pag.
sez. VI n. 147 del 22/12/2010	126	sez. VIII n. 23 parte I del 28/02/2011	101
sez. VII n. 11 del 11/01/2011	159	sez. VIII n. 23 parte II del 28/02/2011	168
sez. VIII n. 3 del 14/01/2011	157	sez. XXIII n. 74 del 29/03/2011	57
sez. VIII n. 5 del 14/01/2011	97	sez. I n. 62 del 12/04/2011	161
sez. XXII n. 11 del 14/01/2011	205	sez. XXII n. 97 del 05/05/2011	187
sez. XXII n. 17 del 28/01/2011	39	sez. XXII n. 121 del 13/05/2011	85
sez. XXII n. 22 del 28/01/2011	132	sez. X n. 9 del 24/05/2011	151
sez. IX n. 25 del 10/02/2011	159	sez. I n. 87 parte I del 14/06/2011	161
sez. XXIII n. 49 del 25/02/2011	130	sez. I n. 87 parte II del 14/06/2011	195

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI*

BARI	pag.	LECCE	pag.
Sez. II n. 17 del 18/02/2009	35	Sez. II n. 68 del 19/01/2010	163
Sez. II n. 23 del 24/02/2010	47	Sez. V n. 45 del 15/02/2010	84
Sez. XV n. 67 del 18/03/2010	162	Sez. V n. 90 del 15/03/2010	127
Sez. II n. 49 del 24/03/2010	146	Sez. II n. 206 del 15/03/2010	163
Sez. XI n. 82 del 21/04/2010	194	Sez. I n. 119 del 19/03/2010	75
Sez. XXIV n. 87 del 10/05/2010	195	Sez. I n. 198 del 23/04/2010	186
Sez. II n. 90 del 09/06/2010	176	Sez. I n. 326 del 21/06/2010	208
Sez. VIII n. 112 del 23/06/2010	172	Sez. V n. 243 del 28/06/2010	90
Sez. XV n. 133 del 25/06/2010	177	Sez. II n. 436 del 29/06/2010	165
Sez. II n. 100 del 30/06/2010	68	Sez. I n. 352 del 23/07/2010	206
Sez. XV n. 171 del 01/10/2010	127	Sez. I n. 431 del 16/09/2010	120
Sez. X n. 223 del 11/10/2010	60	Sez. I n. 441 del 16/09/2010	85
Sez. II n. 125 del 15/10/2010	150	Sez. V n. 402 del 21/10/2010	149
Sez. XIII n. 251 parte I del 27/10/2010	88	Sez. III n. 699 del 03/12/2010	75
Sez. XIII n. 251 parte II del 27/10/2010	89	Sez. III n. 712 del 03/12/2010	101
Sez. XIII n. 253 del 27/10/2010	193	Sez. II n. 669 del 07/12/2010	138
Sez. XIII n. 279 del 24/11/2010	34	Sez. II n. 686 del 23/12/2010	84
Sez. XX n. 195 del 02/12/2010	156	Sez. V n. 533 del 29/12/2010	166
Sez. XIII n. 299 del 15/12/2010	56		
Sez. IX n. 171 del 15/12/2010	116		
Sez. II n. 20 del 12/01/2011	91		
Sez. XXI n. 30 del 11/02/2011	180		
		TARANTO	pag.
		Sez. II n. 538 del 11/11/2009	95
		Sez. V n. 1052 del 03/01/2010	79
		Sez. III n. 189 del 17/02/2010	134
		Sez. V n. 334 del 13/07/2010	88
		Sez. V n. 341 del 19/07/2010	55
		Sez. III n. 770 del 27/08/2010	166
		Sez. II n. 875 parte I del 09/09/2010	94
		Sez. II n. 875 parte II del 09/09/2010	95
		Sez. III n. 1007 del 08/11/2010	74
		Sez. III n. 146 del 12/01/2011	77
		Sez. III n. 159 del 24/01/2011	60
		Sez. V n. 182 del 28/02/2011	182
BRINDISI	pag.		
Sez. I n. 53 del 18/02/2010	11		
Sez. I n. 103 del 08/04/2010	186		
Sez. I n. 176 del 12/07/2010	173		
Sez. II n. 171 del 12/10/2010	128		
Sez. II n. 198 del 16/11/2010	76		
Sez. II n. 246 del 30/12/2010	33		
Sez. II n. 24 del 11/01/2011	74		
Sez. I n. 57 del 10/03/2011	25		
FOGGIA	pag.		
Sez. IV n. 60 del 22/04/2010	172		
Sez. III n. 94 del 22/06/2010	135		
Sez. IV n. 147 del 30/09/2010	61		
Sez. IV n. 54 del 15/04/2011	206		

* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

Realizzato nel mese di luglio 2011 dalla
LEVANTE EDITORI FIGLI DI MARIO CAVALLI srl - BARI (Italia)
35, via Napoli - Tel. e Fax 080.5213778
www.levantebari.com
e-mail: levanted@levantebari.it

